UNIVERSITÉ PARIS-EST

ÉCOLE DOCTORALE UNIVERSITÉ PARIS-EST
Organisations, Marchés, Institutions

THÈSE

pour obtenir le grade de

DOCTEUR EN DROIT

LE DROIT FISCAL À L'ÉPREUVE DE LA MONDIALISATION : LA RÉGLEMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT AU SÉNÉGAL

présentée et soutenue publiquement par :

M. El Hadji Dialigué BA

le 7 juillet 2011

Jury :

M. Jean-Luc ALBERT
Professeur à l'Université Jean Moulin-Lyon III, Rapporteur,

M. Jacques BUISSON
Professeur à l'Université René Descartes-Paris V,

M. Thierry LAMBERT
Professeur à l'Université Paul Cézanne-Aix-Marseille III, Rapporteur,

M. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE
Professeur à l'Université Paris-Est Créteil, Directeur de thèse,

M. Jean-François TALLON
Professeur associé à l'Université Paris-Est Créteil.

REMERCIEMENTS

Au Professeur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, pour avoir accepté de bon cœur d'encadrer ce travail et de l'avoir dirigé de mains de maître ;

À Maître Mamadou BA, pour sa savante relecture et ses conseils précieux ;

À Messieurs Amadou BA, Directeur général des Impôts et des Domaines et El Hadji Ibrahima DIOP, Directeur de la Législation, des Etudes et du Contentieux, pour leur compréhension, leur soutien et leurs encouragements ;

À mon Ami(r) Ousmane SONKO, qui, pour m'avoir ôté une grosse épine du pied, m'a permis d'avoir la tranquillité d'esprit nécessaire à la conduite de mes recherches.

À mes parents, frères et sœurs,

À Fatima et Maître BA Junior.

SOMMAIRE

Introduction..... 4

Première partie- L'entreprise face à la mondialisation : l'enjeu de la détermination des prix de transfert..... 33

Titre I- L'environnement économique des prix de transfert : l'entreprise face à la complexité..... 35

Chapitre I- Le cadre structurel des prix de transfert : l'espace intégré..... 37
Section I- L'espace géographique : l'internationalisation de l'activité du groupe..... 38
Section II- L'espace économique : l'internalisation des activités du groupe..... 63

Chapitre II- Le cadre opérationnel des prix de transfert : le commerce intégré..... 92
Section I- L'analyse économique des prix de transfert : l'objet des transactions contrôlées..... 93
Section II- L'analyse financière des prix de transfert : l'avantage injustifié..... 117

Titre II- L'environnement juridique des prix de transfert : l'entreprise en quête de sécurité..... 143

Chapitre I- La détermination des prix de transfert : la légalité présumée..... 145
Section I- La quête du juste prix de transfert : le prix de pleine concurrence..... 146
Section II- La fixation d'un prix de transfert juste : les méthodes préconisées..... 173

Chapitre II- La justification des prix de transfert : la légimité prouvée..... 198
Section I- La justification matérielle des prix de transfert : la comparabilité..... 199
Section II- La justification formelle des prix de transfert : la documentation..... 224

Deuxième partie- L'administration face à la mondialisation : le défi du contrôle des prix de transfert..... 260

Titre I- L'efficacité limitée du contrôle répressif des prix de transfert : l'administration face à la perplexité..*262*

Chapitre I- Le contrôle unilatéral répressif des prix de transfert : l'administration cloisonnée..... 264
Section I- Le cadre juridique du contrôle unilatéral des prix de transfert: les outils juridiques..... 265
Section II- Le cadre administratif du contrôle unilatéral des prix de transfert : les outils techniques..... 289

Chapitre II- Le contrôle concerté répressif des prix de transfert : la coopération fiscale..... 311
Section I- La concertation à l'occasion du contrôle : l'assistance administrative..... 312
Section II- La concertation postérieurement au contrôle : l'élimination de la double imposition..... 333

Titre II- Pour un contrôle adapté aux prix de transfert : l'administration en quête de flexibilité..... 361

Chapitre I- Pour un contrôle préventif des prix de transfert : la concertation fiscale..... 363
Section I- Les régimes fiscaux de protection : la facilitation fiscale..... 365
Section II- Les accords préalables sur les prix : la contractualisation fiscale..... 377

Chapitre II- Plaidoyer pour l'institution d'un ordre fiscal global : la mondialisation fiscale..... 403
Section I- Les raisons militant en faveur d'un ordre fiscal mondial : les fondements théoriques..... 404
Section II- La consécration de l'ordre fiscal mondial : la mise en œuvre pratique..... 417

Conclusion générale..... 448

Table des matières..... 493

LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

AJDA	Actualité juridique - Droit administratif
al.	alinéa
art.	article
Ass.	Assemblée plénière
AUSC	Acte uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales et le groupement d'intérêt économique
BF	Bulletin fiscal, éditions Francis Lefebvre
Bull.	Bulletin des arrêts de la cour de
c/	contre
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'État
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CERDI	Centre d'études et de recherches pour le développement international
CGI	Code général des impôts
chron.	chronique
civ.	civil
CJCE	Cour de justice des communautés européennes
CNUCED	Commission des Nations unies pour le commerce et le développement économique
com.	commercial
comm.	commentaires
CPJI	Cour permanente de justice internationale
CREDILA	Centre de recherche et d'études du droit, des institutions et de la législation en Afrique
CS	Cour suprême
DGFiP	Direction générale des Finances publiques (France)
DGI	Direction générale des Impôts (France)
DGID	Direction générale des Impôts et des Domaines (Sénégal)
Dir.	sous la direction
Droit fiscal	Revue française de droit fiscal
Droit sénégalais	Revue de l'Association sénégalaise de droit pénal
E.	Entreprises
Ed.	Edition
EDCE	Etudes et documents du Conseil d'État
EDJA	Editions du droit et de la jurisprudence africains
FMI	Fonds monétaire international
GAJA	Les grands arrêts de la jurisprudence administrative de LONG (M.) et al., 15e édition, 2005.
Gaz. Pal.	La Gazette du Palais

Ibid.	ibidem : au même endroit (indiqué dans la citation précédente)
Idem	le même (que la citation précédente)
JCP, G.	Juris-classeur périodique – édition générale
JORS	Journal officiel de la République du Sénégal
LFP	Livre des procédures fiscales
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
n°	numéro
obs.	observations
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OHADA	Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique
ONU	Organisation des Nations unies
op. cit.	opus citatum (ouvrage cité)
OPOCE	Office des publications officielles des Communautés européennes
p.	page
Penant	Revue trimestrielle de droit africain
pp.	pages
PUF	Presse universitaire de France
RDP	Revue de droit public et de la science politique
rec.	recueil
req.	requête
Rev. soc.	Revue des sociétés
RFC	Revue française de comptabilité
RFFP	Revue française de finances publiques
RIDE	Revue internationale de droit économique
RJF	Revue de jurisprudence fiscale, éditions Francis Lefebvre
RSLF	Revue de science et de législation fiscale
RTD	Revue trimestrielle de droit
s.	suivantes
sect.	section du contentieux du Conseil d'État
SDN	Société des Nations
spéc.	spécialement
TA	Tribunal administratif

INTRODUCTION

Même si c'est maintenant que le marché est devenu réellement global, la mondialisation n'est pas pour autant un phénomène récent[1]. D'une façon générale, la mondialisation implique une compression du temps et de l'espace et favorise la croissance de réseaux économiques, politiques, sociaux ou culturels entre les gouvernements, les sociétés et les individus. Sur le plan économique[2], la mondialisation encore appelée globalisation[3] désigne un processus ancien du capitalisme, celui des « économies-mondes » qui s'est accéléré depuis quelques décennies[4].

La mondialisation est un ensemble de processus qui conduisent à une diminution des obstacles aux échanges[5]. Elle se traduit par « le développement ou plus précisément l'accélération du développement de l'activité économique qui

---

[1] J. M. KEYNES, *Les conséquences économiques de la paix*, Paris, Gallimard, 2002 (1ère éd. 1929), pp. 25-26. L'auteur y décrit par exemple, l'état de la mondialisation avant la Première guerre mondiale.

[2] M. LEROY, « Introduction », in *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, p. 10. Selon l'auteur, la mondialisation est un terme polysémique dont la portée varie selon la discipline. C'est ainsi que sur le plan politique, la globalisation pose la question du rôle de l'État et notamment de l'État-nation dont la capacité d'action, la marge de manœuvre serait de plus en plus réduite dans une économie mondialisée. Sur le plan culturel, la globalisation concerne les réseaux de communication et s'appuie sur les technologies de l'information et de la communication qui favorisent une culture globale.

[3] Le dictionnaire Robert a accepté le terme « mondialisation » en 1953 alors que le dictionnaire américain Webster n'a accepté le mot « globalization » qu'en 1961. Encore marginal dans les années 1960-70, ce n'est que dans les années 1990 que le terme entre massivement dans les publications des sciences sociales. La globalisation est une notion tirée de l'anglais « globalization » qui se veut plus précise, plus scientifique que le terme de mondialisation (U. BECK, *What is Globalization?*, Polity Press Cambridge, 2000). Pourtant l'expression mondialisation entendue comme un phénomène inexorable, sorte de loi d'airain, est souvent préférée dans la littérature d'expression française. Voir sur ce point : M. LEROY, « Introduction », op. cit., p. 8 ; F. OST, « Mondialisation, globalisation, universalisation : s'arracher, encore et toujours de l'état de l'état de nature », in C.-A. MORAND (Dir.), *Le droit saisi par la mondialisation*, Bruylant-Editions de l'Université de Bruxelles-Helbing&Lichtenhahn Verlag, Coll. de droit international, 2001, pp. 63-80.

[4] Selon certains auteurs, les relations politiques, économiques et sociales sont mondiales depuis environ 500 ans après la découverte « officielle » de l'Amérique par Christophe Colomb. Depuis lors, on sait que la terre est une entité finie où l'imagination de stratégies mondiales est permise. Le développement des technologies et la création de nouveaux modes de transport permettent ensuite une plus grande circulation autour du globe.

[5] B. BADIE et M.-C. SMOUTS, *Le retournement du monde, Sociologie de la scène internationale*, PFNSP et Dalloz, 3e éd., 1999, p. 66.

traverse les frontières politiques nationales » [6]. Elle se manifeste par l'augmentation des biens et services corporels et incorporels qui font l'objet d'échanges. Les deux principales caractéristiques de la mondialisation économique sont l'intensification des échanges internationaux et l'apparition d'une sphère financière globale, auxquelles sont associés les phénomènes d'intégration des marchés, de déréglementation, de délocalisation, d'interdépendance, de concurrence et de dumping[7].

La mondialisation économique se traduit par l'accroissement du volume des investissements directs étrangers. Les marchés locaux de toute la planète font l'objet d'une déréglementation et d'une libéralisation[8]. Par la délocalisation, les entreprises sont amenées de plus en plus à établir des maillons de leur processus de production dans d'autres pays où elles peuvent profiter d'avantages au chapitre des coûts ou, dans certains cas, d'un traitement réglementaire ou fiscal préférentiel[9].

Toutefois, même si elle contribue à l'accélération de la production des biens et services au niveau international, la mondialisation n'a pas les mêmes effets partout. La grande majorité des transactions économiques et financières se produit à l'intérieur et entre trois grandes régions : l'Amérique du nord, l'Europe l'Asie du sud-est. En 2004, selon la Banque mondiale[10], l'Amérique du nord représente 34% du produit intérieur brut de la planète, contre 25% pour l'Union européenne et 21% pour l'Asie du sud-est, alors que l'Afrique représente seulement 3% des transactions commerciales internationales.

Située à la croisée de l'État, de l'économie et de la société, la fiscalité est donc nécessairement impactée par la mondialisation[11]. La fiscalité, symbole par excellence de la souveraineté de l'État, est, pour ainsi dire, soumise à rude épreuve par la mondialisation. Celle-ci entraîne une remise en cause de la

---

[6] C. OMAN, « Les défis politiques de la globalisation régionalisation », *Cahiers de politique économique*, n° 11, Centre de développement de l'OCDE, p. 9.

[7] M. LEROY, « Introduction », op. cit., p. 8.

[8] S. PAQUIN, *Économie politique internationale*, Paris, Montchrestien, Coll. Clefs Politique, 2005, p. 21.

[9] Rapport du Conseil économique des Nations unies du 19 mars 2003, Distr. et Social Général, NU/CES/2003/13.

[10] *Rapport sur le développement dans le monde*, Washington, 2004 ; *Perspectives économiques mondiales*, 2004.

[11] G. TIXIER, « La mondialisation et le droit fiscal français », in E. LOQUIN et C. KESSEDJIAN (Dir.), *La mondialisation du droit*, Dijon, Litec, 2000, pp. 11-42 ; X. OBERSON, « L'impact de la mondialisation sur le droit fiscal suisse », in C.-A. MORAND, *Le droit saisi par la mondialisation*, op. cit., pp. 429-446.

souveraineté[12], quand bien même l'État ne soit pas devenu totalement impuissant et complètement asservi à l'économie mondialisée[13].

En réalité, les transformations récentes de l'État ont provoqué une triple crise[14]. D'abord une crise de la souveraineté, car l'État n'occupe plus un rôle monopolistique sur la scène internationale[15]. Ensuite une crise des territoires, car les frontières étatiques sont de plus en plus perméables. Enfin une crise de l'autorité, car l'État n'arrive pas à créer un ordre normatif international qui fasse consensus[16].

Néanmoins, la souveraineté de l'État demeure un principe fondamental du droit international. La notion de souveraineté comporte des aspects à la fois interne et externe : d'un côté, elle implique l'autonomie de l'État, particulièrement son droit à ne pas reconnaître une autorité qui le transcenderait, de l'autre, qu'il soit reconnu par les autres États précisément en tant qu'acteur autonome[17]. La souveraineté symbolise la compétence exclusive, c'est-à-dire le pouvoir absolu de l'État de décider sur son territoire[18].

À ce titre, le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques : « un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement ! »[19]. Il se manifeste par la territorialité presque absolue de l'impôt et de la loi fiscale : tandis que l'État peut exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, il ne peut exercer aucun pouvoir à l'extérieur de son territoire.

---

[12] A. ACHARYA, « Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien », *Revue internationale de politique comparée*, Vol. 8, n° 3, 2001, pp. 383-395.

[13] M. DELMAS-MARTY, « Les processus de mondialisation du droit », in C.-A. MORAND, *Le droit saisi par la mondialisation*, op. cit., pp. 63-80.

[14] Voir sur ce point : J. HABERMAS, *Après l'État-nation. Une nouvelle constellation politique*, Paris, Fayard, 1998, p. 77. L'auteur considère que l'impuissance des États serait le « premier résultat de la mondialisation ».

[15] J. VERHOEVEN, « Souveraineté et mondialisation : libres propos », in E. LOQUIN et C. KESSEDJIAN (Dir.), *La mondialisation du droit*, op. cit., pp. 43-57.

[16] J. CHEVALLIER, « Mondialisation du droit ou droit de la mondialisation ? », E. LOQUIN et C. KESSEDJIAN (Dir.), *La mondialisation du droit*, op. cit., pp. 43-57.

[17] L. PANITCH, "Rethinking the Role of the State", in J. H. MITTLEMAN, (ed.*), Globalization : Critical Reflections*, The International Political Economy Yearbook, vol. 9, Boulder, Lynner Rienner, 1996, pp. 84-85.

[18] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales,* Paris, Recueil Sirey, 2955, p. 18.

[19] Idem, p. 63.

De ce fait, l'entreprise dont les activités ont une dimension internationale se trouve dans une situation fiscale spécifique, car ayant affaire à plusieurs pouvoirs fiscaux[20]. La gestion de l'entreprise internationale ne peut être indifférente à la variation des exigences des pouvoirs fiscaux rencontrés ou à l'écart de traitement fiscal réservé à ses opérations selon les circuits internationaux empruntés[21].

Le facteur fiscal affecte ainsi la stratégie de l'entreprise internationale. Ses choix économiques peuvent être déterminés par des considérations fiscales. Il en est ainsi particulièrement des choix relatifs à la localisation de ses investissements productifs. Sans doute ne faut-il pas surestimer la place du facteur fiscal dans le choix de la localisation géographique des entreprises[22]. Il est généralement admis que la localisation d'un investissement obéit prioritairement à des considérations non fiscales, telles que l'état du marché, le coût et la qualification de la main-d'œuvre, la stabilité politique, la sécurité juridique, les infrastructures, le degré de liberté des mouvements de capitaux[23].

Toujours est-il que la mondialisation s'est accompagnée d'une prolifération des entreprises multinationales et d'une intensification des transactions entre les différentes entités les composant[24]. L'Organisation des Nations unies estime à plus de 60 000 le nombre d'entreprises transnationales, c'est-à-dire les entreprises ayant des opérations dans plus d'un pays. Ces entreprises ont environ 500 000 filiales à travers le monde, soit une moyenne de 12 filiales par entreprise[25].

---

[20] Z. TOGBA, *L'imposition des revenus des revenus des entreprises étrangères en Côte d'Ivoire*, Thèse, Paris XII, 1984, 476 pp.

[21] J.-F. COURT et G. ENTRAYGUES, *Gestion fiscale internationale des entreprises*, Paris, Montchrestien, 1986, p. 415.

[22] M. HOUDEBINE et J.-L. SCHEINDER, « Mesurer l'influence de la fiscalité sur la localisation des entreprises », in *Économie et prévision*, n° 131, 1997-5, pp. 47-64.

[23] B. CASTAGNEDE et S. TOLEDANO, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, Paris, PUF, 1987, p. 39.

[24] Nous retenons cette appellation, malgré l'opinion de François RIGAUX selon qui on ne parle plus de sociétés ou d'entreprises multinationales, ce dernier qualificatif donnant, selon lui, faussement à entendre que la société ou l'entreprise aurait plusieurs nationalités (F. RIGAUX, « Les sociétés transnationales », in M. BEDJAOUI (Dir.), *Droit International : Bilan et perspectives*, Tome 1, Ed. Pedone, Paris 1991, p. 136). L'auteur préfère l'expression « sociétés ou entreprises transnationales ». L'épithète transnationale selon lui se réfère plus correctement à une forme d'autonomie que les entreprises ayant des établissements dispersés sur les territoires de plusieurs États ont su conquérir à l'égard de chacun de ceux-ci. Dans nos développements, nous utiliserons indifféremment les deux expressions. Sur les définitions, voir notamment : F. RIGAUX, « Pour un autre ordre international », *Droit international II*, Pedone, Paris, 1979, pp. 309-313.

[25] CNUCED, *World Investment Report 2000, Cross-border Mergers and Acquisitions and Development*, Nations unies, 2000, 340 pp.

Dans le même temps, les transferts internes aux entreprises transnationales s'élèvent à plus de la moitié du commerce mondial des marchandises[26]. Plus de 60% des échanges mondiaux se font par et au sein des entreprises multinationales[27]. La Banque mondiale estime que l'ensemble du commerce interne aux multinationales dépasse la valeur totale du commerce international[28]. La CNUCED évalue à 40% la valeur globale des échanges intra-groupe par rapport au commerce international[29].

Au-delà de l'imprécision des chiffres, ces estimations montrent l'envergure des activités réalisées à l'intérieur des réseaux des entreprises multinationales. C'est pour cette raison que les opérations transfrontières ont gagné en importance durant ces dernières années à la fois en tant que source d'avantages dont les entreprises cherchent à tirer la meilleure partie et en tant que source de préoccupations des États[30].

C'est ainsi que la plupart des pays en développement livrent une bataille législative, à coups d'incitations fiscales, afin d'attirer sur leur territoire les flux commerciaux transnationaux[31]. Dans cette logique, le Sénégal mène une politique fiscale d'incitation aux investissements extérieurs[32].

---

[26] H. ULLRICH, « Des échanges internationaux à la globalisation de la production et la concurrence des systèmes», RIDE, 2002, 2-3, numéro spécial : *Mondialisation et droit économique*, pp. 206-213, spéc. p. 209.

[27] N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », Rapport du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale, Genève, 10-14 septembre 2001, p. 1.

[28] BANQUE MONDIALE, *Les perspectives économiques mondiales et les pays en développement*, Paris, Economica, 1995.

[29] UNCTAD, World Investment Report, 2001, p. 56.

[30] P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », in Association d'économie financière, *Rapport moral sur l'argent dans le monde. La face cachée de la finance : délits financiers, cybercriminalité, finance offshore, fraude fiscale – Les enjeux éthiques*, 2005, p. 227.

[31] C'est en ce sens que S. JAYAKUMAR a condamné les critiques envers la mondialisation : « Singapore Urges No retreat From Globalization », *Xinhua News Agency Dispatch*, le 3 Septembre 1998 (de Lexis-Nexis). Selon l'auteur : « ce sont les forces de la mondialisation qui ont donné aux pays en voie de développement de notre région un accès direct aux ressources financières, technologiques ainsi qu'aux marchés du monde développé… c'est également la mondialisation qui a permis à beaucoup de pays en voie de développement, y compris ceux d'Asie de l'Est, de connaître des décennies de croissance économique soutenue, d'industrialisation rapide et d'amélioration massive de leurs normes de vie, de santé et d'éducation ».

[32] Le Sénégal dispose à cet effet d'un Code des investissements, d'un Code minier et d'un Code pétrolier qui sont autant de régimes fiscaux de faveur destinés à attirer les investissements et constituent en même temps une source importante de dépenses fiscales.

L'économie sénégalaise est en effet marquée par la volonté politique de tirer profit de la délocalisation pour modifier sa structure de production et élargir la gamme des produits offerts[33]. L'essor technologique, en modifiant les conditions de production, a eu pour conséquence de réduire la demande de certains produits dont le Sénégal était jusque-là grand producteur[34]. Les changements dans les conditions de production et la structure d'offre et de demande mondiales orientent notre pays vers des produits nouveaux à forte valeur ajoutée. Ce qui s'y traduit par l'implantation de centaines de filiales, principalement de sociétés françaises intervenant dans le secteur tertiaire, principalement les banques, les assurances, les télécommunications, l'hôtellerie et de plus en plus les nouvelles technologies.

Le déclin de l'offre d'exportation de matières premières est alors compensé par les services. En réalité, la modification de la structure d'offre et de la demande mondiales s'accompagne depuis la fin des années 70 d'un vaste mouvement de délocalisation de la production industrielle ou de transfert de segments entiers de production à forte intensité technologique et capitalistique en direction des pays en développement[35].

Le législateur sénégalais cherche ainsi à favoriser la promotion des investissements étrangers. En même temps, il entend lutter contre les transferts indirects de bénéfices. La coexistence d'une politique incitative en matière d'investissements étrangers et d'une politique de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales repose sur un équilibre précaire.

En fait, aucun État ne souhaite voir son assiette d'imposition se réduire. À *fortiori*, les pays en développement qui se sont fixé des objectifs économiques et sociaux

---

Ces dépenses fiscales ont fait l'objet d'une évaluation de leur impact budgétaire, économique et social. En 2008, les dépenses évaluées s'élèvent à 300 milliards de francs CFA. Voir : DGID, *Rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales*, Dakar, 2009.

[33] E.-H. M. SY, *Pour un nouveau modèle économique. Sénégal : l'économie à travers l'impôt 1961-2010*, Dakar, Ed. Seneconsult, 2010, 278 pp.

[34] Ainsi, certaines matières premières telles que l'arachide ou le phosphate, abondamment utilisées et dont le Sénégal était un des principaux producteurs, ont vu leur demande fortement contractée. Ce phénomène a été accentué par le développement de produits de substitution qui on concurrencé et évincé la production africaine qui, elle, ne s'est pas adaptée ou ne présente plus les mêmes avantages en terme de coûts de production ou de qualité.

[35] B. BEKOLO EBE, « L'Afrique face aux défis économiques à l'ère de la mondialisation », in Colloque international préparatoire sur le thème : « l'Afrique face aux défis de la mondialisation », XXI[e] conférence des Chefs d'État et de gouvernement d'Afrique et de France, p. 168.

fondamentaux nécessitant des dépenses publiques elles-mêmes financées principalement par l'impôt[36]. D'ailleurs, la plupart de ces pays sont marqués par la faiblesse de leurs ressources budgétaires. De sorte que la mobilisation des ressources publiques y constitue un enjeu crucial.

L'effort d'adaptation de la législation fiscale doit donc être poursuivi tout comme l'application de procédures et de pratiques administratives efficaces pour éviter toute fraude fiscale à grande échelle qui saperait l'assiette et mettrait en péril tout espoir de développement. La vigilance doit ainsi être de mise, tant il est vrai que la fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme. Par conséquent, les transferts internationaux des bénéfices des entreprises multinationales doivent être surveillés.

Les modalités selon lesquelles le transfert de bénéfices peut s'opérer sont multiples. Il est néanmoins possible de les regrouper en deux catégories : un transfert direct et un transfert indirect[37].

D'une part, le bénéfice peut être directement transféré par des procédés normaux admis par la loi fiscale. Il suffit que la société filiale distribue à la société mère sous forme de dividendes les bénéfices qu'elle a réalisés.

D'autre part, le bénéfice peut être indirectement transféré par des procédés détournés, des moyens indirects. Par le biais d'opérations commerciales, financières et autres, passées entre deux sociétés appartenant au même groupe, il est possible pour l'une de minorer le bénéfice qu'elle peut réaliser à l'occasion de ces transactions. L'absence de bénéfice réalisé et imposé se trouve compensé par le bénéfice plus important réalisé par l'autre société dont l'imposition est moins élevée[38].

---

[36] Le Sénégal, à l'instar des autres pays en développement se confronte à la conciliation de deux impératifs majeurs. D'une part la demande sociale liée à l'impératif du développement entraîne un fort besoin de ressources publiques et d'autre part, le désarmement tarifaire entraîne la nécessité de mobiliser plus largement la fiscalité interne. Ainsi, il convient de faire face à la nécessité de maintenir voire d'augmenter les ressources tout en assurant la « transition fiscale », c'est-à-dire la substitution de ressources de fiscalité interne à des recettes tarifaires désormais décroissantes. Voir : G. CHAMBAS, « Afrique au sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ? » CERDI, Document de travail de la Série Etudes et Documents, 2005, p. 3.

[37] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Paris, Ed. Berger-Levraut, Coll. L'Administration nouvelle, 1970, p. 245.

[38] Idem, p. 246.

Dès lors, il devient nécessaire pour le Sénégal de se protéger contre toute pratique, telle la manipulation frauduleuse des prix de transfert qui mettrait en danger son équilibre économique et social. Même s'il est parfois délicat de tracer la frontière entre la fraude et l'optimisation fiscale sur de pareils sujets, l'utilisation abusive des prix de transfert peut poser un problème particulier pour le Sénégal, dans la mesure où les sociétés multinationales pourraient mettre ce système à profit afin de rapatrier les bénéfices sous une forme non imposable[39].

Du fait donc de la mondialisation et de la prolifération des sociétés multinationales, les prix de transfert connaissent ainsi un regain d'intérêt[40]. Les prix de transfert sont les prix pratiqués à l'occasion de transactions contrôlées, c'est-à-dire des transactions réalisées entre deux entreprises qui sont associées l'une à l'autre. Deux entreprises sont dites associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si elles sont soumises à un contrôle commun[41]. Les prix de transfert sont donc les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à une autre entreprise appartenant au même groupe.

Au sens large, les prix de transfert renvoient à l'ensemble des règles de fonctionnement dont une organisation se dote pour coordonner ses échanges internes. Sur le plan purement économique, il y a transfert et non transaction quand un bien, un service ou un droit est déplacé entre deux entités juridiques appartenant à un même groupe ou propriétaire. Contrairement à la transaction, le transfert ne résulte pas d'une confrontation de deux acteurs économiques indépendants, ces derniers appartenant à la même organisation et étant tributaires d'une logique unique qui les englobe et les dépasse à la fois[42].

Ainsi, la notion de prix de transfert est ambiguë, parce qu'elle comporte un hiatus entre d'un côté, l'aspect juridique qui met face à face deux personnes distinctes et de l'autre, l'aspect économique en vertu duquel les deux entités relèvent d'une

---

[39] J. IVANTCHEVA-FLAMANT, *Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale. Les prix de transfert*, Thèse Droit, Paris II, 2002 ; J. N. THOMAS, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004.

[40] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, Paris, L'Harmattan, 2005, p. 17.

[41] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2001, p. G 5. Ces principes directeurs constituent une révision du rapport de l'OCDE *Prix de transfert et entreprises multinationales* de 1979. Ils ont été approuvés par le Comité des Affaires fiscales le 27 juin 1995 et par le Conseil de l'OCDE le 13 juillet 1995 pour publication.

[42] P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », op. cit., p. 227.

logique unique. La situation devient encore plus complexe quand il s'agit d'un transfert international, c'est-à-dire lorsque les deux entités sont localisées dans des pays différents et par conséquent, relèvent de juridictions différentes[43].

L'administration fiscale sénégalaise doit, de ce fait, être attentive au niveau des prix auxquels s'échangent les biens et services entre sociétés d'un même groupe. La fixation des prix de transfert répond parfois à des préoccupations commerciales, mais constituent également un procédé notoire de réduction de la marge bénéficiaire imposable[44]. En plus des impôts directs, la minoration des prix de cession interne aux groupes permet de faire l'économie d'une partie des droits de douane ou des impôts indirects[45].

Toutefois, la manipulation des prix de transfert n'a pas comme seul objectif la réduction de l'impôt. Elle peut être motivée par la volonté de contourner le contrôle des changes et les réglementations restreignant le transfert direct des dividendes, la conquête d'un marché étranger ou la fuite d'un pays atteint d'une instabilité monétaire, etc. Elle peut également conduire à faire remonter plus rapidement le bénéfice vers la société mère, même si elle est située dans un pays pratiquant un niveau d'imposition proche[46].

Au demeurant, entre des pays à fiscalité sensiblement égale, les prix de transfert visent moins à tirer profit de différences de taux d'imposition que de disparités dans les charges fiscales effectives résultant par exemple, de modalités d'assiette différentes ou d'une rigueur inégale dans l'application des dispositions fiscales ou dans la sanction des infractions à la législation fiscale[47]. Mais, les différences d'exigence entre les juridictions fiscales, l'écart des résultats entre les diverses exploitations du groupe, conduisent les multinationales à rechercher une répartition apparente des bénéfices qui leur soit favorable. La tentation est forte pour les groupes de sociétés de transférer les bénéfices à l'étranger. Sous

---

[43] Idem, p. 228.

[44] E. MUNDET, *Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger*, Thèse Droit, Montpellier I, 2000 ; A. LIGER, *Les transferts indirects de bénéfices dans les groupes de sociétés internationaux en droit fiscal français,* Thèse Gestion, Rennes, 1977.

[45] L'objet de notre étude est limité aux impôts directs, principalement l'impôt sur les sociétés. Sur les aspects douaniers, nous renvoyons à : P. CARLI, *Prix de transfert et évasion de capitaux. Aspects douanier et cambiaire de la surfacturation des marchandises importées*, Thèse Droit, Paris 12, 1988. Sur les aspects de fiscalité indirects, voir notamment : M. GUICHARD et W. STEMMER, « Prestations intra-entreprise et TVA », *Droit fiscal*, 2007, n° 11, pp. 273 et s.

[46] Conseil des Impôts (France), *XXII^ème rapport au Président de la République relatif à la concurrence fiscale et l'entreprise*, 2004.

[47] N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges », op. cit., p. 2.

l'impulsion des impératifs attachés à la globalisation de l'économie, la recherche d'une optimisation fiscale est, de plus en plus, privilégiée.

Les multinationales tendent le plus souvent à vouloir optimiser leur bénéfice consolidé. L'entreprise cherche à obtenir, par l'exercice de choix appropriés, un gain fiscal en minorant sa charge fiscale mondiale. Les groupes de sociétés peuvent, en effet, procéder à une manipulation des prix de transfert afin de générer les bénéfices dans le pays le plus favorable. Ce qui les pousse à localiser leurs profits dans des États où l'imposition est moins élevée. La localisation de ces bénéfices à l'étranger passe par la diminution de la masse imposable dans l'État d'origine[48]. Dès lors qu'il y a possibilité de faire un choix entre deux systèmes d'imposition dont l'un est plus coûteux que l'autre, une tendance naturelle est observée qui consiste à faire transiter le revenu de l'entreprise qui subirait la plus forte imposition à celle qui serait la moins imposée pour le bénéfice qu'elle va déclarer[49].

En tant qu'ensembles intégrés, les groupes procèdent à de multiples transactions en leur sein. À cette occasion, une société filiale est souvent amenée à facturer des biens ou services à sa société mère, sa société sœur ou à ses propres filiales. Toutes ces transactions donnent lieu à la fixation d'un prix de transfert. L'état de dépendance et la communauté d'intérêts sont susceptibles d'entraîner un transfert de valeurs entre deux sociétés.

Les flux de biens et services entre les entreprises des groupes multinationaux et les prix de transfert qui leur sont associés sont l'une des principales chevilles ouvrières de l'économie internationale, alors que leurs modalités, leur importance et leurs conséquences restent largement ignorées. Il s'agit là d'une véritable « face cachée » de l'économie mondiale[50]. Et la suspicion des pouvoirs fiscaux à l'égard des décisions de gestion financière susceptibles de léser leur intérêt propre est à l'origine de nombreux dispositifs de surveillance des opérations internationales, au point que la poursuite par l'entreprise internationale d'une gestion normale de ses activités s'en trouve parfois affectée[51].

---

[48] G. ATHENOSY, « L'optimisation fiscale à l'étranger », in *LAMY Optimisation fiscale de l'entreprise : Audit fiscal des flux et de la structure. Choix fiscaux et comptables. Restructurations d'entreprises. Développement à l'international*, Editions LAMY, 2007, p. 401.

[49] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 245.

[50] P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », op. cit., p. 226.

[51] J.-L. LABRUNIE, *L'article 57 du Code général des impôts et la lutte contre l'évasion fiscale internationale*, Thèse Droit, Aix-Marseille, 1979.

Toutefois, la réglementation des prix de transfert doit trouver un équilibre entre la nécessité de sauvegarder les intérêts de l'État et celle de ne pas compromettre le développement des entreprises. Aussi la question se pose-t-elle de savoir comment est-ce que les prix de transfert sont réglementés au Sénégal ? Autrement dit, selon quelles règles les entreprises d'un groupe doivent-elles déterminer les prix de leurs transactions internes ? Et selon quelles règles l'administration fiscale contrôle-t-elle la régularité des prix ainsi pratiqués ?

La réponse à ces interrogations permet d'apprécier le degré d'adéquation de la réglementation sénégalaise à la problématique fiscale posée aux États par les multinationales par le biais des prix de transfert. Ce qui permet d'entrevoir l'impact de la mondialisation sur le droit fiscal sénégalais.

Le droit fiscal est attentif au respect du principe fondamental d'indépendance des transactions ou plus exactement des transferts entre sociétés d'un groupe[52]. Entendu comme l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt[53], le droit fiscal a pour objet le régime juridique des différents impôts, les conditions d'élaboration et d'application de la loi fiscale, les organes compétents, les prérogatives de l'administration, les garanties accordées aux contribuables, les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables et enfin le contentieux fiscal[54]. Ces règles juridiques relèvent du droit interne ou international de chaque État.

Le droit fiscal interne détermine le cadre juridique et administratif qui permet de déterminer et de contrôler les opérations commerciales internationales, notamment les prix de transfert. Le droit fiscal international sénégalais, à travers les conventions bilatérales et multilatérales permet d'attribuer à l'un des États contractants le pouvoir d'imposer et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et la double imposition.

---

[52] J.-P. JARNEVIC, *Droit fiscal international,* Paris, Ed. Economica, Coll. Finances Publiques, 1986, p. 2.

[53] A. MAITROT DE LA MOTTE, « La notion d'impôt – Le droit fiscal à la recherche de son objet », in G. TUSSEAU, *Les notions juridiques. Journée d'étude de la promotion d'agrégation de Droit public 2005-2006, organisée à Rouen le jeudi 20 septembre 2007*, Paris, Economica, Coll. Etudes juridiques, 2009, pp. 101-124.

[54] La science fiscale a un objet plus large. En plus des problèmes juridiques, elle s'intéresse aux questions économiques, sociologiques et politiques relatifs à l'impôt. Dans les finances modernes, la théorie générale de l'impôt devient ainsi de plus en plus une théorie économique, socio-psychologique et politique de l'impôt. Le droit fiscal est donc une branche de la science fiscale ; celle-ci étant elle-même une partie de la science financière. Les problèmes de l'impôt sont étroitement liés à ceux du budget, du Trésor, de l'emprunt et de la monnaie : l'ensemble de ces problèmes constitue l'objet de la science financière.

Ainsi, les normes fiscales qui fondent la réglementation en matière de prix de transfert ont une origine soit dans le droit interne, soit dans le droit international sénégalais ou le droit communautaire. L'article 17 de la loi 92-40 du 9 juillet 1992 modifiée, portant Code général des impôts (CGI), largement inspiré l'article 57 du CGI français[55], fixe les règles régissant les prix de transfert en ces termes :

> *« Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Sénégal, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières soit par majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, seront incorporés aux résultats accusés par les comptabilités.*
>
> *Il est procédé de même pour les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors du Sénégal.*
>
> *À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables seront déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. »*

Ainsi, l'administration fiscale sénégalaise doit démontrer l'existence d'un lien de dépendance et apporter la preuve de l'anormalité de l'échange pour appliquer un redressement sous le motif de transfert de bénéfices[56]. Néanmoins, l'entreprise peut combattre ladite présomption en apportant la preuve du caractère normal de l'échange critiqué. La notion d'échange anormal est complexe à appréhender d'autant qu'il s'agit d'une question de droit s'appuyant sur des faits.

Confrontées aux pratiques de prix de transfert, les autorités fiscales se trouvent dans une situation difficile, chacune d'entre elles ne dispose que d'une vue

---

[55] L'article 76 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933, JO, 1er juin 1933, est devenu l'article 57 du CGI et fait l'objet de la circulaire n° 2076 du 1er février 1934.

[56] B. JADAUD (op. cit., p. 268) fait observer que : « Pourtant ce n'est pas en vue de l'application de l'article 57 issu de l'article 76 de la loi du 31 mai 1933 que la notion de dépendance a été précisée : c'est à propos de l'article 37 de la loi du 28 février 1933 qui instaura la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires. Mais ces deux textes ont une même cause : la lutte contre la fraude fiscale possible lorsqu'une entreprise se trouve en état de domination ou de dépendance à l'égard d'une autre entreprise. La publication du décret du 28 juin 1933 fait expressément référence à l'article 37 de la loi du 28 février 1933, puisque c'est sur la base de ce texte que le gouvernement avait reçu pouvoir de prendre une telle disposition par décret. La définition de la dépendance que donne le décret du 28 juin 1933 doit, par analogie, s'appliquer à l'article 57 ».

partielle, limitée à l'entreprise qui relève de sa juridiction. Chacune des administrations, dans la mesure de ses ressources et compétences, va chercher au moins à éviter de voir les groupes transnationaux « parasiter » sa substance économique au bénéfice des juridictions à la fiscalité plus clémente.

Afin de procéder à la taxation des entités sises sur le territoire sénégalais, l'article 17 du CGI exige que « tout transfert soit du point de vue formel, travesti en transaction »[57]. Il faut donc en justifier l'existence et lui donner un prix qui convienne à la fois au groupe d'entreprises et à l'administration fiscale.

La réglementation des prix de transfert est donc fondée sur le respect du principe de pleine concurrence aujourd'hui largement partagé par les États. En réalité, la pensée économique contemporaine s'articule autour de l'idée du marché dont la mécanique permet l'apparition au grand jour du « vrai et juste » prix : celui qui résulte de la confrontation d'offres et de demandes autonomes et qui sert de base aux transactions. La transaction est donc l'acte central dans tout l'édifice de l'économie de marché. En déterminant le prix, le marché révèle la « vérité » et fait œuvre de « justice »[58].

Dans la pratique des affaires transnationales, le prix de transfert est un prix construit artificiellement en dehors du marché[59]. À défaut de la procédure infaillible, la quête du « juste » prix de transfert conduit à chercher un niveau de prix qui puisse être justifié ou du moins mis en rapport avec les coûts encourus[60].

La rédaction de l'article 17 est cependant très critiquable[61]. En consacrant le renversement de la charge de la preuve, le dernier alinéa enlève toute substance aux alinéas précédents. Il fait du contribuable un « présumé coupable » au lieu d'un « présumé innocent ». Or la fraude ne doit pas être présumée de façon irréfragable. L'article 17 du CGI in fine dispose, en effet que :

> *« Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formulaires de*

[57] P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », op. cit., p. 229.
[58] Idem, p. 230.
[59] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert », RIDE, 2003, n° 3-4 p. 445.
[60] S. SCHINDLER-VIGUIE, *La notion de juste prix en droit positif*, Thèse Droit, Paris II, 1993.
[61] I. Y. NDIAYE, « L'art de mal légiférer. Propos irrévérencieux sur certains textes de lois », *Droit sénégalais (Revue de l'Association sénégalaise de droit pénal)*, juillet-décembre 1995, pp. 53-62.

fabrication et autres droits analogues et/ou les rémunérations de services payées ou dues à une personne physique ou morale domiciliée ou établie hors du Sénégal, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. »

À côté de ces dispositions légales qui réglementent les prix de transfert, il existe des stipulations contenues, pour l'essentiel, dans les conventions bilatérales liant le Sénégal à d'autres États et visant à lutter contre la double imposition. Ces stipulations existent également dans la seule convention fiscale multilatérale, actuellement en vigueur, à laquelle le Sénégal est partie : la convention UEMOA.

C'est pourquoi, en matière de prix de transfert, l'examen ne s'arrête pas aux conditions de l'article 17 du CGI. En effet, si une convention fiscale a été conclue, il convient de vérifier si ce texte est applicable[62]. De nombreuses conventions fiscales bilatérales conclues par le Sénégal avec d'autres États reprennent l'article 9 du Modèle de convention OCDE qui est lui-même identique à celui du Modèle de l'ONU[63]. À la vérité, ces stipulations conventionnelles ne sont guère différentes des dispositions de l'article 17 du CGI. Elles doivent ainsi recevoir la même interprétation[64].

Le Conseil d'État français a déjà reconnu à plusieurs reprises la compatibilité de l'article 9 de la Convention modèle OCDE avec l'article 57 du CGI[65]. Ainsi, le juge administratif en admettant la compatibilité, admet par-là même que des entreprises des États contractants qui pratiquent des transferts indirects de bénéfices vers l'étranger peuvent faire l'objet de redressement sur le fondement du droit français, notamment de l'article 57. Dans la mesure où la convention en

---

[62] P. LEVINE, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, Coll. Bibliothèque de sciences financières, Tome XXIV, 1988, p. 413.

[63] Il existe 10 conventions ratifiées qui unissent le Sénégal à ses partenaires tandis qu'une vingtaine d'autres se trouvent à des stades variables de négociation ou de signature en attente de ratification. Les accords avec les pays suivants sont en vigueur : Belgique, Canada, France, Italie, Maroc, Mauritanie, Norvège, Qatar, Tunisie, Ile Maurice ; de même que la convention UEMOA (Union économique et monétaire ouest africaine).

[64] J. BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, PUF, 2e éd., 1997, pp. 88 et s.

[65] L'article 9 de la Convention modèle OCDE dispose que « lorsque deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquences ».

cause reprend l'article 9 de la Convention modèle OCDE, le juge de l'impôt français ne fait que rappeler sa jurisprudence constante sur ce point[66]. Dans les différentes affaires soumises à son appréciation, celui-ci, avant même de se prononcer sur les conditions d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger, examine la compatibilité des dispositions de la convention en vigueur avec celles de l'article 57 du CGI français.

En fait, une convention internationale contre la double imposition est « un pont jeté entre deux systèmes fiscaux »[67]. Concrètement, la convention se trouve à la fois superposée à une partie du droit interne et juxtaposée à l'autre partie. Elle n'est pas elle-même un système fiscal complet. Son champ d'application est étroitement circonscrit. Et à l'intérieur même de son champ d'application, elle ne substitue ses dispositions qu'à un nombre limité de règles du droit interne[68].

En droit sénégalais, les traités ou accords régulièrement ratifiés ont une autorité supérieure à celle des lois à partir de leur ratification et sous réserve de réciprocité, c'est-à-dire de son application par l'autre État[69]. Cette supériorité reconnue aux stipulations conventionnelles, une fois introduites dans l'ordre juridique interne, est clairement consacrée par le Conseil d'État français depuis sa célèbre jurisprudence Nicolo[70].

Mais, si leur nature de traités internationaux confère aux normes conventionnelles fiscales une valeur juridique généralement supérieure à celles des lois fiscales internes[71], leur objet principal limité à l'élimination de la double imposition, les maintient dans un rôle subsidiaire par rapport à celui des dispositifs fiscaux internes. Les conventions fiscales sont directement applicables dans l'ordre interne par les tribunaux, en particulier, sans requérir à cet effet d'autre intervention du législateur que celle que nécessite leur ratification. Elles

---

[66] Arrêt Sovemarco de 1994, précité. Dans cette affaire, le commissaire du gouvernement Philippe Martin, approuvé dans son raisonnement par le juge, a estimé d'une part, que « le champ d'application des articles inspirés de l'article 9 du modèle OCDE et celui de l'article 57 du CGI » sont identiques. Selon lui, « les notions larges de participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise sont compatibles avec la notion de dépendance de droit ou de fait » dégagée par la jurisprudence.

[67] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, op. cit., p. 19.

[68] Idem, p. 20.

[69] Article 97 de la Constitution de la République du Sénégal, précitée.

[70] CE Ass., 20 octobre 1989, Nicolo, Lebon, p. 190, conclusions P. Frydman ; Dalloz, 1990, Juris. p. 135.

[71] L. LEVOYER, « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », AJDA, 2003, p. 1250.

entrent dans la catégorie des « self executing treaties ». Elles sont « la loi supérieure » des États[72]. Dans l'hypothèse où un conflit s'élève entre une convention fiscale et une loi ultérieure, l'application de la première s'impose[73]. Ce qui revient à reconnaitre la supériorité de la convention sur le droit interne jusqu'à ce que le législateur exprime clairement son désir d'y mettre fin.

En matière de prix de transfert, l'OCDE a développé une doctrine très étoffée qui constitue une référence internationale à travers les Principes directeurs qui systématisent les meilleures pratiques au niveau mondial. Les commentaires et recommandations de l'OCDE, en revanche, n'ont aucune valeur juridique pour les États membres de cette organisation, *a fortiori* pour les États tiers comme le Sénégal. Mais, même s'ils ne lient pas l'administration fiscale ou le juge, ces derniers s'en inspirent souvent pour prendre leurs décisions.

L'insertion des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert ou alors la référence à ces principes dans les dispositions nationales présente des avantages. Elle fait correspondre le dispositif interne aux principes qui figurent dans les traités et le risque de double imposition s'en trouve réduit. Cela permet aussi de préciser que les dispositions internes seront interprétées et mises en œuvre conformément aux principes admis au niveau international. Ce qui offre aux contribuables une plus grande certitude quant aux modalités d'application de ces dispositions.

Néanmoins, cette insertion pourrait être à l'origine de certains problèmes. En effet, lorsque les principes sont intégrés dans la législation et la réglementation internes en matière de prix de transfert, il serait nécessaire de changer les règles chaque fois que les principes directeurs sont modifiés ou complétés. Mais si ces principes sont transposés dans des actes règlementaires, les modifications et les mises à jour seraient plus faciles que s'ils sont mentionnés dans la loi.

En outre, la transposition dans la législation interne de dispositions émanant d'un organisme auquel le Sénégal n'est pas membre peut poser des problèmes constitutionnels, puisque notre pays n'est pas en mesure de prendre part au processus de décision sur le contenu des principes directeurs. La solution serait de n'adopter qu'une partie des principes de l'OCDE. En fait, il serait possible de reprendre certaines parties des principes dans les textes internes sans s'y référer en tant que source.

---

[72] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, op. cit., p. 19.
[73] Idem, p. 20.

Par ailleurs, le droit fiscal sénégalais est aujourd'hui fortement marqué par le droit communautaire. En 2008, le Conseil des ministres de l'UEMOA a adopté un règlement visant à éviter la double imposition au sein de l'Union, en même temps qu'il fixe les règles d'assiette en matière fiscale[74]. Ce règlement vise à créer un cadre fiscal communautaire harmonisé qui soit favorable à la convergence macro-économique ; d'autant plus qu'il n'existe pas au sein de l'Union une convention générale de coopération et d'assistance administrative entre les États membres.

Le règlement reprend en son article 10 le principe de pleine concurrence, mais uniquement entre entreprises apparentées établies dans l'Union[75]. Contrairement à la directive qui lie les États membres quant aux résultats à atteindre, le règlement est obligatoire dans ses éléments et est directement applicable au Sénégal et dans tous les États membres[76]. L'administration fiscale sénégalaise peut, de ce fait, se baser sur cette disposition pour faire des ajustements en matière de prix de transfert, indépendamment du Code général des impôts, bien que l'article 17 ait une portée plus large.

Le règlement d'exécution de la directive a été adopté le 17 novembre 2010[77]. Il précise les modalités d'application de la convention fiscale communautaire. Ce règlement détermine, notamment les règles relatives à la mise en œuvre de la procédure amiable et à la procédure d'échange de renseignements ainsi que les modalités de l'assistance en matière de recouvrement.

L'utilité pratique de l'article 10 de la Convention fiscale de l'UEMOA est cependant incertaine. Dans la réalité, la plupart des entreprises qui sont au

---

[74] Convention fiscale UEMOA (Règlement n° 08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles assistance en matière fiscale, entré en vigueur le 1er janvier 2009), Journal officiel de l'UEMOA n° 63, 3e trimestre 2008, pp. 8-20.

[75] L'article 10 dispose : Lorsque a) une entreprise d'un État membre participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle, ou au capital d'une entreprise d'un État membre, ou que ; b) les mêmes personnes participent ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État membre, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

[76] Article 43 du Traité de l'UEMOA précité.

[77] Règlement d'exécution n° 005/2010/COM/UEMOA portant modalités d'application du Règlement n° 08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles assistance en matière fiscale.

Sénégal, comme dans les autres pays de l'Union sont des filiales non pas d'entreprises de la sous-région, mais d'entreprises occidentales ou orientales. Il aurait été plus pertinent de viser la relation de dépendance entre une entreprise de l'Union avec une autre entreprise étrangère, quel que pût être le lieu de son établissement. Limiter la Convention aux entreprises établies dans l'Union contribue fortement à réduire sa portée juridique et pratique.

En plus des dispositions légales et conventionnelles, la doctrine administrative doit jouer un rôle particulièrement important en matière de prix de transfert, quand bien même, elle n'a pas force de loi. Les dispositions en matière de prix de transfert sont précisées dans la loi. En effet, il convient d'utiliser conjointement la législation primaire, à savoir le Code général des impôts et la législation secondaire, notamment la doctrine administrative, afin d'apporter le maximum de précisions aux modalités de détermination et de contrôle des prix de transfert[78].

La doctrine est le produit de l'interprétation des textes fiscaux par l'administration[79]. Il s'agit des mesures d'ordre intérieur au regard de la jurisprudence du Conseil d'État français[80]. En vertu du principe hiérarchique, la doctrine administrative s'impose aux agents de l'administration fiscale[81]. En revanche, elle n'a pas de caractère contraignant pour les contribuables[82]. En pratique, elle a une portée considérable, car elle vient remplacer la norme fiscale[83]. La doctrine œuvre alors directement à la formation et à l'enrichissement du droit, voire à sa rectification[84] ; elle sait « vérifier que la loi n'a pas falsifié le droit »[85].

---

[78] B. PLAGNET, « L'opposabilité de la doctrine administrative », *Droit fiscal*, 89/1994.

[79] Pour un recensement exhaustif de la doctrine fiscale française, voir : J. GROSCLAUDE, *La doctrine fiscale en France 1987-1999*, Litec, 2000 et *La doctrine fiscale en France, 1999-2002*, Litec 2003.

[80] Voir : M. LEROY, *Le contrôle fiscal, une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan, Logiques sociales, 1993, p. 253.

[81] J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 5/92, chron., p. 71 ; F. GOGUEL, « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire. Le droit douanier peut-il sauver l'article L. 80 A du LPF ? », *Droit fiscal*, 2006, n° 21, 22.

[82] Y. LHERMET, « Le face à face des contribuables et du fisc, réflexions sur l'état des relations administratives et juridiques fiscales, RFFP 1984, n° 6, p. 134 ; T. LAMBERT, « Citoyen fiscal : citoyen du monde », in E. DESMONS (Dir.), *Figures de la citoyenneté*, L'Harmattan, 2006.

[83] G. NOEL, « L'opposabilité des prises de position de l'administration fiscale sur la situation des contribuables », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Paris, PUF, 1989, pp. 67 et s.

[84] J. TUROT, « Lois fiscales rétroactives », RJF, octobre 1990, p. 655.

[85] P. REMY, « Eloge de l'exégèse », *Droits*, 1985, p. 123.

La doctrine administrative est très peu abondante au Sénégal d'une manière générale, particulièrement en matière de prix de transfert. Une seule instruction a été prise en la matière en 1983[86]. À travers celle-ci, l'administration fiscale avait commenté l'article applicable en matière de contrôle des prix de transfert et de lutte contre les transferts de bénéfices à l'étranger. Cette instruction est à présent largement dépassée.

L'utilisation de la doctrine administrative pour instaurer des règles applicables en matière de prix de transfert permet de disposer d'une réglementation détaillée à travers une procédure plus simple et moins contraignante. Il est souvent nécessaire que la réglementation puisse évoluer et se développer pour tenir compte des changements dans le contexte commercial et des changements concernant la problématique et les concepts de prix de transfert. Par ailleurs, les contribuables sont souvent demandeurs de renseignements détaillés sur la manière dont ils doivent se conformer à la loi afin de bénéficier d'une plus grande certitude dans leur approche.

Plus que la doctrine, la jurisprudence en matière de prix de transfert doit apporter une grande sécurité juridique aux entreprises multinationales. En principe, le juge ne crée pas de droit. Cependant, il y a souvent des imprécisions ou des contradictions de certains textes. Le pouvoir d'interprétation du juge qui doit être purement passif vire facilement à une interprétation constructive du texte. Ce pouvoir d'interprétation est très large. Le juge dispose aussi d'un pouvoir de création du droit, soit en l'absence des textes, soit pour les compléter.

Malheureusement, la jurisprudence sénégalaise en matière de prix de transfert est inexistante. Le juge sénégalais ne s'est pas prononcé, pour l'heure, sur une question relative aux prix de transfert, faute d'en être saisi. Cet état de fait est le résultat du manque de procédures de vérification initiée par l'administration fiscale en matière de prix de transfert.

D'une façon générale, il y a peu de décisions de justice en matière fiscale. Et pour cause, l'organisation du contentieux juridictionnel fiscal sénégalais reste quelque peu tatillonne. Ce qui se traduit par une faiblesse qualitative du contentieux. C'est peut être ce qui est à l'origine du constat de faiblesse quantitative de la jurisprudence fiscale. Or la jurisprudence joue un rôle important dans le développement des branches du droit[87].

---

[86] DGID, Note n° 4256/Leg.1 du 14 juin 1983, précitée.

[87] M. H.-A. FALL, *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal*, Thèse Droit, Toulouse I, 2001, p. 501.

C'est la raison pour laquelle, dans le cadre de la présente étude, nous allons nous référer essentiellement à la jurisprudence française qui repose à peu près sur les mêmes principes et le même dispositif normatif. La jurisprudence fiscale française, est très abondante, particulièrement en matière de prix de transfert. Cette jurisprudence s'impose à l'administration fiscale française. Elle ne saurait en aucun cas s'imposer à l'administration fiscale sénégalaise, encore moins au juge sénégalais, du fait du principe de souveraineté des États. Pourtant, ces derniers peuvent s'en inspirer, et s'en inspirent d'ailleurs, en pratique, aussi bien au moment d'élaborer la doctrine, qu'à l'occasion des procédures de contrôle et de contentieux. L'administration fiscale sénégalaise a d'autant plus raison de s'inspirer de la jurisprudence française, que le juge sénégalais lui-même s'en inspire. En effet, le droit sénégalais est largement inspiré du droit français, aussi bien le dispositif que l'interprétation qui en est faite[88].

La contestation du contrôle des prix de transfert obéit aux règles de droit commun du contentieux fiscal. La contestation par le contribuable de l'action de l'administration en matière de contrôle des prix de transfert a pour cadre les voies de droit qui sont prévues pour résoudre le contentieux fiscal. Elle a pour origine soit des erreurs, soit de différences d'appréciation ou des problèmes d'interprétation.

L'analyse du contentieux fiscal sénégalais permet de constater que le nombre de dossiers est en augmentation constante, en dépit des efforts entrepris par l'administration et les mesures prises par le législateur. Mais pour l'essentiel, le contentieux trouve une solution dans sa phase administrative. Très peu de dossiers fiscaux sont renvoyés devant le juge[89]. En effet, dans le contentieux fiscal, il y a une phase administrative et une phase juridictionnelle. La phase administrative de la réclamation préalable fait en effet partie intégrante de l'instance fiscale[90]. Cette phase est constituée de plusieurs recours devant la Direction générale des Impôts et des Domaines elle-même, avant toute saisine du juge.

---

[88] S. MBAYE, *L'histoire des institutions coloniales françaises en Afrique occidentale*, 1991, 320 pp.

[89] Par exemple, en 2009, le nombre de décisions rendues par le Tribunal régional de Dakar s'élève à 16, par la Cour d'Appel à 8 et par la Cour suprême à 2 ; alors que le Directeur général des Impôts et des Domaines a rendu 63 arbitrages. Un seul arbitrage a porté sur les prix de transfert. La notification du service a été infirmée au motif que le vérificateur n'a pas usé de comparables pour conclure à l'exagération des prix pratiqués par l'entreprise.

[90] Ainsi en a jugé le Conseil d'État dans l'arrêt Société Coq France, *Droit fiscal*, 1975, n° 51, comm. 1656, conclusions Mme Latournerie et AJDA 1976, p. 314, note B. Castagnède.

Les recours introduits devant l'administration préalablement à toute action judiciaire permettent à celle-ci de rester maître de la procédure. Par cette occasion, elle a la possibilité de « revoir sa copie » et de « rectifier le tir », s'il y a lieu. C'est dire que par ce biais, elle peut vérifier la régularité de ses actes notamment, le respect des droits et garanties du contribuable. Ces recours permettent à l'administration de pouvoir dénouer le litige, plutôt que de le voir tranché par le juge. Elle a l'opportunité ainsi d'anticiper le contentieux juridictionnel en trouvant une solution, même négociée au litige l'opposant au contribuable, dans les limites de la légalité.

La phase juridictionnelle, quant à elle, renvoie au traitement du contentieux fiscal par les cours et tribunaux compétents qui seraient saisis soit par le contribuable comme c'est le cas le plus souvent, soit de façon exceptionnelle par l'administration qui dispose du privilège d'exécution. La possibilité d'ester en justice en matière fiscale permet de lever beaucoup d'incertitudes[91]. Il est donc important d'offrir aux contribuables et à l'administration les garanties d'un État de droit[92].

L'État de droit, dit-on ce n'est pas le gouvernement des hommes, c'est le règne des normes[93]. Le principe de légalité implique une confiance absolue placée dans le droit, la croyance dans les vertus de la dogmatique juridique pour atteindre les objectifs que l'on s'assigne, faire prévaloir les valeurs auxquelles on est attaché[94]. Figure centrale, personnage clé de l'État de droit, le juge se voit assigner la fonction de garantir le respect des lois ; mais cette fonction est perçue comme une fonction « objective », excluant toute marge de libre détermination[95]. Si le contrôle juridictionnel ne dégénère pas en « gouvernement des juges », c'est parce que le travail juridictionnel est censé être de nature purement déductive : le juge ne ferait qu'« appliquer » la loi, en tirant les conséquences de la hiérarchie des normes. Au service exclusif de la norme, il n'exercerait pas lui-même de « pouvoir »[96].

---

[91] I.-M. FALL, *Evolution constitutionnelle du Sénégal. De la veille de l'indépendance aux élections de 2007*, op. cit., p. 61.

[92] J. CHEVALLIER, « L'État de droit », *RDP*, 1988, p. 372.

[93] W. LEISNER, « L'État de droit : une contradiction ? », *Mélanges Eisenmenn*, Paris, Cujas, 1974, p. 67.

[94] J. CHEVALLIER, « La dimension symbolique du principe de légalité », RDP, t. CV, n° 6, p. 1661.

[95] J. ARRIGHI DE CASANOVA, « Le procès équitable dans la jurisprudence fiscale du Conseil d'État », RFFP n° 83-2003, *Le procès équitable en droit fiscal*, pp. 25 et s.

[96] J. CHEVALLIER, « La dimension symbolique du principe de légalité », p. 1663.

Au Sénégal, le système juridictionnel repose sur une unité de juridiction et une spécificité du contentieux administratif qui font du tribunal régional, juge de droit commun en toute matière[97]. Ce schéma unitaire avec dualité de contentieux présente certains avantages, mais aussi des inconvénients[98].

Le premier avantage est lié à la simplicité du système qui rompt d'avec la tradition française de dualité juridictionnelle[99]. Le système français présente un certain nombre d'inconvénients[100]. Le plaideur est confronté à la redoutable question de savoir quel est l'ordre juridictionnel compétent pour connaître d'un litige né d'une opération de l'administration, car celle-ci n'est pas soumise automatiquement au droit administratif. En renonçant à ce système, le Sénégal a choisi de faire l'économie des conflits de compétence[101].

Les limites du modèle sénégalais ne découlent pas forcément de l'unité de juridiction. Elles tiennent en partie à une certaine conception de la matière administrative, notamment l'exigence d'une demande préalable en cette matière[102]. Autrement dit, pour se prononcer sur la recevabilité d'une requête, le juge doit définir d'abord le droit applicable. Si c'est le droit administratif qui s'applique, il exigera le respect de la demande administrative préalable[103]. Cette

---

[97] Aux termes de l'article 3 de la loi 84-19 du 2 février 1984 fixant l'organisation judiciaire au Sénégal, modifié, « sous réserve des compétences d'exception, en premier et dernier ressort du conseil constitutionnel, du conseil d'État, de la cour de cassation, de la cour d'appel et des cours d'assises et en premier ressort des tribunaux du travail et des tribunaux départementaux, les tribunaux régionaux sont juges de droit commun en premier ressort en toute matière ».

[98] M.-M. MBACKE, « Le contrôle juridictionnel de l'administration », *Revue EDJA*, juillet-août 1987.

[99] En France, l'ordre juridictionnel est composé de l'ordre judiciaire et de l'ordre administratif. Au sommet de l'ordre judiciaire se trouve la cour de cassation et pour l'ordre juridictionnel administratif le conseil d'État. Pour résoudre les conflits de compétence entre les deux ordres, le Tribunal des Conflits a été institué.

[100] C'est à partir du principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires, posé par la révolution française que s'est construit le droit administratif. Le principe posé par la loi des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor an III, est considéré comme la source du système compliqué de dualité des ordres juridictionnels.

[101] Pour la répartition des compétences entre les deux ordres de juridictions en France, voir : B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse Droit, Paris I, 1972.

[102] J.-M. NZOUANKEU, « De quelques particularités du droit administratif sénégalais », RIPAS n° 9, p. 1.

[103] TPI de Dakar, 23 mai 1970, Abdourahmane NDOYE, *Annales africaines* 1973, p. 243, obs. A. Bockel ; TPI de Dakar, 28 novembre 1970, Babacar Guèye, *Annales africaines* 1973, obs. A. Bockel ; CA de Dakar, 18 février 1983, Héritiers Abdou Lô, *Revue EDJA*, 1987, n° 3 et 4, p. 12.

règle est inopportune en ce qu'elle réintroduit une scission se manifestant par une particularité de procédure sanctionnée par une irrecevabilité. Elle est contraire à l'esprit du système d'unité juridictionnelle. L'unité de juridiction pose aussi le problème de la privatisation du contentieux administratif[104]. Il existe un risque de confier le contentieux administratif au juge judiciaire, incapable de formuler les règles propres à l'administration[105].

En définitive, le cadre de la contestation juridictionnelle de l'activité fiscale est marqué, au plan organique par l'unité juridictionnelle et par une pluralité de contentieux, au plan fonctionnel. Par contre, le système de l'unité organique de juridiction au Sénégal reste inaccompli. Parfait à la base, c'est-à-dire au niveau des juridictions inférieures, il est marqué par une instabilité au niveau supérieur. C'est dire que l'unité juridictionnelle est une constante à la base, alors qu'au sommet de la hiérarchie judiciaire, même s'il existe une unité actuellement, il n'en a pas toujours été ainsi. Selon l'option retenue, les juridictions supérieures sont soit spécialisées, soit généralistes. Ce qui n'est pas sans implication sur la qualité des décisions et du droit.

D'un point de vue historique, on est passé d'une pluralité de juridictions à l'époque coloniale à une unité juridictionnelle aux lendemains des indépendances, avant leur éclatement en 1992. De la pluralité, on retrouve une unité juridictionnelle en 2008.

Durant la période coloniale, la dualité du système juridictionnel était en vigueur au Sénégal[106]. L'accession du Sénégal à l'indépendance lui accordait la pleine souveraineté et l'autorisait à mettre en place ses propres institutions, notamment judiciaires. Il était tentant d'adopter l'organisation judiciaire de l'ancienne puissance coloniale, marquée par l'existence de deux ordres de juridictions judiciaire et administrative. Un tel choix entraînerait la création de plusieurs juridictions supérieures et la transposition de la complexité du dualisme

---

[104] B. KANTE, *Unité de juridiction et droit administratif. L'exemple du Sénégal*, Thèse Droit, Orléans, 1983, p. 127.

[105] TPI Thiès, 4 Mai 1976, Mor Tall ; CS 1969, Abdoulaye Guèye c./ Mairie de Dakar.

[106] Pour le contentieux juridictionnel de droit commun, les décisions de la Cour d'Appel de l'Afrique occidentale française (AOF) ressortissaient du contrôle souverain de la Cour de Cassation française à Paris, alors que les litiges d'ordre administratif jugés par le Conseil du Contentieux de l'AOF relevaient du Conseil d'État français à Paris. L'apurement juridictionnel des comptes publics incombait à la Cour des Comptes française à Paris.

juridictionnel[107]. Le choix devait être fait entre l'unité ou le pluralisme, la spécialisation ou la polyvalence institutionnelle[108].

La voie de l'unité de juridiction semblait être plus sage parce qu'elle conduisait à la simplification et à l'économie des moyens[109]. À l'instar des autres États ouest africains, l'insuffisance des moyens humains, matériels et financiers a amené les gouvernants à opter pour une Cour suprême[110] regroupant en son sein toutes les hautes juridictions sous forme de Chambres[111]. Sur le plan matériel, le regroupement des hautes juridictions dirigées par un président a l'avantage de créer une synergie communicative entre les sections[112]. Les échanges de connaissances et d'expériences qu'offrent les Chambres réunies sont une source de richesses permettant de consolider la formation des juges[113]. Ayant à son sommet la Cour suprême, le pouvoir judiciaire était régi par le principe de l'unité de juridiction dans lequel les divers contentieux sont tranchés par le même juge.

En 1992, l'organisation juridictionnelle a subi une mutation structurelle profonde qui le fait passer d'un système d'unité de juridiction coiffé par la Cour suprême à un système d'« autonomisation » des juridictions et des contentieux[114]. Chacune des juridictions autonomes découlant de l'éclatement de cette Cour disposait des ressources nécessaires à l'accomplissement de sa mission en vue d'une plus

---

[107] Conseil constitutionnel, Cour de cassation, Conseil d'État, Cour des comptes.

[108] M. SALL, « Opportunité ou non de l'éclatement des Cours suprêmes. Considérations tirées du système juridictionnel sénégalais », op. cit., p. 132.

[109] L'objectif recherché était de mieux gérer les maigres ressources financières et palier à l'insuffisance des cadres pour animer plusieurs juridictions autonomes.

[110] Instituée en septembre 1960 par l'Ordonnance organique n° 60-17 du 3 septembre 1960, la Cour suprême avait été effectivement installée le 14 novembre 1960. Par le système juridictionnel institué et par l'appellation de la plus haute juridiction, l'organisation du pouvoir judiciaire n'est pas sans rappeler à certains égards le modèle américain.

[111] La Cour suprême était constituée de deux sections couvrant l'intégralité du champ contentieux judiciaire (affaires pénales, civiles et commerciales), le contentieux administratif et le contrôle des comptables publics. Le contrôle de la constitutionnalité des lois ou des engagements internationaux et celui des élections nationales (législatives ou présidentielles) relevaient des Sections réunies.

[112] O. CAMARA, « La Cour suprême du Sénégal », in Les Cours suprêmes en Afrique, tome 1, Paris, Economica, Paris 1988 ; K. MBAYE et B. S. NGOM, *L'arbitrage d'une démocratie en Afrique : la Cour suprême du Sénégal*, Editions Présence Africaine 1989, 190 pp.

[113] J.-B. MONSI, « Opportunité ou non de l'éclatement des Cours suprêmes en juridictions distinctes », Les actes du Colloque de Cotonou 14-16 mai 2002, Les Cahiers de l'Association ouest africaine des Hautes juridictions francophones, 2002, p. 121.

[114] I.-M. FALL, *Evolution constitutionnelle du Sénégal. De la veille de l'indépendance aux élections de 2007*, CREDILA-KARTHALA-CREPOS 2009, p. 62.

grande efficacité[115]. Ce faisant, le constituant de 1992 avait mis fin au principe de l'unité de juridiction jusque-là en vigueur et l'option avait été prise pour la dualité de juridictions au sommet[116]. Le Conseil d'État était créé en même temps que le Conseil constitutionnel et la Cour de cassation[117].

En toute logique, la spécialisation entreprise tant au plan organique que fonctionnel devait être poursuivie et parachevée. Des tribunaux et cours d'appel administratifs auraient dû être créés, pour une correcte prise en charge des contentieux administratif et fiscal. Mais curieusement, en 2008, c'est un retour à la cage de départ qui est observé avec le rétablissement de la Cour suprême[118]. En effet, la dernière réforme du système judiciaire s'est traduite par le regroupement de la Cour de cassation et du Conseil d'État en une Cour unique créée en leur lieu et place[119].

Ce retour en arrière est justifié par la persistance des causes d'unité de juridiction qui incitent au regroupement des hautes juridictions. L'existence de juridictions distinctes génère des coûts importants de fonctionnement de ces institutions[120]. Apparemment, la réforme judiciaire de 1992 ne reposait pas sur une bonne connaissance des coûts de la justice[121]. Ce qui fait que la plupart des objectifs visés

---

[115] M. AURILLAC, *La Cour suprême du Sénégal*, EDCE 1964.

[116] M.-M. SY, *La protection constitutionnelle des droits fondamentaux en Afrique. L'exemple du Sénégal, Paris*, L'Harmattan, 2007, 562 pp.

[117] La réforme du système judiciaire intervenue le 30 mai 1992, date d'entrée en vigueur des lois organiques n° 92-23, n° 92-24 et n° 92-25 relatives, respectivement, au Conseil constitutionnel, au Conseil d'État et à la Cour de cassation, soit trois juridictions supérieures. La réforme de 1992 était ainsi très limitée. Elle continuait à faire de la Cour de cassation le juge de droit commun en matière de cassation administrative. Le Conseil d'État restait confiné dans sa compétence d'attribution formellement spécifiée. C'est en 1996 que cette incohérence a été corrigée. L'émergence d'une justice administrative organiquement spécialisée et institutionnellement souveraine était nécessaire pour la sécrétion d'un droit administratif réellement autonome.

[118] Loi constitutionnelle n° 2008-34 du 7 août 2008, portant révision de la Constitution ; Loi organique n° 2008-35 du 7 août 2008, portant création de la Cour suprême, JORS du 8 août 2008.

[119] Article 1er de la Loi organique n° 2008-35 du 7 août 2008 portant création de la Cour suprême précitée.

[120] J.-B. MONSI, « Opportunité ou non de l'éclatement des Cours suprêmes en juridictions distinctes », op. cit., p. 122.

[121] D'après l'exposé des motifs de la Loi organique n° 2008-35 du 7 août 2008 portant création de la Cour suprême précitée, la création de plusieurs juridictions supérieures a eu un impact pernicieux sur les moyens budgétaires et les ressources humaines mis à la disposition de la justice. L'insuffisance des moyens combinée à la faiblesse des effectifs des magistrats n'ont pas permis d'améliorer la qualité institutionnelle de la justice. De même le relâchement dans

par la loi n° 92-22 n'ont pas été atteints, surtout en ce qui concerne la spécialisation des magistrats aujourd'hui confrontés à des questions nouvelles, telles que les prix de transfert, dans le contexte de la mondialisation des dispositifs juridiques et judiciaires[122].

En France, un partage du contentieux est effectué entre deux ordres de juridictions[123]. Le critère de répartition est essentiellement tiré de la distinction entre impôts directs et impôts indirects, de la nature juridique du fait générateur et de l'importance des règles de droit privé prises en considération pour fixer les modalités d'assiette ou de recouvrement.

En fait, les actes par lesquels l'État met en œuvre ses prérogatives de lever l'impôt, selon l'habilitation et les normes fixées par le législateur, sont des actes administratifs dont le contentieux n'est pas, en principe, dévolu à l'autorité judiciaire[124]. Le contentieux judiciaire fiscal n'est pas négligeable en raison de son objet. Les impositions en cause s'appliquent à des actes de la vie ou à des activités économiques nécessairement accomplis par le grand nombre de personnes physiques ou morales, encore que ce soit souvent à titre occasionnel[125].

Au Sénégal, du fait de l'unité juridictionnelle, c'est le tribunal régional qui connaît de tout le contentieux de l'impôt à l'exclusion du recours pour excès de pouvoir des actes unilatéraux des autorités en matière fiscale. Mais, au sein de la même juridiction de droit commun, la distinction est faite entre le contentieux judiciaire et le contentieux administratif.

---

l'organisation du service public de la justice et dans la mise en œuvre des procédures de gestion s'est accentué. L'institution d'une pluralité de juridictions supérieures n'a pas permis au pouvoir judiciaire d'accomplir, comme auparavant, sa mission fondamentale, qui est d'assurer l'égalité des citoyens par le droit du fait notamment de l'impossibilité d'harmoniser la jurisprudence dans l'intérêt des justiciables et de la justice.

[122] Exposé des motifs de la Loi organique n° 2008-35 du 7 août 2008 portant création de la Cour suprême précitée.

[123] G. GEST, «Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », RFDA 1990 pp. 822 et s. L'auteur considère qu'en France, la dualité organique de la juridiction fiscale et principe de plénitude de juridiction font *a priori* planer de grands risques sur l'unité du droit fiscal considéré tant dans ses aspects contentieux que dans son contenu substantiel. Même si en réalité, un ensemble de principes et de mécanismes communs finissent par maintenir l'unité du droit fiscal processuel et matériel.

[124] B. HATOUX, « Le contentieux fiscal judiciaire », RFFP, n° 17, op. cit., p. 71. Voir aussi : D. BAILLEUL, *L'efficacité comparée des recours pour excès de pouvoir et de plein contentieux objectif en droit public français*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, T. 220, 2002.

[125] B. HATOUX, « Le contentieux fiscal judiciaire », RFFP, n° 17, op. cit., p. 73.

Naturellement au Sénégal, le contentieux relatif aux prix de transfert relève du contentieux administratif pour la simple raison que cette problématique ne se retrouve qu'en matière d'impôts directs, particulièrement l'impôt sur les sociétés. Pour les impôts directs, la cote de chaque contribuable est « établie sur un rôle nominatif qu'un acte de puissance publique rend exécutoire et dont les extraits constituent de véritables décisions administratives[126]. Cette distinction n'a pas en réalité une portée pratique importante au Sénégal, du fait de l'unité juridictionnelle à la base et au sommet.

Le principe de légalité, soumis au contrôle du juge, constitue donc une pièce maîtresse de l'architecture juridique et politique dans les pays se réclamant du libéralisme. Il est à l'origine de l'assujettissement de la puissance d'État. L'activité des divers organes de l'État doit être encadrée et régie par le droit. Ayant besoin d'un titre juridique pour agir, l'administration est soumise à un ensemble de règles qui s'imposent à elle de façon contraignante et constituent tout à la fois le fondement, le cadre et les limites de son action[127].

C'est ainsi que la Direction générale des Impôts et des Domaines peut voir son action de contrôle des prix de transfert contestée sur la base de la violation du principe de légalité[128]. Et lorsque son action cause au contribuable un dommage, réparation peut être demandée à l'État du fait de l'activité de l'administration fiscale sur la base du principe de responsabilité[129]. L'activité fiscale de l'administration constitue un véritable service public. Dès lors, le contribuable qui conteste devant un juge le bien-fondé d'une imposition ou de certains faits se rapportant à l'assiette, à la liquidation ou au recouvrement d'une imposition, se plaint en réalité du mauvais fonctionnement de ce service, se trouve dans la situation générale et impersonnelle de tous les usagers de tous les services

---

[126] L. DUGUIT, *Traité de droit constitutionnel*, 3e éd., 1928, t. II, p. 458 et s., cité par B. CASTAGNEDE, « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal », RSF, 1970, p. 8 ; L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit fiscal », Mélanges Hauriou, Sirey 1929, p. 712 ; J.-M. LE BERRE, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFP, n° 17, op. cit., pp. 17 et s.

[127] J. CHEVALLIER, « La dimension symbolique du principe de légalité », op. cit., p. 1662.

[128] Sur la distinction entre le recours pour excès de pouvoir et le recours de plein contentieux, voir : S. DOUMBE-BILLE, « Recours pour excès de pouvoir et recours de plein contentieux à propos de la nouvelle frontière », AJDA 1993 pp. 3 et s. ; A. HEILBRONNER, *Recours pour excès de pouvoir et recours de plein contentieux,* Dalloz, 1953. chron., pp. 183 et s ; J. RIVERO, « Le Huron au Palais royal ou réflexions naïves sur le recours pour excès de pouvoir », Dalloz, 1962, chron., p. 37 et s.

[129] T. TROTTIER, « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale » (1re partie), *Droit fiscal,* 1994, n° 28, p. 1088.

publics[130]. Si ce fonctionnement défectueux du service cause un dommage au contribuable, l'administration doit être tenue pour responsable[131].

Au regard de toutes ces considérations, il apparaît que la réglementation des prix de transfert au Sénégal est encore mal adaptée à son objet. L'ensemble des outils juridiques de droit interne et conventionnel existant ne permettent aux entreprises sises au Sénégal et à l'Administration d'appréhender juridiquement de manière adéquate la technique économique des prix de transfert. Par conséquent, pour permettre aux entreprises de déterminer valablement leurs prix de transfert et à l'administration fiscale de contrôler leur régularité, le dispositif normatif et institutionnel régissant les prix de transfert mérite d'être amélioré et renforcé, tant au niveau interne qu'international.

La maîtrise des prix de transfert est d'un intérêt fiscal particulièrement important pour les entreprises multinationales. Elle permet d'éviter le coût d'un redressement mais également d'optimiser la gestion fiscale. Les entreprises doivent donc déterminer et justifier leurs prix de cession interne. À ce niveau, les prix de transfert doivent être analysés sur le plan simplement comptable. Leur détermination ne doit faire l'objet d'aucune manipulation fiscale. Néanmoins ils constituent un phénomène complexe dont la juste fixation relève plutôt de l'utopie, tellement celle-ci est sensible à plusieurs facteurs à la fois théoriques et empiriques, juridiques et économiques. Mais le système fiscal étant déclaratif, les entreprises doivent faire face à cette complexité.

En dépit de leur légitimité économique, les prix de transfert sont souvent utilisés dans un sens péjoratif, notamment pour désigner, sur le plan fiscal, les transferts indirects de bénéfices d'une entité d'un groupe multinational[132]. L'expression « prix de transfert » doit rester neutre et les problèmes des prix de transfert ne

---

[130] CE, 1er juillet 1927, Demoureuil, D. 1928, II, note L. Trotabas, p. 21.

[131] Le contentieux de la responsabilité administrative sénégalais est caractérisé par l'existence d'un Code des obligations de l'administration (Loi n° 65-51 du 19 juillet 1965). L'avantage de ce code est qu'il constitue la systématisation du droit de la responsabilité ; ce qui permet d'avoir une visibilité quant à l'action de l'administration en la matière et qui réduit d'autant la liberté d'appréciation du juge quant à la sanctionnabilité de la puissance publique. Cependant, l'existence même d'un Code des obligations de l'administration pose un problème de principe en droit administratif, à savoir le caractère prétorien de ce droit et sa nature évolutive. En fait, ce texte constitue la codification de la jurisprudence française à un moment précis de son évolution. Toutes les avancées postérieures n'ont pu être prises en compte. Et en cela, cette codification est un frein au développement du droit sénégalais de la responsabilité administrative.

[132] N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litige », op. cit., p. 3.

doivent pas être systématiquement assimilés aux problèmes de la fraude et de l'évasion fiscales internationales[133].

Le corollaire de la déclaration étant le contrôle, l'administration fiscale doit à son tour contrôler les prix de transfert. Cette tâche n'est pas non plus aisée, tellement les manœuvres et les difficultés de preuve rendent toute tentative de redressement en la matière incertaine, voire aléatoire. Toutefois, compte tenu des enjeux fiscaux, l'administration se doit de faire face à cette perplexité ; car elle aussi a tout intérêt à maîtriser les prix de transfert afin de sauvegarder l'assiette fiscale.

A la vérité, les prix de transfert sont un phénomène mondial dont la prise en charge aux niveaux interne et bilatéral ne permet pas aux administrations fiscales d'exercer un contrôle véritablement efficace. Seule une réponse au niveau globale combinée aux réponses locales permet d'en assurer un meilleur suivi[134]. C'est pourquoi la création d'un véritable ordre fiscal mondial permet une prise en compte totale et complète du contrôle des prix de transfert.

Aussi, la détermination des prix de transfert représente-t-il un enjeu important pour les entreprises multinationales (Première partie), alors que leur contrôle constitue pour l'administration fiscale un défi (Deuxième partie).

[133] OCDE, *L'Evasion et la fraude fiscales internationales,* 1987 ; P. FONTANEAU, « Lutte contre l'évasion fiscale internationale », *Revue de fiscalité européenne*, 1974-2, pp. 25 et s.
[134] M. A. DELPLANQUE, *La gouvernance globale. Fin de l'ordre juridique international*, Thèse Droit, Nice Sophia-Antipolis, 2000, p. 20.

PREMIÈRE PARTIE- L'ENTREPRISE FACE À LA MONDIALISATION : L'ENJEU DE LA DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT

La détermination des prix de transfert constitue une opération comptable complexe à laquelle est confrontée toute entreprise affiliée à un groupe à l'occasion de ses transactions internes. La maximisation du profit constitue l'un des principaux objectifs des prix de transfert.

Mais il convient de préciser que même si certaines entreprises multinationales utilisent les prix de transfert à des fins fiscales, bien des groupes entretiennent avec les autorités des pays où ils exercent leurs activités de bonnes relations fondées sur la certitude de la charge fiscale, la transparence du système et de la pratique fiscaux[135]. C'est ainsi que les prix de transfert peuvent être une technique purement commerciale conforme à la légalité ou une technique de manipulation fiscale mue par un souci de leur rentabilisation excessive.

Le prix du marché constitue néanmoins le baromètre pour mesurer le degré d'objectivité ayant présidé à l'établissement des prix de transfert. Les variables stratégiques, le contexte environnemental de l'entreprise, ainsi que le cycle de vie des produits transférés et les technologies utilisées constituent un ensemble de facteurs qu'il convient de prendre en considération pour fixer et justifier les pratiques de prix de transfert[136]. Malgré tout, les entreprises se doivent de sélectionner et d'appliquer les méthodes d'établissement des prix de transfert les plus appropriées pour fixer un prix de pleine concurrence.

L'entreprise doit donc se baser sur la réalité de son cadre juridique et économique pour prétendre à l'élaboration d'une politique de prix de transfert rationnelle et cohérente. C'est seulement à la suite de ce préalable qu'une stratégie pertinente de fixation de ces prix pourra être développée.

C'est dire que la gestion des prix de transfert au niveau de l'entreprise doit prendre en considération les dimensions économique et juridique inséparables de cette même réalité. Les principes juridiques loin d'être inadaptés ou dépassés[137] constituent un aspect essentiel des prix de transfert. Ces derniers appellent en réalité un traitement pluridisciplinaire, car se situant à la lisière du juridique et de

[135] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », op. cit., p. 449.
[136] J.-A. WELCH et P.-R. NAYAK, « Strategic Sourcing : a progressive approach to the make-or-buy decision », Academy of Management Executive, 1992, pp. 23-31.
[137] Contrairement à la position défendue par N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 37.

l'économique. L'approche économique est essentielle en ce qu'elle prend en compte la réalité de l'unité de décision qui prévaut au sein des groupes. L'approche juridique est tout aussi importante, car elle prend en considération la réalité propre de chaque entité du groupe. C'est dire que ces approches sont les deux faces de la même pièce.

Mais au-delà de ces approches, la détermination de la politique de prix de transfert doit se faire suivant une démarche à la fois économique et juridique. La détermination des prix de transfert consiste à fixer le montant de la contrepartie financière qu'une entité du groupe doit verser à une autre lui ayant vendu un bien ou une prestation. Elle repose sur des techniques et obéit à des règles juridiques et économiques.

L'environnement dans lequel les prix de transfert sont pratiqués est tout à la fois économique et juridique. De telle sorte que, pour ne pas être partielle ou parcellaire, la détermination des prix de transfert par l'entreprise passe par l'étude de leur environnement économique (Titre I), mais aussi l'examen en profondeur de leur environnement juridique (Titre II).

TITRE I - L'ENVIRONNEMENT ÉCONOMIQUE DES PRIX DE TRANSFERT : L'ENTREPRISE FACE À LA COMPLEXITÉ

Les prix de transfert font partie intégrante du modèle économique des entreprises multinationales. En effet, les sociétés d'un même groupe entretiennent des relations particulières matérialisées par des conventions qui révèlent et reflètent l'appartenance à une communauté économique et qui sont l'expression de leurs relations. Les transactions objet de ces conventions sont l'occasion de transfert de biens ou services rémunérés par des prix bien particuliers, le prix de transfert. L'évaluation et la gestion du risque lié à ces prix est au centre de la stratégie des groupes. Les multinationales doivent élaborer une véritable politique de prix de transfert, dans la mesure où elles évoluent dans un environnement économique extérieur dont la maîtrise leur échappe, en même temps qu'elles contrôlent leur espace économique interne.

La théorie de la multinationale a été largement bâtie sur l'hypothèse selon laquelle l'entreprise devient multinationale parce qu'elle a construit certains avantages spécifiques que les concurrents locaux dans les pays étrangers ne possèdent pas[138]. Les entreprises qui possèdent de tels avantages deviennent effectivement des multinationales, lorsqu'elles décident d'investir à l'étranger pour exploiter leurs actifs spécifiques. Une entreprise peut en effet tirer des profits de ses actifs par l'intermédiaire de transactions de marché, telles que lÀ cession de licences ou la conclusion de contrats divers. Elle se décide à investir à l'étranger, dans des filiales qu'elle contrôle totalement ou dans des joint-ventures, en fonction de différents facteurs, tels que le potentiel du marché étranger visé, les coûts de production locaux et les coûts de transaction. Son objectif ultime est de maximiser la rente qu'elle peut tirer de ses actifs spécifiques[139].

Face à la mondialisation croissante des échanges et à l'intensification de la concurrence, les groupes internationaux s'engagent de plus en plus dans un processus de rationalisation de leurs structures afin de les rendre plus flexibles et donc d'être réactifs aux changements des marchés, en termes de prix et d'offre. Cette attitude les conduit à modifier le statut de leurs filiales opérationnelles et à localiser dans des pays à faible pression fiscale les activités les plus risquées et donc les plus rémunératrices.

---

[138] S. H. HYMER, *The International Operations of National Firms: A Study of Direct Investment,* PhD Thesis, MIT, MIT Press, 1960.

[139] F. SACHWALD , « Réseaux contre nations ? Les multinationales au XXIe siècle », Ramses, 2000, p. 167.

L'environnement économique des prix de transfert est marqué par l'existence d'un espace propre à l'entreprise multinationale. Cet espace est le réceptacle matériel des transactions réalisées exclusivement par les composantes du groupe entre elles. Les entités du groupe créent ainsi une structure de relations. Cette structure se présente comme un cadre à la fois internationalisé, d'un point de vue géographique et internalisé, d'un point de vue économique. Ce qui fait que l'environnement relationnel au sein du groupe est synonyme d'un espace intégré propre au groupe et contrôlé par la maison mère.

C'est dans ce réseau de relations structurel que se réalisent les transactions contrôlées, en dehors de toute intervention d'une personne extérieure au groupe. Les différentes opérations forment un commerce qui se soustrait du marché ; dans la mesure où loin d'être concurrentes, les entités du groupe sont liées et poursuivent le même objectif économique dicté par la maison mère. Il ne s'agit donc pas d'un commerce ouvert, mais d'un commerce intégré, parce que fermé à tout autre opérateur extérieur au groupe. Les conventions intra-groupes qui sont à la base du commerce intégré sont le reflet d'une relation privilégiée qui peut même mettre en péril l'équilibre contractuel.

C'est dire qu'une entreprise pratiquant les prix de transfert évolue dans un environnement économique particulier. Les transactions objet des prix de transfert constituent un véritable commerce contrôlé qui se déploie dans un réseau de relations qui l'est tout autant. De sorte que si l'environnement relationnel crée un espace intégré (Chapitre I), l'environnement transactionnel crée quant à lui un commerce intégré (Chapitre II).

CHAPITRE I- LE CADRE STRUCTUREL DES PRIX DE TRANSFERT : L'ESPACE INTÉGRÉ

La mondialisation et l'accroissement de la concurrence imposent un rythme de plus en plus soutenu de changement aux entreprises et soumettent les institutions nationales à de fortes pressions. La mondialisation a fini par créer l'entreprise globale[140]. Il s'agit des multinationales qui, de plus en plus, conçoivent leur stratégie et leur organisation à l'échelle mondiale. En pratique, la fabrication et la distribution sont traditionnellement les fonctions les plus internationalisées.

Les stratégies globales se traduisent essentiellement par la spécialisation de certaines filiales qui se voient confier un mandat pour développer et fabriquer un type de produit à destination de l'ensemble des marchés mondiaux. Il n'est plus seulement question pour elles de s'adapter aux différents marchés nationaux où elles sont présentes en portant les efforts sur les caractéristiques nationales. Elles appliquent une grille réellement globale.

Les multinationales présentent une structure complexe. D'un point de vue structuro-fonctionnel, elles comprennent plusieurs entités distinctes qui entretiennent des relations à la fois économiques et administratives. Les entreprises apparentées, au-delà des transactions qu'elles effectuent avec les tiers, réalisent des opérations entre elles. Elles entretiennent donc des relations d'affaires, indépendamment de leur réalité juridique.

Les relations entre entités appartenant au même groupe créent un cadre à la fois géographique et économique. D'un point de vue structurel, le « marché » intra-groupe est particulier, en ce qu'il constitue un espace matériellement distinct. D'un point de vue fonctionnel, le cadre des relations intra-groupe est économiquement autonome.

L'environnement relationnel des entreprises constitue le cadre structurel à l'intérieur duquel s'effectuent leurs transactions commerciales. Les différentes entités d'un groupe de sociétés tissent entre elles un espace économique interne qui leur est propre et qui échappe à tout contrôle extérieur. Cet espace internalisé se superpose à l'espace géographique qui constitue le réceptacle matériel des activités économiques. En réalité, l'une des raisons les plus importantes de l'existence des firmes multinationales repose sur l'idée que les marchés dans lesquels elles évoluent sont imparfaits.

---

[140] P. DOREMUS et al., *The Myth of the Global Corporation*, Princeton, Princeton University Press, 2001.

Mais les prix de transfert n'ont de portée que si les activités auxquelles ils se rapportent sont transfrontières. D'ailleurs, les transactions objet des prix de transfert sont par nature transfrontière. Elles dépassent le cadre d'un seul État. Il s'agit de transactions « internationales ». Elles mettent en cause des entreprises situées de part et d'autre d'une frontière géographique. Le développement de l'internationalisation nécessite la mise en place de règles qui protègent à la fois les États et les multinationales (Section I).

L'internationalisation des activités des multinationales d'un point de vue géographique contraste avec leur internalisation d'un point de vue économique. En effet, dans une économie mondiale de plus en plus intégrée et traversée de réseaux transnationaux, l'espace national devient moins central pour les entreprises. La géographie et les institutions nationales sont amenées à jouer un rôle limité dans ce mode d'organisation postmoderne (Section II).

Section I- L'espace géographique : l'internationalisation de l'activité du groupe

Le groupe de sociétés est une technique d'organisation d'entreprises liées. Il s'agit d'un montage structurel d'une entité économique qui se divise en des entités distinctes. La structure du groupe de sociétés est généralement basée sur la dispersion de ses composantes et de ses activités sur différents territoires étatiques. Parallèlement, il dispose d'une organisation ayant pour but d'unifier ses multiples investissements. Le groupe a en général un caractère transnational, voire international. Ce qui lui confère une certaine autonomie par rapport aux États (§1).

Mais en réalité, la dispersion des entités décidée par le groupe lui-même n'est pas étrangère à la volonté des États. Bien au contraire, ces derniers en sont les maîtres à travers leur politique d'incitation et d'attrait des investissements (§2).

§ 1- La dispersion géographique des entités du groupe

La structure d'un groupe de sociétés est généralement basée sur la dispersion de ses activités sur différents territoires étatiques. L'internationalité des activités du groupe est souvent une exigence pour la mise en œuvre des prix de transfert (B). Encore faudrait-il déterminer avec exactitude ce qu'est un groupe à même de pratiquer les prix de transfert ; dans la mesure où il n'existe pas une structuration uniforme des groupes multinationaux. Ces derniers se caractérisent par leur diversité organisationnelle (A).

A- La diversité organisationnelle du groupe

Les groupes qui sont à même d'adopter une politique de prix de transfert présentent une organisation structuro-fonctionnelle à la fois plurielle et complexe.

D'un point de vue fonctionnel, les entités qui composent le groupe représentent une réalité économique complexe cristallisée dans la notion d'entreprise (1). D'un point de vue structurel, les entités du groupe se présentent sous une forme plurielle (2).

1- La complexité de la réalité économique des entités du groupe

Les multinationales constituent un réseau d'entreprises qui n'ont pas forcément une existence juridique, mais dont la réalité économique est incontestable. Pour appréhender cette réalité, le législateur emploie la notion de société et celle d'entreprise. Alors que cette dernière recouperait plutôt la réalité complexe des entités du groupe qui sont plus caractérisées par leur existence économique que par leur existence juridique.

L'article 17 du CGI évoque en effet la notion de société qui renvoie à l'idée d'un établissement ayant une forme juridique déterminée. Par conséquent, le dispositif spécial de taxation pour cause de dépendance ne joue qu'à l'égard d'entités ayant une personnalité juridique. Pour plus d'efficacité, le législateur devait viser les entreprises et non les sociétés. La notion d'entreprise a l'avantage d'être plus large. Elle englobe la société : toute société est une entreprise, mais toute entreprise n'est pas une société.

Au-delà des sociétés de personnes ou par intérêts ou des sociétés de capitaux, l'article 17 devrait viser les autres entreprises, c'est-à-dire les associations en participation et les entreprises individuelles. Il faut donc étendre le domaine d'application classique de la notion de dépendance. Toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique, qu'elle soit individuelle ou sociale, devrait se trouver assujettie s'il y a un lien de dépendance entre elle et une autre entreprise.

Aussi est-il utile de préciser le contenu de cette notion d'entreprise. Mais les définitions proposées sont si différentes qu'on ne peut, dans le cadre de cette étude, que donner quelques unes des principales orientations. Les économistes se sont les premiers attachés à cette notion. Ils définissent l'entreprise comme « une unité de production originale »[141]. En réalité, il s'agit là d'une conception trop imprécise et étroite, en particulier parce qu'elle ne semble pas recouvrir le secteur de la distribution que visent les textes fiscaux.

C'est seulement bien plus tard que les juristes se sont penchés sur cette notion. Pour les uns, l'entreprise est « la répétition d'actes de commerce reposant sur une

[141] R. BARRE, *Économie politique*, t. 1, Paris, PUF, 1969.

organisation préétablie »[142] ; ce qui semble n'envisager que le seul secteur de la distribution. D'autres y voient « une réunion de personnes dont l'activité est groupée en vue d'un but économique nettement limité »[143] ; ce qui ne semble devoir s'appliquer qu'à la société.

Il est donc difficile de préciser la notion d'entreprise, d'autant plus qu'en l'espèce, c'est l'activité extérieure de l'entreprise, autant que son organisation interne et juridique, qui nous intéresse. Il nous suffit de la considérer comme étant toute organisation industrielle ou commerciale qui, sur le plan de la production comme de la distribution des produits, réalise une certaine activité économique[144].

En fait, l'entreprise est une réalité économique plus qu'une forme juridique. Elle n'est appréhendée par le droit positif que de façon fragmentaire, alors qu'elle est au centre des analyses macro et micro-économiques. Mais depuis longtemps, le droit commercial s'efforce de dégager les traits essentiels d'un régime juridique approprié aux entreprises.

Quant au droit fiscal, il est de plus en plus marqué par cette prise en considération de l'entreprise. L'entreprise est souvent traitée comme un « objet de droits », c'est-à-dire un ensemble de biens, une masse patrimoniale susceptible d'appropriation privée ou publique, abstraction faite des éléments personnels qui la composent. De *lege ferenda*, elle pourrait être considérée comme un « sujet de droit », reconnu comme une personne juridique dotée d'un patrimoine qui lui est propre[145].

La même appellation « entreprise » recouvre en réalité des situations fort diverses. Il s'agit de toute structure exerçant une activité économique et comprenant une ou plusieurs personnes travaillant de manière organisée dans le but de fournir des biens ou des services à des clients, quelle que soit par ailleurs sa forme juridique. Sur le plan fonctionnel, on assiste à un rapprochement de la notion de société et de celle d'entreprise. Ce rapprochement marque « la fin d'un dogmatisme juridique et de conditionnements culturels qui pendant très longtemps ont obscurci la notion même de société et celle d'entreprise »[146].

---

[142] J. ESCARRA, *Cours de droit commercial*, n° 91, 1952.
[143] J. HAMEL et G. LAGARDE, *Traité de droit commercial*, t. 1, n° 157 et 205, 1954.
[144] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 286.
[145] Idem, p. 287.
[146] Ibid., p. 289.

La société commerciale est de plus en plus considérée comme une structure juridique de l'entreprise[147]. Telle que conçue en droit commercial OHADA, l'entreprise occupe dans notre système économique une place significative. Elle est l'expression concrète de la créativité dans l'ordre de satisfaction des besoins matériels ou immatériels[148]. L'entreprise est incontestablement un centre d'intérêts. En fonction de jugement de valeur ou d'inclinaison politique, on peut ou non lui accorder une protection spécifique par la loi, spécialement par les textes sur les sociétés[149].

A vrai dire, il est malaisé de saisir dans une formule unique une réalité complexe. Il importe d'observer la vie des entreprises et d'en dégager les principaux traits caractéristiques. Cette observation serait interdisciplinaire ; elle ne serait pas du seul ressort de l'économie ou du droit. L'entreprise apparaît, à notre sens, comme une triple réalité : une réalité économique, c'est-à-dire un ensemble de ressources productives acquises combinées et orientées en vue de profiter des occasions du marché ou de créer celles-ci ; une réalité humaine, c'est-à-dire une organisation d'hommes qui s'intègrent dans une société plus large et dont les motivations dépassent les objectifs de l'entreprise et enfin, une réalité publique, un pouvoir d'action qui s'intègre ou s'oppose à d'autres pouvoirs existant dans la société globale[150].

Le législateur fiscal, à travers l'article 17 du CGI, consacre la prééminence de l'apparence structurelle de l'entreprise sur sa réalité fonctionnelle, alors que l'inverse serait plus conforme à la vie économique. La société est une notion plutôt juridique, alors que l'entreprise est une réalité économique.

2- La pluralité de la forme des entités du groupe

D'un point de vue formel, les entreprises d'un groupe à même d'appliquer une politique de prix de transfert peuvent revêtir différentes formes : certaines ont la personnalité juridique et fiscale ; alors que d'autres n'ont que la seule personnalité fiscale. Les entités qui composent le groupe appelé société multinationale ou transnationale sont soit des structures dotées de personnalité

---

147 J. PAILLUSSEAU, « Commentaires sur A. COURET, "Mondialisation et droit des sociétés"», in La structure juridique des entreprises (Corporate Governance), RIDE 2002/2, De Boeck Université, pp. 368-375.

148 C. CHAMPAUD et J. PAILLUSSEAU, *L'entreprise et de droit commercial*, Coll. Dossier U. Armand Colin, Paris 1970, p. 234.

149 J. PAILLUSSEAU, « Commentaires… », op. cit., p. 373.

150 P. DE WOOT, *La fonction d'entreprise. Formes nouvelles et progrès économiques*, Louvain et Paris, 1962, pp. 23 et s. ; *Pour une doctrine de l'entreprise*, Paris, Seuil, 1968, p. 107.

juridique et fiscale, soit des établissements dépourvus de personnalité juridique disposant néanmoins d'une personnalité fiscale[151].

L'article 17 du CGI vise les sociétés qui sont détenues ou qui participent au capital d'une autre entreprise. Il s'agit de toutes les sociétés relevant de l'impôt sur le revenu et les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés. Sont donc visées les filiales sénégalaises de sociétés étrangères et les sociétés sénégalaises ayant une filiale à l'étranger. Sont également visés les succursales et établissements stables, dans la mesure où, une société et son établissement stable situés de part et d'autre de la frontière sont considérés comme deux sociétés distinctes, au regard du principe de territorialité[152].

À ce titre, l'interprétation de l'article 57 du CGI français peut être reprise au Sénégal. La jurisprudence française[153] considère, en effet, qu'une association établie au Liechtenstein doit être regardée comme une entreprise au sens de l'article 57 du CGI français, dans la mesure où elle exerce une activité lucrative consistant à exploiter commercialement les œuvres de ses membres, artistes handicapés, dans leurs intérêts, dégageant des profits mis en réserve et gérés selon les principes commerciaux[154].

Les entités détenues par la société mère sont généralement des filiales ou parfois, de simples succursales. Une filiale est une entreprise ayant la forme juridique d'une société dotée d'une personnalité morale. Depuis l'entrée en vigueur de l'Acte uniforme sur les sociétés commerciales et le groupement d'intérêt économique en 1998, la société ne serait plus nécessairement un contrat car, il est désormais possible qu'une société résulte de la volonté d'une seule personne. Mais elle reste tout de même un acte juridique. Dans la plupart des cas, la société reste un contrat, mais un contrat pas comme les autres. À la différence des « contrats individuels » où les intérêts des parties sont antagonistes, la société est un contrat collectif pluripersonnel impliquant une communauté d'intérêts orientée vers un but ; un contrat normatif qui donne naissance à une personne morale et qui détermine les comportements des associés entre eux de manière durable.

---

[151] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis*, LGDJ, 1979, pp. 275 à 308.

[152] CE 9 janvier 1981, Sté Timex, D. 1981, 149, note Tixier et Derouin.

[153] CE 27 février 1991, Req. 48.780 7e et 9e s.s., *Droit fiscal,* 1992, n° 13/1580, RJF 4/91 n° 401.

[154] CE, 24 février 1986, Req. n° 54.683 *Droit fiscal*, 1986, n° 22. comm. 1065 ; RJF 4/84 n° 354, conclusions Fouquet, p. 200 ; CE sect. 12 février 1988, n° 50.368, CIL, RJF 4/88 n° 409, conclusions Le Roy, p. 217.

Les filiales sont des sociétés personnalisées qui sont placées sous le contrôle d'une autre société par le moyen d'un lien financier. De ce fait, filiale et société mère peuvent constituer dans une certaine mesure une unité de décision économique et former à la limite une seule et même entreprise. L'affiliation des sociétés, une des manifestations du phénomène de concentration des entreprises, met en lumière la notion de groupe de sociétés. Dans la mesure où chaque entité juridique doit être gérée selon son intérêt propre, il devient malaisé sinon périlleux de gérer l'ensemble que constituent des sociétés filiales selon l'intérêt du groupe.

À côté des sociétés qui composent le groupe et qui peuvent être soit des filiales soit des sociétés mères, la notion de prix de transfert renvoie également à la notion d'entreprise n'ayant pas de personnalité juridique, mais qui n'est pas pour autant dépourvue de personnalité fiscale.

En droit international, la notion d'établissement stable[155] suppose qu'une société étrangère, bien que n'ayant pas créé de filiale au Sénégal, y a néanmoins installé un centre permanent détachable du siège étranger par les fonctions qu'il occupe[156]. D'après la jurisprudence française, un établissement stable est constitué d'une installation professionnelle génératrice de profits[157], présentant une certaine permanence et dotée d'une certaine autonomie[158] au sein de l'entité juridique à laquelle elle appartient[159].

En revanche, n'est pas considérée comme un établissement stable l'activité exercée « par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant »[160]. Au regard du droit interne, la notion d'établissement renvoie clairement à l'idée d'un démembrement de l'entreprise étrangère. Mais ce n'est qu'en l'absence de convention fiscale que le

---

[155] P.-J. DOUVIER, « La globalisation des économies : politique des prix de transfert et problème des établissements stables », *Droit et Pratique du Commerce international*, 1994, T. 2, n° 2, pp. 346 et s.

[156] D. GUTMANN, « Un dirigeant de société peut-il être considéré comme un établissement stable ? », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles Bruylant 2006, p. 547.

[157] CE, 14 février 1930, n° 12546, Dupont 1930, pp. 189 et s. ; CE, 11 mai 1956, n° 30948, Dupont 1956, p. 429.

[158] CE, 29 mars 1978, n° 4883, *Droit fiscal*, 1978, n° 29, comm. 1194 ; CE, 29 juin 1981, n° 16095, *Droit fiscal*, 1982, n° 48, comm. 2243 ; CE, 14 décembre 1987, n° 59936, *Droit fiscal*, 1988, n° 5, comm. 748.

[159] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, Paris, L'Harmattan 2005, p. 41.

[160] Article 5.6 de la Convention modèle OCDE.

droit interne pourra régir intégralement l'imposition des bénéfices des entreprises[161].

En matière d'impôts directs, il convient de distinguer la définition conventionnelle de l'établissement stable de celle donnée par le droit interne. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

Les critères de cette notion d'établissement stable sont exposés dans l'article 5 § 1er du modèle OCDE aux termes duquel, « l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». La jurisprudence française[162] admet qu'une société établie dans un État peut constituer un établissement stable de sa société mère étrangère, à condition qu'elle remplisse les critères conventionnels de dépendance et puisse engager contractuellement la mère étrangère dans cet État[163].

Il convient de signaler qu'un établissement stable peut exister en matière d'impôt sur les sociétés sans forcément exister en matière de taxe sur la valeur ajoutée. En France, la doctrine administrative considère que même en l'absence de moyens matériels et humains, il peut exister un établissement stable « taxe sur la valeur ajoutée » en présence d'«un préposé qui a le pouvoir d'engager des opérations pour le compte du chef d'entreprise »[164]. Toutefois, il existe un doute non seulement sur l'applicabilité de cette doctrine à un dirigeant de société, mais encore sur sa conformité à la jurisprudence de la CJCE[165].

Il y a lieu enfin de noter que la détermination de l'établissement stable est mise à l'épreuve par les nouvelles technologies, notamment le développement du

---

[161] H. LACHAIZE, « La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies », *Les nouvelles fiscales*, n° 837, décembre 2000, p. 23.

[162] CE 20 juin 2003, n° 224407 sect., min. c/ Sté Interhome AG, RJF 10/03, n° 1147.

[163] S. GELIN, A. LE BOULANGER, « Etablissement stable et prix de transfert : deux faces d'un même miroir ? », Ed. Francis Lefebvre, BF 10/04, *Etudes*, p. 661 ; A propos de l'arrêt, voir : P. DIBOUT, J.-P. LE GALL, « Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère », *Droit fiscal*, n° 47, 2004, pp. 1662-1669 ; L. OLLEON, « Une filiale peut cacher un établissement stable », RJF, n° 10 2003, pp. 751-760.

[164] Doc. adm. 3 A 2141, n° 3, 20 octobre 1999 [France].

[165] Notamment l'arrêt du 17 juillet 1997, aff. 190/95, Aro Lease BV, RJF, 10/97, n°999 ; Recueil 1997-I, p. 4383.

commerce électronique[166]. En déconnectant les relations commerciales de leur ancrage géographique et en affranchissant le commerce de la contrainte de « l'emplacement », l'Internet rend particulièrement difficile l'application de la notion d'établissement stable, dan s ce contexte marqué par la mobilité et la dématérialité[167].

B- L'internationalité du groupe

La problématique des prix de transfert ne présente un enjeu véritable que lorsque l'une des entités se situe à l'étranger. C'est dans cette hypothèse que l'article 17 du CGI envisage le recours au principe de pleine concurrence. L'internationalité du groupe se réalise à travers une internationalisation de ses activités.

L'internationalisation constitue une condition indispensable à l'élaboration d'une politique de prix de transfert (1). Cette problématique peut se poser également dans un cadre purement interne à un État : c'est l'hypothèse où toutes les entités du groupe sont implantées au Sénégal ; même si dans ce cas, aucun risque de transfert indirect de bénéfice ne n'est encouru (2).

1- L'extranéité d'une entité du groupe : l'entreprise globalisée

La mise en œuvre de l'article 17 du CGI suppose la présence d'entreprises affiliées dont l'une est établie au Sénégal et une au moins dans un autre pays. La présence d'entreprises relevant de juridictions fiscales différentes constitue l'enjeu pour la détermination des prix de transfert. Par définition, une multinationale est une entreprise qui contrôle des actifs productifs dans des pays étrangers[168]. Les stratégies d'internationalisation des firmes se réalisent en général de façon concentrique c'est-à-dire par « taches géographiques » et par diffusion progressive d'activités en dehors du territoire national.

Dans le contexte de la mondialisation, les multinationales conçoivent leur stratégie et leur organisation à l'échelle mondiale. Elles ne s'adaptent pas aux différents marchés nationaux où une de leurs entreprises est présente en portant les efforts sur les caractéristiques nationales. Elles appliquent plutôt une grille réellement globale. En fait, l'entreprise globalisée vit dans le monde et non seulement dans un pays, au moins les plus importantes d'entre elles.

---

[166] H. LACHAIZE, « La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies », op. cit., p. 25.

[167] O. BOUTELLIS, « Commerce électronique et TVA : de l'établissement stable à l'établissement virtuel ? », *Droit fiscal*, 1998, n° 3, Etudes, pp. 125-129.

[168] F. SACHWALD, « Réseaux contre nations ? Les multinationales au XXIe siècle », RAMSES 2000.

L'organisation d'une entreprise multinationale est souvent éclatée entre plusieurs pays[169].

Compte tenu de l'internationalité du groupe multinational, chaque État tente d'empêcher qu'une partie des bénéfices imposables dans sa juridiction, parce que provenant d'activités y étant exercées, ne soient soustraits à cette imposition en étant indirectement transférés à des entreprises qui relèvent de la compétence d'un autre État. C'est pourquoi, l'article 17 du CGI appréhende à l'impôt sénégalais les bénéfices indirectement transférés à une entreprise étrangère. Toute la difficulté est cependant de savoir quel critère convient-il d'admettre quand on parle d'entreprise étrangère : celui de la nationalité ou celui de la situation.

Le critère de la nationalité est fonction du siège social de la société. Quel que soit le lieu où les établissements se trouvent situés, une société a, selon le droit sénégalais, la nationalité du pays où le siège social est situé. Si le critère de nationalité était retenu, l'article 17 du CGI ne trouverait à jouer que si les deux entreprises ont l'une son siège social au Sénégal, donc est sénégalaise et l'autre son siège social hors du Sénégal, donc est étrangère : il faudrait des entreprises de nationalité différente.

Par conséquent, le domaine d'application de l'article 17 du CGI serait limité. En vertu du principe de territorialité de l'impôt, l'entreprise n'est assujettie à l'impôt que sur les bénéfices réalisés au Sénégal. Elle n'est pas assujettie à l'impôt sénégalais sur les produits résultant de ses exploitations à l'étranger. Si une telle conception avait été retenue, il n'y aurait pas lieu d'appliquer l'article 17 du CGI dans le cas où il y aurait transfert indirect de bénéfices entre l'exploitation principale et l'un des établissements situés à l'étranger mais relevant de la nationalité sénégalaise du siège social[170].

Le critère de la nationalité comme fondement de l'application de l'article 17 du CGI semble donc inadéquat. En matière de territorialité de l'impôt, ce qui est essentiel, ce n'est pas la nationalité de l'entreprise, mais son lieu de situation et même, plus précisément, le fait qu'une activité industrielle ou commerciale y soit

---

[169] J. PAILLUSSEAU (op. cit. pp. 371-372) donne l'exemple d'une entreprise éclatée (« désagrégée »), pour vivre en réseau (sorte d'intranet organisationnel): la conception des produits est faite en France ou aux États-Unis ; ses usines de production sont en Asie ou en Amérique du sud; l'assemblage des produits finis est réalisé aux Pays-Bas; la commercialisation est faite dans les pays consommateurs des produits ; la «hot line» est située en Irlande ou en Espagne, etc. Selon lui, dans chaque pays, la fonction éclatée de l'entreprise est conduite par une société de droit local.

[170] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 296.

exercée. Tout bénéfice issu de cette activité menée au Sénégal y est imposable au nom de l'établissement qui l'a réalisé, quelle que soit la nationalité de l'entreprise en cause. C'est pourquoi, il y a lieu de s'appuyer sur cette notion de situation, base matérielle et juridique de l'exercice d'une activité.

L'article 17 du CGI ne contient aucune référence au critère de nationalité : seule l'expression « d'entreprise située hors du Sénégal » figure dans le texte. Par entreprise sénégalaise et par entreprise étrangère, il est possible de comprendre entreprise située au Sénégal et entreprise située à l'étranger. C'est donc ce sens large de l'établissement situé au Sénégal qu'il convient d'adopter.

Dès lors, chaque fois qu'une activité industrielle et commerciale est exercée dans un établissement au Sénégal et que le bénéfice qui en est tiré se trouve, partiellement ou en totalité, indirectement transféré à un établissement qui se trouve à l'étranger, il y a lieu de faire jouer l'article 17 du CGI. Peu importe la nationalité des entreprises dont relèvent les établissements en cause : l'une peut être sénégalaise et l'autre étrangère, voire l'une et l'autre sénégalaises ou étrangères[171].

On aperçoit alors quel vaste champ d'application est reconnu à l'article 17 du CGI, champ nécessaire puisqu'il s'agit de lutter contre une fraude à la loi fiscale. Ne convient-il pas d'ailleurs dans ce cas de dépasser les termes de l'article 17 et de poser un principe encore plus général de réintégration de tout bénéfice fiscal irrégulièrement transféré ?

2- L'absence d'extranéité d'une entité du groupe : le groupe national

L'internationalisation de l'activité du groupe constitue une condition indispensable à l'élaboration d'une politique de prix de transfert. Cette problématique ne saurait se poser dans un cadre purement interne à un État. Dans une telle hypothèse, aucun risque de transfert indirect de bénéfice n'est à craindre. Les deux entités du groupe étant présentes dans la même sphère géographique, elles sont soumises à une seule et même souveraineté fiscale. Le groupe doit donc être supranational[172], multinational ou transnational[173] pour que l'article 17 du CGI puisse trouver application. En effet, les prix de transfert sont relatifs à des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'États différents.

---

[171] Idem, p. 297.

[172] M. DELMAS-MARTY, *Trois défis pour un droit mondial*, Le Seuil, Paris, 1998.

[173] F. RIGAUX, *Droit public et droit privé dans les relations internationales*, Pedone, Paris, 1977, p. 399.

L'existence des prix de transfert suppose des transactions intragroupes et le passage d'une frontière. Il s'agit en général, d'une opération d'import-export au sein d'un même groupe. Ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes ainsi que toute transaction intragroupe sans passage de frontière. En effet, l'article 17 du CGI vise « les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Sénégal » et « les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors du Sénégal ». Il faut donc qu'il y ait un lien de dépendance entre une société sénégalaise et une société ou une entreprise étrangère.

Si toutes les entités du groupe en relation commerciale ou financière sont situées dans le même État, la détermination des prix de transfert ne présente pas un enjeu fiscal particulier dans la mesure où le bénéfice réalisé par le groupe sera en tout état de cause appréhendé par l'État, sauf lorsque l'une des entreprises bénéficie d'un régime fiscal de faveur par rapport à l'autre.

Dans l'hypothèse où, par exemple, une entreprise soumise au régime du droit commun fait des transferts au profit d'une autre appartenant au même groupe et bénéficiant d'un régime de faveur l'article 17 du CGI ne pourrait être utilement appliqué ; quand bien même, il y a un risque de fraude ou d'évasion fiscale au sein de ce groupe[174]. En la lettre, l'article 17 ne s'applique que dans le cas où il y a transfert de bénéfice d'une entreprise située au Sénégal au profit d'une entreprise

[174] La Grande Bretagne a dès 2004 (Dispositions instaurées par la loi de finances pour 2004, et applicables aux exercices comptables postérieurs au 1er avril 2004.) étendu l'application de la réglementation applicable aux prix de transfert aux activités purement internes engagées avec des sociétés relevant du même contrôle. Nous partageons l'avis de certains auteurs qui considèrent qu'une telle évolution vers l'intégration en droit interne d'obligations documentaires n'est ni souhaitable ni nécessaire, notamment : P.-Y. BOURTOURAULT et M. BEBARD, « Relations intragroupe, prix de transfert et acte anormal de gestion. Vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales ? », *Droit fiscal*, 2009, n° 50, 576, qui considèrent en effet, bien que l'évolution jurisprudentielle semble les rapprocher, les situations internes et internationales ne sont pas comparables : dans les situations purement nationales, l'Administration dispose de nombreuses sources qui lui permettent d'obtenir les informations dont elle a besoin (obligations déclaratives, droit de communication, etc.) et qu'elle ne peut pas obtenir aussi facilement dans un contexte international. De plus, toute création d'une nouvelle réglementation contribue malheureusement à augmenter le fardeau des obligations administratives qui pèse déjà lourdement sur les épaules des entreprises françaises. Enfin, et surtout, les entreprises peuvent légitimement craindre que la multiplication des informations fournies spontanément à l'administration fiscale n'aboutisse à une multiplication corrélative des questions que celle-ci sera tentée de leur poser et à une immixtion dans leur gestion.

située hors du Sénégal. Il ne doit pas jouer lorsque les entreprises liées par une même communauté d'intérêts sont toutes deux situées au Sénégal.

Dans l'ordre interne, les succursales n'ont ni la personnalité juridique, ni la personnalité fiscale. Elles ne sont donc pas des sujets fiscaux et il n'y a pas, comme dans l'ordre international, à leur rattacher un résultat propre. Le bénéfice imposable se calcule uniquement au niveau de la société à partir des transactions passées avec des tiers ; les mouvements purement internes sont sans incidence fiscale. Ce qui fait que le problème des transferts indirects de bénéfices ne doit pas se poser en droit interne tant que de simples établissements sont en cause.

La jurisprudence française a eu, cependant, à connaître dans l'ordre interne de cas à tous points semblables à l'hypothèse des prix de transfert. Elle conclut à l'existence de transferts indirects de bénéfices, mais sur un fondement autre que les prix de transfert. À travers l'arrêt de l'horticulteur[175], le Conseil d'État français réprime la pratique des transferts indirects de bénéfices dans l'ordre interne sous le couvert de l'acte anormal de gestion. Un horticulteur tenait un magasin de fleurs et de plantes où il vendait les produits de son exploitation. En tant qu'horticulteur, il relevait des bénéfices agricoles selon le régime du forfait[176] ; en tant qu'exploitant du magasin, il relevait des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime de l'évaluation réelle. Il y avait donc deux secteurs distincts d'activité.

Pour déterminer le « prix » à retenir pour le passage d'un secteur à l'autre, l'horticulteur utilisait la méthode du prix de revente, telle qu'elle est parfois utilisée en droit fiscal international pour déterminer le prix de pleine concurrence. D'après le juge, « pour déterminer les prix auxquels l'exploitation horticole était réputée céder des fleurs et plantes au magasin de vente, la société a appliqué aux prix de vente au détail de ces fleurs et plantes, un abattement de 20 à 25% seulement, aboutissant ainsi à des prix d'achat très supérieurs à ceux auxquels les magasins de vente comparables achètent leurs fleurs et plantes de même catégorie, en sorte que le bénéfice commercial du magasin était artificiellement minoré et le bénéfice de l'exploitation horticole imposé selon le régime du forfait

[175] M. COZIAN, « Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., pp. 381-406.

[176] R. MACARD considère à ce propos que le bénéfice agricole forfaitaire comme « le bénéfice le plus faible que le cultivateur le plus maladroit peut tirer de la terre la plus maigre au cours de l'année la plus calamiteuse », dans *Echec au fisc*, Paris, Gallimard, 1958, p. 239 et 240.

artificiellement majoré »[177]. Le juge a ainsi conclu à un transfert indirect de bénéfice d'un secteur taxable vers un secteur moins taxé.

La même problématique s'est posée au juge français à propos d'une filiale. En fait, dans leurs transactions entre elles, les sociétés d'un même groupe doivent en principe pratiquer des prix normaux. D'après le Conseil d'État : « considérant que le fait de fournir des prestations de services à un tiers sans les lui facturer et sans contrepartie constitue, de la part d'une société commerciale, un acte étranger à la gestion commerciale normale ; que par suite, les sommes qui auraient dû être facturées, et ne l'ont pas été doivent être réintégrées dans le bénéfice de la société ; considérant que la règle qui vient d'être rappelée doit recevoir application même si le bénéficiaire des services non facturés est une filiale de la société qui a rendu ces services »[178].

Le juge français sanctionne ainsi de tels actes par le biais de la théorie de l'acte anormal de gestion. En fait, « l'opération litigieuse permettait un transfert de bénéfices de la société mère vers les sociétés civiles immobilières filiales qui bénéficiaient d'un régime fiscal plus favorable »[179]. L'interdiction des transferts indirects de bénéfices relève de l'ordre public fiscal ; les contribuables ne sont pas libres de localiser leurs bénéfices au gré de leurs convenances, d'alléger certains sujets pour en accabler d'autres.

La fraude peut exister dans ces circonstances. Mais, pour autant, on ne saurait invoquer l'article 17 du CGI ou la notion de prix de transfert dont le milieu naturel est l'ordre international. Car il n'existe aucune disposition du Code général des impôts analogue à celle de l'article 17 pour le cas où il y aurait transfert de bénéfice d'une entreprise sise au Sénégal à une autre entreprise également située au Sénégal[180].

---

[177] CE, 11 juillet 1983, req. n° 40890 et 40893, *Droit fiscal,* 1984, n° 48, comm. 2107 ; RJF 1983, n° 1983, p. 564. Pour un autre exemple de prétendu transfert de bénéfices au profit d'une coopérative agricole exonérée, voir CE, 18 décembre 1991, req. n° 65466, Sica Soperval, *Droit fiscal,* 1992, n° 52, comm. 2490 ; RJF 1992, n° 2, p. 152.

[178] CE, 24 février 1978, req. n° 2373, *Droit fiscal*, 1978, n° 30, comm. 1212, conclusions Rivière ; RJF 1978 n° 4, p. 122.

[179] P. RIVIERE, Conclusions sous CE, 26 juillet 1982, req. n° 2533 et 19645, *Droit fiscal,* 1983, n° 10, comm. 378.

[180] Ce transfert peut avoir un caractère international, bien que réalisé entre établissements situés en France. Il suffirait que l'entreprise française qui s'appauvrit sur le plan des bénéfices transfère ceux-ci à une entreprise qui dépend directement d'une société étrangère.

C'est pourquoi, en France, le Conseil d'État a jugé que, dans ce cas, il ne convenait pas de faire jouer l'article 57 du CGI[181]. Il a eu à juger dans ce sens qu' « en l'absence de toute disposition du Code général des impôts analogue à celle de l'article 57 précité, une entreprise ne saurait, quand elle consent à une société sise en France une diminution du prix de vente, être présumée avoir entendu procéder à un transfert dissimulé de bénéfices ; qu'il appartient, dans chaque cas, à l'administration de rapporter la preuve que le contribuable, qui n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser, a délibérément poursuivi un intérêt commercial étranger à son entreprise »[182].

Il n'y a donc pas lieu de généraliser l'article 17 à tous les cas dans lesquels est opéré, entre deux entreprises liées par une communauté d'intérêts, un transfert de bénéfices susceptible de porter atteinte à l'assiette de l'imposition de l'une des entreprises, quelles que soient la nationalité et la situation des entreprises en cause.

§ 2- L'influence des États sur la dispersion des entités du groupe

Les prix de transfert sont pratiqués le plus souvent dans un contexte international, sur la base d'une dispersion géographique des entités du groupe. Cette dispersion géographique est l'œuvre des maisons mères qui cherchent à optimiser leur activité économique. Ce qui les pousse à implanter librement leurs entités dans un État ou un autre (A). Mais cette dispersion reste contrôlée par les États qui, par une politique d'incitations, cherchent à attirer les investissements (B).

A- La liberté d'établissement des entités

La liberté d'implantation des entreprises multinationales est l'une des causes de l'évanescence des frontières géographiques des États. La dispersion géographique des entités du groupe se reflète à travers leur liberté d'établissement. L'activité économique des groupes réalisée de part et d'autre des frontières des États matérialise l'évanescence des frontières géographiques (1). Mais cette évanescence n'est pas absolue. Certains États comme le Sénégal, à l'image de la France entretiennent encore des frontières fiscales à travers le maintien du principe de territorialité. Les règles de territorialité matérialisent la survivance des frontières fiscales (2).

---

[181] B. JADEAU, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 298.

[182] CE, 7 juillet 1958, SARL X., *Bull. contributions directes*, 1958, 575.

1- L'évanescence des frontières géographiques

Les États, dans le contexte de la mondialisation, perdent une grande partie de leur influence sur l'économie. La mondialisation se traduit par une dissolution des frontières géographiques et l'ouverture des marchés nationaux. Les multinationales de sociétés tirent parti du morcellement des compétences étatiques pour édifier un pouvoir économique privé transnational qui soustrait à l'exercice des compétences étatiques concurrentes. L'interconnexion des marchés crée des réactions en chaîne laissant souvent l'État impuissant. Cette chaîne de contagion de marché à marché est ignorante des frontières[183].

Tandis que l'économie se joue de plus en plus à l'échelle mondiale, la représentation politique est encore enfermée dans le cadre national étatique. L'État national est débordé, dépassé. La souveraineté nationale ne peut plus être considérée comme un pouvoir suprême et insubordonné[184].

Désormais, l'État n'est plus considéré comme le moteur du développement[185]. Le marché se substitue à la nation, s'impose à l'État, devient le droit[186]. La supériorité décisive du marché réside dans le fait que l'ordre qu'il crée d'une part, échappe à la volonté humaine, à l'arbitraire d'une instance supérieure de régulation, d'autre part, n'obéit à aucune hiérarchie socialement déterminée de buts[187]. L'ordre de marché est un « ordre spontané »[188], qui est engendré par l'ajustement mutuel des actions individuelles

L'ouverture des frontières permet à une firme de profiter de la totalité d'un marché à partir d'une seule unité de production installée à l'endroit le plus favorable, c'est-à-dire à l'endroit qui lui permettra de maximiser son taux de profit. Les firmes multinationales ont de ce fait des pratiques qui traversent les frontières nationales. Ces activités sont fragmentées et segmentées, ce qui signifie

---

[183] B. XUE-BACQUET, , « Une régulation complexe dans l'intégration financière », *Droit et Société* 46, 2000, p. 467.

[184] A. MAITROT DE LA MOTTE, « La souveraineté fiscale et les organisations internationales à vocation économique », In N. BACCOUCHE, *Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne – Actes du colloque organisé par la Faculté de droit de Sfax (Tunisie) les 20, 21 et 22 novembre 2008*, Tunis, Revue tunisienne de fiscalité, 2009, n° 11, pp. 181-227.

[185] J. CHEVALLIER, « L'état régulateur », *Revue française d'administration publique* 2004/3, N°111, p. 475.

[186] J.-A. MAZERES, « L'un et le multiple dans la dialectique marché-nation », in B. STERN (Dir.), *Marché-nation, regards croisés*, Paris, Montchrétien, 1995, p. 146.

[187] J. CHEVALLIER, « La régulation juridique en question », *Droit et Société*, 2001, no 49, pp. 827 et s. ; *L'État post-moderne*, Paris, LGDJ, Coll. Droit et Société, 2e éd., 2004, n° 35.

[188] J. CHEVALLIER, « L'État régulateur », op. cit., p. 481.

que la fabrication d'un produit se fait dans plusieurs pays et touche à plusieurs juridictions. Les États souverains ont la capacité d'imposer des devoirs juridiques uniquement sur leurs territoires nationaux. Le problème qui se pose aujourd'hui avec la mondialisation trouve son origine dans l'inadéquation entre les frontières territoriales des États et l'espace des activités économiques des multinationales. En effet, alors que l'État agit dans la sphère nationale, les firmes évoluent dans un espace transnational.

En fait, la conception volontariste d'un État investi de la mission et doté de la capacité d'ordonner le développement économique n'a pas résisté au nouveau contexte résultant de la mondialisation : non seulement l'État a perdu la maîtrise de leviers d'action économique dont la fiscalité, mais encore l'arme réglementaire dont il avait fait un large usage pour encadrer la vie économique s'est émoussée[189].

La mondialisation mine ainsi l'autonomie de l'État[190]. Cette perspective présente la mondialisation comme un phénomène principalement économique assez librement piloté par le capital[191]. Le monde se reconstruirait non plus autour de territoires mais d'espaces économiques « supranationaux » et « infranationaux transfrontières ». Et pour certains, cette « économicisation » des rapports juridiques scellerait, à défaut de la fin de l'histoire[192], celle de la géographie[193]. Mais la mondialisation est beaucoup plus qu'une simple force économique[194].

---

[189] M.-A. FRISON-ROCHE, « Le droit de la régulation », Recueil Dalloz, 2001, no 7, pp. 610 s. ; « Définition du droit de la régulation économique », Recueil Dalloz, 2004, no 2, pp. 126 s.

[190] A. ACHARYA, « Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien », *Revue internationale de politique comparée*, Vol. 8, n° 3, 2001, 383

[191] J.H. MITTELMAN, "Rethinking the International Division of Labour in the Context of Globalisation", Third World Quarterly, vol. 16, n° 2, 1995; A. GLYN and B. SUTCLIFFE, "Global but Leaderless? The New Capitalist Order", in R. MILIBAND and L. PANITCH, (eds.), Socialist Register 1992, London, The Merlin Press, 1992, pp. 77-88 ; M.L. CAMPANELLA M.L., "The Effects of Globalization and Turbulence on Policy-Making Processes", Government and Opposition, vol. 28, n° 2, 1993.

[192] F. FUKUYAMA, *La fin de l'histoire et le dernier homme*, traduit de l'anglais, D.A. CANAL, Flammarion, 1982.

[193] P. VIRILLO, « Un monde surexposé, fin de l'histoire ou fin de la géographie », *Le Monde diplomatique*, août 1997, p. 7.

[194] C. CHAVAGNEUX, « Une maîtrise politique de la mondialisation économique », op. cit., p. 44.

La montée en puissance des pouvoirs privés économiques ne signifie pas pour autant que l'État est obsolète[195]. Même s'il doit s'ajuster aux nouvelles réalités. Clamer le déclin de la capacité d'intervention de l'État a de quoi rendre perplexe[196]. Pour d'aucun, l'État n'a jamais été aussi puissant ni présent dans la vie des citoyens[197]. Les États sont loin d'avoir perdu tout leur pouvoir et restent même les principaux producteurs des normes permettant à la mondialisation de fonctionner. L'ordre international est toujours construit autour de l'État. Il se confond avec un territoire, aux frontières définies et reconnues par les autres États ; à l'intérieur de ce territoire, l'État se trouve « au sommet de la pyramide ».

L'État est la source d'autorité la plus importante sur son territoire, mais il doit s'adapter aux nouvelles contraintes imposées par les institutions internationales, par les transformations du droit international, par les mouvements transnationaux et par la nouvelle scène internationale mondialisée[198]. La mondialisation force une transformation profonde de la relation entre États, le territoire et le principe de souveraineté[199].

L'État n'est plus le seul détenteur du pouvoir de réguler la société, maître absolu de la production et de l'application des normes[200]. On peut y voir une érosion de la souveraineté de l'État ou à tout le moins, un partage de souveraineté[201]. Il intervient de plus en plus à travers la régulation. La régulation signifie que l'État reste présent dans l'économie, mais de manière différente : son rôle consiste à superviser le jeu économique. Par la régulation, l'État ne se pose donc plus en acteur mais en « arbitre » du jeu économique, en se bornant à poser des règles aux opérateurs et en s'efforçant d'harmoniser leurs actions[202].

---

[195] J.-M THIVEAUD, « Mondialisation financière, dérégulation internationale et déstructuration des sociétés », in ASSOCIATION D'ÉCONOMIE FINANCIERE, *Rapport moral sur l'argent*, 1997.

[196] S. PAQUIN, *Économie politique internationale*, op. cit., p. 97.

[197] L. WEISS, *The Myth of the Powerless State*, Cambridge, Polity Press, 1998.

[198] Une abondante littérature proclame cependant la mort de l'État. Celle-ci est recensée pour une large part dans B. BADIE, *Un monde sans souveraineté*, Fayard, Paris 1999 ; M.-C SMOUTS (Dir.), *Les nouvelles relations internationales. Pratiques et théories*, Presses de Sciences Po, Paris. 1998.

[199] S. PAQUIN, *Économie politique internationale*, op. cit., p. 35.

[200] P. MOREAUX-DESFARGES, « Droit et mondialisation », in *L'entrée dans le XXI^e siècle*, RAMES 2000, p. 215.

[201] B. XUE-BACQUET, « Une régulation complexe dans l'intégration financière », op. cit., p. 460.

[202] G. TIMSIT, « Les deux corps du droit : essai sur la notion de régulation », *Revue française d'administration publique*, 1996, n° 78, pp. 375 et s. ; « La régulation : nouveaux modes ? Nouveaux territoires ? », *Revue française d'administration publique*, no 109, 2004.

2- La survivance des frontières fiscales

Il est prématuré de proclamer la fin de l'État prédite depuis longtemps par beaucoup d'auteurs[203]. L'idée que l'État devait à terme disparaître a été, comme on le sait, l'un des axes de la vision de Karl Marx. Il envisageait le dépérissement de l'État comme l'aboutissement d'un processus qui devait se réaliser sous le double signe du socialisme et de l'internationalisme prolétarien. Mais il ne semble pas que l'histoire ait choisi cette voie[204]. Et, si l'État est encore présent dans la vie économique, c'est bien par le biais de la fiscalité.

Il est manifeste que « chaque État tient à tord ou à raison à son système fiscal parfois malgré les apparences » donc à son organisation interne[205]. L'impact d'un dispositif fiscal sur les échanges économiques internationaux est tout particulièrement tributaire de la conception de la juridiction fiscale retenue par chaque État, de la portée qui s'attache autrement à l'exercice de son pouvoir souverain d'imposition. Ainsi lorsque les marchés s'intègrent dans un marché global, les États subsistent avec leurs frontières, fussent-elles fiscales et donc avec leurs systèmes juridiques distincts, attributs de leur souveraineté[206].

La territorialité est une dimension majeure de tout système fiscal : la portée géographique des obligations fiscales mais aussi les modes de traitement des flux entre les entreprises nationales et des entités étrangères déterminent les limites que fixe chaque État à ses prélèvements fiscaux en relation avec son territoire[207]. C'est pourquoi, malgré la disparition physique des frontières économiques induite par la mondialisation, le Sénégal, à l'instar de la France, a préservé ses frontières fiscales, à travers le maintien du principe de la territorialité de l'impôt sur les sociétés.

Mais la plupart des États ont adopté le système de la mondialité. Le paysage international n'est cependant pas en noir et blanc avec d'un côté des pays à système mondial et de l'autre des pays à fiscalité territoriale. Chaque système emprunte forcément aux deux approches. La donne en matière de territorialité est

---

[203] K. OHMAE, *The End of the Nation State,* New York, The Free Press, 1995, p. 136.

[204] G. SOULIER, «Le dépérissement de l'État dans la mondialisation : le cas européen », in *Le droit dans la mondialisation. Une perspective critique*, Paris PUF, p. 189.

[205] L. REBOUD, *Systèmes fiscaux et marché commun*, Paris, Sirey, Coll. Recherches économiques, 1961, p. 9.

[206] B. XUE-BACQUET, « Une régulation complexe dans l'intégration financière », op. cit., p. 460.

[207] H. LEHERISSEL, « Territorialité fiscale et compétitivité européenne. Compte rendu de la soirée d'étude de l'IFA du 19 octobre 2004 » (Propos introductifs), *Droit fiscal,* 2005, n° 42, 28.

en profonde mutation du fait de deux évolutions majeures : la mondialisation de l'économie et la construction de l'espace économique ouest africain.

Au Sénégal, il est généralement admis que le principe de territorialité constitue une règle d'imposition selon laquelle les entreprises sénégalaises ne sont pas imposées sur les bénéfices qu'elles réalisent à travers leurs succursales étrangères[208]. Inversement, les succursales sénégalaises de sociétés étrangères doivent être imposées au Sénégal conformément à l'article 4 du CGI. Quelles que soient les incertitudes qui subsistent dans notre pays concernant l'interprétation du principe de territorialité[209], une chose est sûre : ce principe ne s'applique qu'aux relations entre un siège et sa succursale et plus généralement entre un siège et son établissement stable.

D'ailleurs, la fraude supputée en matière de prix de transfert, particulièrement le transfert indirect de bénéfices vers l'étranger consiste en une atteinte au principe selon lequel l'impôt sénégalais doit frapper les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées au Sénégal. De ce fait toute société dont le siège est situé au Sénégal y est imposable, quelle que soit sa nationalité, à raison des profits tirés des exploitations situées dans notre pays.

À l'inverse, les bénéfices réalisés dans des établissements situés à l'étranger par des personnes physiques ayant leur domicile réel au Sénégal ou des personnes morales ayant leur siège social, se trouvent soustraits à l'application de l'impôt sénégalais, alors même que la comptabilité de ces entreprises y est centralisée[210]. Il est indéniable que l'une comme l'autre de ces situations permet aisément le transfert de bénéfices d'une entreprise à une autre, donc d'un pays à un autre afin d'échapper à la charge fiscale la plus lourde[211].

---

[208] Pour des développements similaires en droit français, voir : D. GUTMANN, « Les besoins des entreprises concernant leurs succursales étrangères : quel avenir pour le principe de territorialité ? », Synthèse P. DIBOUT, « Territorialité fiscale et compétitivité européenne. Compte rendu de la soirée d'étude de l'IFA du 19 octobre 2004 », *Droit fiscal*, 2005, n° 42, 36.

[209] En revanche, la CJCE utilise l'expression « principe de territorialité » dans un sens complètement différent, puisque dans plusieurs arrêts, notamment : CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95, Futura Participations et Singer c/ Administration des contributions, *Rec. CJCE* 1997, I, p. 2471 ; *RJF* 7/97, n° 757 et CJCE, 18 septembre 2003, aff. C-168/01, Bosal Holding BV, *Rec. CJCE* 2003, I, p. 9409), le principe de territorialité se définit comme l'exigence d'un lien logique entre l'imposition par un État des bénéfices d'une entreprise et l'octroi par ce même État d'allégements fiscaux (déductions, exonérations, report de pertes, etc.) à l'entreprise en cause.

[210] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 295.

[211] Idem, p. 297.

Compte tenu de l'exception française quant à l'application du principe de territorialité qui est reprise en droit fiscal sénégalais, la question s'est posée de savoir s'il ne fallait pas renoncer audit principe pour adopter le système de la mondialité qui est en vigueur dans presque tous les autres pays du monde. Le principe de mondialité signifierait que les sociétés ayant leur résidence au Sénégal seraient imposées sur l'ensemble des bénéfices qu'elles réalisent.

Le système d'imposition du bénéfice mondial présente un certain nombre d'avantages. Il permet de réaliser la cohérence avec le système adopté pour les personnes physiques qui elles, sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Il a aussi l'avantage d'être conforme au principe d'égalité devant l'impôt des entreprises : il n'y a pas de raison que des sociétés payent un volume d'impôt différent pour la simple raison qu'elles ont des établissements à l'étranger.

Ce système permet enfin de freiner les « délocalisations » ; en ce sens que quel que soit leur lieu d'exercice, les sociétés d'un État sont imposées dans cet État à un taux identique. Elles sont donc moins tentées d'établir certaines activités à l'étranger à la seule fin d'y jouir d'un traitement fiscal plus favorable[212].

Si toutefois le principe de mondialité devait être adopté au Sénégal, il pourrait être combiné, soit avec la méthode de l'exonération[213], soit avec celle de l'imputation[214]. L'adoption de la méthode de l'exonération ne changerait que fort peu la situation actuelle. Le Sénégal ne diffère pas substantiellement des autres États qui ont un régime mondial mais pratiquent l'exonération pour éviter la double imposition.

Le principe d'exonération des bénéfices réalisés à l'étranger met en lumière la compétitivité d'un système fiscal qui passe par sa capacité à mettre ses entreprises dans une situation compétitive à l'étranger. Par ailleurs, le système territorial

[212] D. GUTMANN, « Les besoins des entreprises concernant leurs succursales étrangères : quel avenir pour le principe de territorialité ? », op. cit, p. 36.
[213] La méthode de l'exonération fait que le revenu imposable dans l'État de source est exonéré dans l'État de résidence, lequel pourra en tenir compte pour fixer le taux d'imposition global par application de la règle dite du taux effectif lorsqu'il existe un impôt progressif.
[214] La méthode de l'imputation fait que le revenu imposable dans l'État de résidence est aussi taxé dans l'État de source mais l'impôt prélevé dans ce dernier État est imputé sur l'impôt final dû dans l'État de résidence.

présente l'avantage d'être moins lourd à gérer pour les entreprises qu'un système mondial car il évite tous les soucis attachés au calcul des crédits d'impôt[215].

Il convient de choisir une combinaison entre une règle de droit interne : mondialité ou territorialité et une règle conventionnelle d'élimination des doubles impositions : exonération ou imputation. Seule une telle combinaison permet de cerner la physionomie réelle d'un système d'imposition des entreprises ayant des activités internationales »[216].

B- L'attractivité fiscale des États

L'internationalisation des groupes multinationaux est largement fonction de la volonté des États qui offrent de plus en plus de faveur pour attirer les investissements. Cette course à l'attractivité se traduit par une concurrence des États en matière fiscale[217]. La concurrence fiscale montre bien que les États restent les maîtres du jeu. Ce sont plus eux que les entreprises elles-mêmes qui déterminent le lieu d'implantation des investissements (1).

Toutefois, la concurrence fiscale a des effets pervers qu'il convient de maîtriser. C'est pourquoi, aux niveaux communautaire et international, les États cherchent de mettre en cohérence leurs systèmes fiscaux (2).

1- La course à l'attractivité fiscale des États

La mondialisation économique qui se caractérise par l'ouverture des marchés est à l'origine de plusieurs phénomènes. L'ouverture ou la porosité des frontières permettrait aux flux de toutes sortes de se déplacer librement, l'État perdant toute capacité de les contrôler. La souveraineté de l'État se trouve mise en concurrence. Chaque État se vendant aux investisseurs internationaux et devant sans cesse aligner ses règles pour ne pas se pénaliser vis-à-vis des autres.

L'abaissement des barrières douanières et le comportement de plus en plus accueillant des pays envers les investissements étrangers permettent à ces derniers de pouvoir s'installer dans les États où l'environnement est le plus

---

[215] D. GUTMANN, « Les besoins des entreprises concernant leurs succursales étrangères : quel avenir pour le principe de territorialité ? », op. cit., p. 37.

[216] Idem., p. 39.

[217] C. LOPEZ, La fiscalité comme vecteur de l'attractivité du territoire, Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale (ouvrage collectif), L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, p. 245-262.

favorable[218]. Fidèles à l'idée reçue selon laquelle il n'y a point de développement possible sans un apport important d'investissements étrangers, les États sont prêts à tout pour attirer les investisseurs. De là se crée une concurrence entre les pays. Aussi, les États ont-ils de plus en plus tendance à rendre le marché national le plus attrayant possible pour les investisseurs étrangers, voire à attirer ceux-ci avec des incitatifs fiscaux[219].

L'exercice par chaque État de son pouvoir souverain a produit une mosaïque de systèmes fiscaux qui, en dépit des tendances spontanées ou organisées en faveur de leur harmonisation, demeurent marqués par leur singularité[220]. La concurrence fiscale est une réalité. Chaque État s'efforce à la fois de retenir les revenus qui sont générés sur son territoire et d'attirer les capitaux du monde entier pour réaliser les investissements de demain[221]. Les systèmes juridiques sont justement en concurrence parce que chaque État veut conserver ses entreprises et en attirer d'autres[222].

Les États doivent alors compter sur leur droit national pour réguler le comportement des multinationales. Mais, paradoxalement ils doivent maintenir leurs normes nationales les moins sévères possibles à défaut de voir les firmes quitter le pays en direction de cieux plus cléments pour elles[223]. En effet, « l'économie globale est une économie de concurrence acharnée entre les firmes. La concurrence entre les firmes induit une concurrence entre les territoires qui cherchent à attirer les implantations de ces dernières »[224].

La concurrence entre les systèmes fiscaux des différents pays peut être saine quand elle aboutit par exemple à la réduction des dépenses publiques excessives

---

[218] J.-L. MUCCHIELLI, F. PUECH, « Internationalisation et localisation des firmes multinationales : l'exemple des entreprises françaises en Europe », *Économie et Statistiques* n° 363-364-365, 2003, pp. 129.

[219] A. VEILLEUX, R. BACHAND, « Droits et devoirs des investisseurs : Existe-t-il un espace juridique transnational ? », Continentalisation, Cahier de recherche 01-13, http://www.unites.uqam.ca/gric.

[220] B. CASTAGNEDE et S. TOLEDANO, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, Paris, PUF, 1987, p. 27.

[221] T. LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », D. 2010 p. 1733 et s.

[222] J.-B. AUBY, *La globalisation, le droit et l'État*, Montchrestien, coll. Clefs politique, 2003, 154 pp.

[223] G. TUNKIN, *Droit international public: problèmes théoriques*, Paris, Pedone, 1965, p. 80.

[224] C.-A. MICHALET, *La séduction des Nations ou Comment attirer les investissements*, Paris, Economica, 1990, p. 10.

ou à l'allégement de la pression fiscale[225]. Pour lutter contre la fuite des capitaux vers les paradis fiscaux, les autres États sont contraints de baisser leur fiscalité plus qu'ils ne le voudraient. En tout état de cause, la concurrence fiscale reste un « jeu dangereux » et sa régulation demeure un impératif[226].

La concurrence fiscale est qualifiée de dommageable quand elle cause des préjudices aux États. Elle fausse les flux financiers, décourage le respect des dispositions fiscales par tous les contribuables, transfère indûment une partie de la charge fiscale vers des bases d'imposition moins mobiles. Elle alourdit les coûts administratifs et la charge de la mise en œuvre des dispositions fiscales par les autorités fiscales et les contribuables[227]. Ces effets les plus visibles et les plus dommageables concernent le financement des dépenses publiques et l'augmentation de la pression fiscale sur le travail.

De ce fait, la suppression des frontières et la libre circulation des capitaux peuvent dans certains cas « mener à une spirale de concurrence fiscale vers le bas entre les États membres »[228]. La concurrence consiste à attirer les entreprises dans un pays par des avantages fiscaux[229]. Mais, il convient de remarquer que cette pratique est suicidaire car de surenchère en surenchère aucun pays n'a plus d'avantages relatifs sur les autres et tous perdent des recettes[230]. Face à cette concurrence fiscale dommageable, l'Union européenne, par exemple, a mis au point plusieurs actions pour éviter une trop grande perte des recettes fiscales.

2- Les limitations à l'attractivité fiscale des États

Puisque les systèmes économiques sont interdépendants et non autonomes les uns par rapport aux autres, les droits qui les régissent ne peuvent s'ignorer les uns les autres faisant dire à certains que « la mondialisation du droit libéral a donc au moins le mérite d'enregistrer l'acte de décès du robinsonisme

---

[225] E. ASSIMACOPOULOU, *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté*, Bibliothèque de science financière, tome 37, Paris, LGDJ, 2000, p.10.

[226] T. LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », op. cit.

[227] OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Les Editions de l'OCDE, 1998, 88 pp.

[228] Comité économique et social, *Avis sur la fiscalité directe et indirecte*, JOCE, n° C 82/49, 19 mars 1996, pt. 1.2.3.

[229] T. MAYER, J.-L. MUCCHIELLI, « La localisation à l'étranger des entreprises multinationales: une approche d'économie géographique hiérarchisée appliquée aux entreprises japonaises en Europe », *Économie et Statistique 1999*, n° 326-327, pp. 159-176.

[230] M. TALY, « Incitations fiscales et harmonisation européenne », *Revue des affaires européennes*, n°2, 1995, p. 55.

juridique »[231]. De même qu'aucun État ne peut vivre isolément des autres, aucun droit national ne peut se développer indépendamment des autres droits nationaux ou du droit international.

Dans l'UEMOA, les États membres demeurent largement libres de concevoir leurs systèmes de fiscalité directe de façon à satisfaire les objectifs et besoins de leurs politiques intérieures. Toutefois, l'interaction des systèmes fiscaux nationaux différents n'est pas sans poser de problème pour le bon fonctionnement du marché intérieur. Les dispositions fiscales nationales qui ont été conçues principalement sinon uniquement en ayant à l'esprit des considérations d'ordre interne ne conduisent pas nécessairement à un traitement cohérent lorsqu'elles sont appliquées dans un contexte transfrontalier. Un contribuable qui se trouve ou opère en situation transfrontalière peut, de ce seul fait, faire l'objet d'une discrimination ou devoir supporter l'imposition du même revenu dans plus d'un État membre. À l'inverse, le potentiel de non-imposition involontaire, d'abus ou d'évasion et par conséquent d'érosion des recettes fiscales des États membres s'en trouve d'autant plus élevé.

Les problèmes posés par l'interaction de systèmes fiscaux multiples peuvent le plus souvent être résolus au mieux par un effort collectif des États membres. Il est en tout cas extrêmement difficile de parvenir à un traitement fiscal complètement cohérent par le biais de mesures nationales isolées. Par ailleurs, les États membres ont de plus en plus de difficulté à protéger unilatéralement leurs bases d'imposition d'une façon qui soit compatible avec le droit communautaire.

C'est ainsi qu'une coordination et une coopération adéquate entre États membres de l'UEMOA peuvent leur permettre d'atteindre leurs objectifs de politique fiscale et de protéger leurs bases d'imposition tout en respectant la dimension communautaire et en assurant l'élimination des discriminations et de la double imposition. En Europe, l'initiative « Coordination » a permis d'améliorer la performance globale des systèmes de fiscalité directe non harmonisés. Le 19 décembre 2006, la Commission européenne a lancé une stratégie globale de coordination des systèmes fiscaux dans le domaine de la fiscalité directe par laquelle les États membres pourraient tirer profit d'une approche coordonnée de leurs systèmes de fiscalité directe[232].

---

[231] M. M. M. SALAH, « La mise en concurrence des systèmes juridiques nationaux. Réflexions sur l'ambivalence des rapports du droit et de la mondialisation », op. cit., p 283.

[232] M. AUJEAN, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *Droit fiscal*, 2007, n° 4, 71.

La mise en cohérence des systèmes fiscaux aux fins de lutter contre les effets pervers de la concurrence se fait essentiellement par le biais du droit communautaire. En Afrique, la construction de l'Union économique est plus l'œuvre de la Commission que celle du juge communautaire dont la jurisprudence est quasiment inexistante.

À l'opposé de la construction de l'Europe fiscale qui se déroule de manière quasi exclusive à Luxembourg et la CJCE se substitue plus au Conseil, à la Commission et au Parlement européens qu'elle ne les accompagne. En fin de compte, la CJCE « harmonise » la fiscalité directe des États membres en lieu et place du législateur communautaire trop souvent défaillant[233].

Depuis l'arrêt Schumacher, la CJCE considère que « si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire » [234]. Pour la Cour, aucune mesure fiscale nationale ne doit en effet mettre en péril la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux au sein du marché commun[235]. Selon la Commission européenne[236], l'abolition pure et simple des frontières fiscales est le seul moyen de réaliser la libre circulation des personnes et des biens. Un marché intérieur est un espace où les biens, les capitaux, les services et les personnes doivent circuler librement.

Concernant les opérations transfrontalières, la double imposition constitue un facteur très pénalisant pour les entreprises et doit être supprimée[237]. C'est pourquoi la recherche de la neutralité passe d'abord par la neutralisation des effets d'un double pouvoir d'imposition pour les opérations ou flux transfrontaliers entre États membres[238]. La directive est l'acte juridique le mieux adapté à la réalisation de l'harmonisation, car elle laisse en principe une certaine marge de manœuvre aux États membres. Mais en tant qu'elle « impose seulement

---

[233] A. MAITROT DE LA MOTTE, « La construction de l'Europe fiscale par la Cour de justice des Communautés européennes. L'exemple des impôts directs » in M. LEROY (Dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, L'Harmattan 2006, p. 190.

[234] CJCE, 14 février 1995, Aff. C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker, Rec. p. I-225, point 21.

[235] A. MAITROT DE LA MOTTE, « La construction de l'Europe fiscale par la Cour de justice des Communautés européennes », op. cit., p. 207.

[236] OPOCE, Livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur, juin 1985, p. 56.

[237] OPOCE, Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, présidé par O. RUDING, commandé par la Commission, 1992, pp. 208 et s.

[238] D. BERLIN, « Harmonisation des fiscalités », Juris-Classeur Europe, 1999, fasc. 1611 ; G. MONTAGNIER, « Harmonisation fiscale communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1999, n°4, p. 742.

aux États d'atteindre les objectifs qu'elle fixe, en laissant à ces derniers le choix de la forme et des moyens, elle aurait dû conduire à un certain type d'harmonisation »[239].

Si l'harmonisation est un instrument subsidiaire de rapprochement spécifique des législations nationales, la coordination elle est un instrument de cohérence des politiques fiscales nationales[240]. « La coordination implique un objectif moins ambitieux que l'uniformisation des systèmes ou des taux. Il n'est pas question d'aboutir à une décision, instrument juridique contraignant, mais à une coordination des […] souverainetés fiscales »[241].

En pratique, l'harmonisation crée un corps unifié de législation communautaire, lequel prime sur les législations nationales ; tandis que la coordination qui s'appuie sur le maintien de systèmes nationaux vise à rendre celles-ci compatibles avec le Traité et compatibles les uns avec les autres. Le concept de coordination est en outre suffisamment large pour permettre de couvrir des domaines de la fiscalité pour lesquels l'harmonisation ne serait pas considérée comme nécessaire ou même souhaitable, mais où existe néanmoins un besoin bien réel de faire en sorte que les systèmes nationaux soient en mesure de fonctionner ensemble sans frictions notables.

Section II- L'espace économique : l'internalisation des activités du groupe

L'espace intra-groupe créé entre la société mère et ses dépendances est un espace fermé constitué par des opérations qui ne concernent que ces entités. Il n'est ouvert ni à l'intervention d'autres sociétés concurrentes ni à l'interférence des États. Par rapport à l'extérieur, cet espace économique intégré n'est soumis au contrôle d'aucune autorité (§ 1).

L'espace intégré est aussi un espace clos dans lequel circule une masse importante de produits, d'informations et de capitaux sans transfert de propriété « externe ». Les différents mouvements transactionnels qui y sont réalisés ont lieu à travers plusieurs territoires étatiques mais restent situés sur un même espace économique. Le groupe crée un espace « interne » par lequel sont canalisés tous les flux et échanges entre les filiales, les autres établissements et la société mère. Au niveau interne, le commerce qui a cours entre les entreprises apparentées est

[239] Idem., p. 745.

[240] P. DIBOUT, « L'Europe et la fiscalité directe », *Petites Affiches*, 23 décembre 1998, n°153, p.111.

[241] J. QUATREMER, « Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale », Entretien avec Mario MONTI, *Petites Affiches*, 1998, n°153, p.4.

largement contrôlé par la société mère. C'est elle qui assure le contrôle dans l'espace intégré (§ 2).

§ 1- Le contrôle de l'espace économique intégré

Le contrôle de l'espace économique créé au sein du groupe de sociétés se fait à un double niveau. Au niveau stratégique, l'espace intégré échappe au contrôle des autorités politiques des États (A). Au niveau économique, l'espace intégré échappe à la loi du marché. Il est contrôlé à partir de l'intérieur par la société mère (B).

A- Le contrôle politique de l'espace intégré

Le pouvoir politique des États ne s'applique pas aux relations inter-entités du groupe. L'espace économique intégré ne se confond pas avec les territoires des États où sont implantées les composantes du groupe. L'espace intégré est caractérisé par son exterritorialité (1). De ce fait, il s'agit d'un espace que les États ont du mal à contrôler (2).

1- L'exterritorialité de l'espace économique

Le territoire offre encore à l'État des modes de contrôle souverain sur les hommes et sur les biens, mais sur de moins en moins de biens et tout en en retirant de moins en moins d'allégeance citoyenne[242]. Le territoire est fait d'ancres et de bornes partagées par les membres du corps social, qui le caractérisent et le différencient de ce qui constitue l'extérieur, l'espace de l'aventure[243]. Les flux transnationaux découpent les territoires et recomposent les espaces, font fi des frontières tout en dessinant des géométries variables du commerce et des investissements[244].

La territorialité d'un groupe est son appartenance, son rattachement à un territoire. Ce qui revient à dire qu'elle suit les règles et les lois qui s'appliquent à ce territoire et elle s'y trouve soumise à une autorité en cas d'infraction. L'espace économique intégré créé par les entreprises multinationales n'est pas enfermé dans le territoire des États. Le concept économique d'internalisation sert à décrire le processus de création de cet espace.

---

[242] M.-C. SMOUTS et B. BADIE, « Introduction », *Cultures & Conflits*, 21-22, printemps-été 1996, [En ligne], sur : http://www.conflits.org/index236.html. Consulté le 23 octobre 2009.

[243] D. RETAILLE, « L'impératif territorial », *Cultures & Conflits*, 21-22, printemps-été 1996, [En ligne], sur : http://www.conflits.org/index272.html. Consulté le 23 octobre 2009.

[244] R. SACK, *Human Territoriality*, Cambridge, Cambridge University Press, 1986, p. 19 ; J. ROSENAU, « Les processus de mondialisation : retombées significatives, échanges impalpables et symbolique subtile », Etudes internationales, XXIV, 3, septembre 1993, pp. 497-512.

L'internalisation signifie la création par la multinationale d'un espace « interne » par lequel sont canalisés tous les flux et échanges entre les filiales, les autres établissements et la société mère[245]. Cette internalisation leur permet d'être fermés à certaines décisions des autorités politiques de leur pays d'implantation. En fait, depuis la fin des années 70, les multinationales ont développé des stratégies dont l'un des effets majeurs a été de les émanciper de façon croissante des contraintes de localisation sur un territoire donné, national, régional ou local. Aux regards du groupe le territoire est une variable exogène dont il convient de tenir compte dans l'élaboration de ses stratégies économiques et financières que cette variable soit très importante comme autrefois ou que son influence se soit réduite parfois jusqu'à néant comme aujourd'hui.

Les entités du groupe sont la plupart du temps complètement déterritorialisés. Elles n'ont pratiquement plus aucune forme de rattachement à un territoire. Un nombre croissant de groupes desservent les marchés mondiaux à partir de réseaux concentrés dans un continent ou une région. Ce qui est une étape vers une intégration mondiale encore plus poussée[246].

Ce phénomène a été nommé déterritorialisation. Il existe dans la littérature économique naissante et récente sur ce sujet une expression concurrente : « l'exterritorialisation » des entreprises[247]. Celle-ci est considérée comme « la résultante des comportements dynamiques initiés ou subis qui tendent à modifier la nature ou l'intensité du rattachement de l'entreprise à son ensemble territorial de référence ».

L'exterritorialisation est ainsi perçue comme un mouvement qui correspond au dépassement par l'entreprise de tel ou tel ensemble territorial. C'est donc le processus par lequel le lien qui rattachait l'espace économique de la multinationale à un territoire se trouve rompu, en d'autres termes, la perte de territorialité des entreprises vue à partir de leur territoire d'origine ou de référence[248]. Au fond, « l'exterritorialisation » désigne la même tendance encore

---

[245] R. COASE, *The nature of the firm*, Economica, Paris, 1937; C.-A. MICHALET, *Qu'est-ce que la mondialisation?*, La Découverte, Paris, 2002, pp. 67-77; A.-M. RUGMAN, «Forty years of theory of the transnational corporation», *Transnational Corporations* (Publication de la CNUCED), vol. 8, n° 2, août 1999, pp. 51-70.

[246] Dans ce but, les firmes globales procèdent à la mise en réseau mondial de leurs activités (global networking), à leur commutation-délocalisation-relocalisation – à l'échelle mondiale (global switching) et à la concentration de certaines fonctions (recherche-développement, finance, etc.) dans des sites sélectionnés dans l'économie mondiale (global focusing).

[247] C.A. MICHALET, *Le capitalisme mondial*, 2e éd., Paris, PUF, 1985.

[248] Idem.

appelée déterritorialisation, à condition de préciser que les entreprises sont déjà des multinationales et que leurs comportements vis-à-vis du territoire sont plus souvent initiés que subis.

Historiquement, la déterritorialisation des multinationales est passée par plusieurs phases, pas seulement au sens chronologique, mais aussi du point de vue des stratégies menées par ces entreprises. Aussi, en une date donnée coexistent-il des multinationales ayant atteint des degrés différents de déterritorialisation de leurs activités économiques.

La première stratégie concernée est la délocalisation des unités de production des multinationales. Cette première forme d'émancipation des contraintes de production sur un territoire national d'origine, apparue dès la fin des années soixante, est une sorte « d'ancêtre » toujours vivant des modalités plus sophistiquées de déterritorialisation qui ont pris corps à partir des années quatre-vingt[249]. Celles-ci consistent en de nouvelles formes d'investissement et ultérieurement en des alliances stratégiques entre les sociétés mères de multinationales d'origine nationale différente.

À vrai dire, l'espace intégré ne peut être dissocié de l'unité économique qui caractérise tout groupe multinational. La pluralité des entités ainsi que leur dispersion au-delà des frontières des États a pour corollaire l'unité du pouvoir de contrôle qu'exerce la société tête de groupe sur ses dépendances[250]. D'ailleurs, « le point central pour le fonctionnement efficient d'un groupe multinational est dans l'organisation des circuits entre les unités dispersées géographiquement du groupe »[251]. L'espace intégré est formé par une structure décisionnelle liant les différentes filiales implantées à l'étranger à la société mère basée sur le territoire d'origine. L'espace intégré n'est pas l'addition de territoires étatiques mais la liaison des différentes implantations à la stratégie de la société mère[252]. Le

[249] W. ANDREFF, « La déterritorialisation des multinationales : firmes globales et firmes-réseaux », *Cultures & Conflits*, 21-22, printemps-été 1996, [en ligne], sur : http://www.conflits.org/index161.html. Consulté le 18 novembre 2009.
[250] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », op. cit., p. 448.
[251] C.-A. MICHALET, *Le capitalisme mondial*, op. cit., pp. 16-17.
[252] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », op. cit., p. 449.

territoire d'origine occupant dans ce réseau la place du pôle de direction et d'impulsion[253].

Toutefois, malgré des stratégies de plus en plus mondialisées, les multinationales ont besoin d'être proches de chaque marché ; cela afin de mieux percevoir et profiter de la demande locale différente de celle du pays d'origine, de pallier le coût de transport, le coût d'information et d'échange ainsi que de profiter sur place de conditions de production parfois plus avantageuses que dans le pays d'origine[254]. L'extension mondiale sous formes de réseaux de la multinationale est donc bien mue par des considérations de demande et d'offre spécifiques aux différents segments du marché mondial. À la stratégie de globalisation succède la stratégie de « global-local » ou « glocal », consistant à être à la fois partout mais dans le cadre d'un système cohérent de réseaux de production de proximité[255].

Par conséquent, une multinationale dont les activités de production et de connaissances sont déployées dans plusieurs pays doit gérer un ensemble de structures qui s'insèrent simultanément dans divers réseaux[256]. Ces unités entretiennent entre elles des liaisons. En cela, les activités des multinationales constituent un réseau.

Par ailleurs ces entités construisent elles-mêmes leur propre réseau avec des entités extérieures, principalement implantées localement. Un groupe peut être ainsi considéré comme une institution à double réseau[257], l'un interne, l'autre

---

[253] R. VERNON, «Transnational corporations: where they coming from, where they headed?», Transnational Corporations (Publication de la CNUCED), vol. 1, n° 2, août 1992, pp. 7-35; W. ANDREFF, «La déterritorialisation des multinationales: firmes globales et firmes réseaux», in *L'international sans territoire*, B. BADIE et M.-C SMOUTS (Dir.), Paris, L'Harmattan, 1996, pp. 373-396; K. OHMAE, *L'entreprise sans frontières*, Paris, Inter éditions, 1991.

[254] J.-L. MUCCHIELLI, « Déterminants de la délocalisation et firmes multinationales. Analyse synthétique et application aux firmes japonaises en Europe », *Revue Economique*, Vol. 43, n° 4, juillet 1992, 647-660 ; *Les firmes multinationales. Mutations et nouvelles perspectives*, Paris, Economica 1985; « Alliances stratégiques et firmes multinationales une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », dans *Revue d'économie industrielle* 1991.

[255] J. MORRIS, "Japanese Foreign Manufacturing Investment in the EC, an Overview", chap. 10, in J. MORRIS (ed.), *Japan and the Global Economy, Issues and Trends in the 1990's*, Londres, Routledge, 1991.

[256] S. GUERCINI, M. PAOLI, « R&D internationalisation in the strategic behaviour of the firm », SPRU, Brighton, STEEP discussion paper n° 39, 1997.

[257] D. CASTELLANI, A. ZANFEI, *Multinational Firms, Innovation and Productivity*, Edward Elgar, 2006.

externe[258]. Le réseau intra-groupe local est activé pour mettre en œuvre les interactions propres à un processus d'innovation « en chaîne liée »[259]. Il est généralement intégré à une filiale locale[260]. Alors que le réseau intra-groupe global lie les entités locales aux autres filiales et établissements de la firme dispersés dans le monde. Il comprend le réseau intra-groupe centré qui désigne les interactions entre la maison mère et chaque dépendance située à l'étranger et le réseau intra-groupe périphérique qui désigne les relations entre établissements situés à l'étranger ne transitant pas nécessairement par la société mère[261]. L'activation de ce réseau peut aboutir à une structure spatiale complexe des échanges cognitifs dans le groupe[262]. En revanche, le réseau externe est révélateur de l'ancrage spatial du groupe aux territoires d'implantation.

2- L'autonomie de l'espace économique

À l'origine, les sociétés transnationales étaient dépendantes des interventions de politique économique des États des pays d'accueil touchant les flux de commerce extérieur et intérieur ou la régulation de l'économie. Désormais, bien qu'utilisant les cadres étatiques comme espace de réalisation de leurs transactions, les entités d'un même groupe sont le plus souvent indépendantes de ces États.

L'existence d'un espace intégré signifie que les flux commerciaux et financiers contrôlés par la mère se déroulent à l'intérieur de réseaux fermés et indépendants des souverainetés étatiques. L'espace intégré est assimilé à un domaine réservé et soustrait aux compétences étatiques. Il désigne « le lieu de convergence de forces économiques ayant réussi à aménager des rapports juridiques affranchis de tout contrôle efficace de la part des États » où sont appliqués les prix de transfert[263].

---

[258] C. K. PRAHALAD, Y. DOZ, *The multinational mission*, The Free Press, MacMillan, New York,1987; S. GHOSHAL, C. BARTLETT, "Multinational Corporation as an Interorganizational Network"; *The Academy of Management Review* 1990, vol. 15, n° 4, pp. 603-625.

[259] S. KLINE, N. ROSENBERG, « An Overview of Innovation », *in* R. Landau, N. Rosenberg (ed.), *The Positive Sum Strategy*, National Academy Press, Washington D.C., 1986, pp. 275-305.

[260] V. JACQUIER-ROUX et C. LE BAS, « Stratégies de localisation des activités de R&D des firmes multinationales, modes d'organisation en réseaux et circulation transnationale des connaissances : un cadre d'analyse », 2e journées scientifiques euro-méditerranéennes, entretien Neptune, « La Chine, nouvelle puissance économique et scientifique ? », LEAD, Toulon, 2007, 22 pp.

[261] O. GASSMAN, M. VON ZEDTWITZ, « New concepts and trends in international R&D organization », *Research Policy*, 1999, vol. 28, n° 2-3, pp. 231-250.

[262] V. CHIESA, « Strategies for Global R&D », *Research Technology Management*, 1996, vol. 39, n° 5; « Managing the internationalization of R&D », *IEEE Transactions on Engineering Management* 1996, vol. 43, n° 1, pp. 7-23.

[263] F. RIGAUX, *Droit public et droit privé dans les relations internationales*, op. cit., p. 399.

Les autorités politiques et réglementaires ne sont plus dans un rapport de force favorable vis-à-vis des multinationales qui ne sont plus « prisonnières » des territoires qui les accueillent[264]. Par la déterritorialisation, les multinationales développent des stratégies pour contourner les contraintes imposées par les pouvoirs économiques locaux, en l'occurrence le pouvoir réglementaire de l'État[265].

En évitant un ancrage rigide dans les ordres juridiques internes, les multinationales cherchent à se prémunir contre les imprévus et les aléas qui peuvent altérer leurs objectifs stratégiques[266]. Il constitue le moyen essentiel préconisé par les groupes pour leur garantir une certaine indépendance par rapport aux fluctuations des législations internes.

La perte de territorialité est une stratégie des groupes qu'ils mettent en œuvre pour s'émanciper de leur territoire d'origine, puis de tout autre territoire à la limite, ou encore pour rendre la variable exogène « territoire » de plus en plus secondaire ou négligeable, en tout cas de moins en moins contraignante[267], contrairement à l'image de multinationales qui seraient engluées dans le territoire[268].

L'espace économique créé par le groupe, constituant un « espace fermé, il ne peut être circonscrit par les autorités étatiques qui en sont écartées »[269]. Les États ne disposent pas des moyens juridiques et techniques pour maîtriser les multinationales. Tant que le droit interne n'intervient pas dans la réglementation de ce réseau de liens, l'espace intégré restera fermé à l'accès des pouvoirs étatiques. L'accès éventuel des États à l'intérieur de cet espace entraînerait son ouverture et par voie de conséquence, sa disparition[270]. L'opacité de l'espace intégré fait que les différentes réglementations ou rapports émis par les organisations internationales se sont limités à des recommandations qui n'ont pas

---

[264] P. JACQUEMOT, *La firme multinationale : Une introduction économique*, Paris, Economica, 1990 ; W. ANDREFF, *Profits et structures du capitalisme mondial*, Paris, Calmann-Lévy, 1976 ; *Les multinationales hors la crise*, Le Sycomore, 1982.

[265] W. ANDREFF, *Les multinationales*, Paris, La Découverte, Coll. Repères, 2e éd., 1990.

[266] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales… », op. cit., p. 448.

[267] W. ANDREFF, « La déterritorialisation des multinationales : firmes globales et firmes-réseaux », *Cultures & Conflits*, 21-22, printemps-été 1996, en ligne, : http://www.conflits.org/index161.html, consulté le 23 décembre 2009.

[268] M. E. PORTER, *L'avantage concurrentiel des nations*, InterEditions, 1993, p. 54.

[269] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales » op. cit, p. 447.

[270] Idem., p. 448.

pu aborder le fondement de cet espace et l'unité économique de la société transnationale[271].

B- Le contrôle économique de l'espace intégré

Sur le plan économique, l'espace intégré est soumis au pouvoir de contrôle des dirigeants du groupe. Les décisions économiques de toutes les entités du groupe sont prises par la société mère (1). Le marché intégré n'en est pas un véritable. Les règles de concurrence n'y sont pas en vigueur et la loi du marché n'y est pas appliquée (2).

1- L'unicité du pouvoir de contrôle

La structure du groupe multinational, fondée sur la dispersion de ses activités sur différents territoires étatiques, s'accompagne d'une organisation ayant pour but d'unifier ses multiples investissements. La pratique des groupes de sociétés se caractérise par la liaison d'un ensemble de sociétés juridiquement indépendantes mais en fait soumises à une « unité de décision économique »[272]. Les unes, appelées filiales, sont placées sous le contrôle plus ou moins étroit d'une autre, appelée société mère qui leur impose une communauté de stratégie et de comportement.

Le principe d'indépendance juridique des sociétés se confronte à l'existence bien réelle de liens capitalistiques entre entreprises. Pour les économistes, « (…) le lien capitalistique est clairement le fondement du pouvoir des dirigeants »[273] ; à l'inverse « le groupe demeure aux yeux du juriste une somme d'entités devant fonctionner comme si elles étaient indépendantes »[274].

Sur le plan théorique, il apparaît une profonde incompatibilité entre d'une part, les postulats d'indépendance de la personne morale et de souveraineté de

---

[271] Par exemple, CNUCED, *Questions relatives à la comptabilité et la publication au niveau international*. Examen de 1993, Genève, 1994 ; voir, sur l'ensemble de la question, P. MUCHLINSKI, *Multinational enterprises and the law*, Blackwell, Massachusetts, 1995, pp. 346-371.

[272] Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. I, Economica, 11e éd., n° 580 ; P. DIDIER, *Droit commercial*, t. III, *Le marché financier, les groupes de sociétés*, PUF. 1993, Coll. Thémis, Droit privé, p. 313; G. RIPERT et R. ROBLOT, *Droit commercial*, t. I, LGDJ, 17e éd., n° 2001.

[273] F. MORIN, « Privatisation et dévolution des pouvoirs : le modèle français du gouvernement d'entreprise », *Revue économique*, vol 47, n°6, 1996, p. 1255.

[274] A. COURET, « L'évolution du cadre juridique », *Revue française de Gestion*, vol 28, n°141, 2002, p.388.

l'assemblée des associés et d'autre part, le fait économique de la domination d'une société sur l'autre qui caractérise le groupe[275].

Pour ce qui est des relations économiques, les dirigeants ont à arbitrer entre une régulation interne au groupe ou un recours au marché. L'opportunisme du groupe est rendu possible par une structure autorisant une pratique souple de l'exercice du pouvoir. En effet, la domination capitalistique que les sociétés mères ont sur leurs filiales leur permet d'exercer les pouvoirs en qualité d'actionnaire. Mais dans le cas des groupes, les actionnaires ne se privent pas non plus d'utiliser des prérogatives proprement managériales. Et du fait de cette confusion entre deux pouvoirs traditionnellement considérés comme séparés, la latitude d'action des sociétés mères est très étendue.

Les actionnaires ne s'en tiennent pas là : ils s'attribuent la possibilité de jouer de leurs pouvoirs. Ils le font de deux façons. Ils s'autorisent tout d'abord, à avoir des positions discontinues sur le continuum de la gouvernance : ils interviennent dans certains domaines, en laissent d'autres à la discrétion des filiales[276]. Cette situation est une manifestation des tensions contradictoires qui traversent les groupes et des logiques d'hybridation qui y règnent. Ils pratiquent aussi de fréquents changements de stratégies[277]. Cela signifie qu'ils n'hésitent pas à utiliser leurs prérogatives managériales, mais qu'ils savent aussi revenir à leurs stricts droits d'actionnaires. Ils jouent ainsi sur des registres d'action variés en alternant leur positionnement vis-à-vis des filiales.

C'est donc à la société mère que revient la faculté de paramétrage du système. Le pouvoir est bien de son côté. En fonction des groupes et des circonstances, la filiale est une entreprise fiction qui peut devenir réalité et une réalité d'entreprise qui quelquefois se transforme en fiction[278]. Lorsque la filiale n'est qu'un outil

---

[275] J. PAILLUSSEAU, « Faut-il en France un droit des groupes de sociétés? »; *JCP* éd. E. 1971, II, 10173 ; *JCP* éd. G. 1971, I, 2401 bis ; « Les groupes de sociétés. Analyse du droit positif français et perspectives de réforme », *RTD com.* 1972, p. 813 ; CREDA, par P. BEZARD et al., *Les groupes de sociétés, une politique législative*, éd. Librairie Technique, 1975, p. 139 ; B. OPPETIT et A. SAYAG, « Méthodologie d'un droit des groupes de sociétés », *Rev. soc.* 1973, p. 577 ; R RODIER, « La protection des minorités dans les groupes de sociétés », *Rev. soc.* 1970, p. 243.

[276] A. CATEL DUET, « Les groupes comme lieux de gouvernance hybride », in *Congrès de l'Association française de Sociologie*, Bordeaux 2006, p. 54.

[277] Idem, p. 55.

[278] M. GRANOVETTER, « Business Groups » in N. J. SMELSER et R. SWEDBERG (éd), *The handbook of Economic Sociology*, 2nd edition, Princeton, Princeton University Press, 2005.

managérial entre les mains des dirigeants de groupe, ses frontières deviennent alors transparentes.

C'est dire que le groupe, contrairement au partenariat, autorise non seulement un rapport de force favorable à la société dominante donneuse d'ordre, mais légitime cette situation en lui donnant une assise juridique. L'intervention de l'actionnaire-maison mère n'est donc pas inconditionnelle, elle est subordonnée à un objectif stratégique. Si l'objectif change, le principe et la forme de l'intervention pourront varier.

Les liens de propriété rendent possible et légitiment l'exercice d'un contrôle de la société tête de groupe sur ses filiales. Mais ce contrôle est limité par l'indépendance juridique des sociétés filialisées. L'étude des groupes ouvre donc un débat historique particulièrement nourri : celui de la relation entre pouvoir et propriété. La notion de contrôle est structurante dans les approches juridiques et économiques des groupes.

2- L'inapplicabilité de la loi du marché

En principe, c'est « le marché » qui détermine les prix et non quelques « groupes occultes ». Ces prix du marché correspondent ainsi à une certaine conception de la justice : ils ne sont pas manipulés, ils « transcendent » les individus.

Toutefois, la « loi de l'offre et de la demande » présuppose l'existence d'un marché parfaitement concurrentiel dans lequel l'ensemble des offreurs et des demandeurs d'un bien ou d'un service particulier sont « preneurs de prix », c'est-à-dire qu'ils considèrent les prix comme des paramètres exogènes sur lesquels ils n'exercent aucune influence ; ils n'ont aucun « pouvoir de marché ».

Dans les faits, la demande d'un individu dépend de ses goûts, de son revenu et du prix du bien, si l'on néglige les autres marchés[279]. L'offre quant à elle dépend du coût unitaire de production du bien, de son prix de vente et éventuellement, des anticipations[280]. La rencontre de l'offre et de l'acceptation détermine le prix. Il existe un prix d'équilibre pour lequel les quantités offertes sont égales aux quantités demandées. C'est ainsi que « dans les économies de marché

[279] P. COMBEMALE, « Le cadre de l'analyse économique : La "loi" de l'offre et de la demande explique-t-elle la formation des prix ? », *Comprendre l'économie - Cahiers français n° 315*, 1. Concepts et mécanismes, pp. 13-17.

[280] Idem, p. 17. L'auteur conclut que tout le monde sait ce qu'est la « loi » de l'offre et de la demande, sauf les économistes.

concurrentielles, les prix effectifs tendent vers les prix d'équilibre pour lesquels l'offre et la demande sont égales »[281].

En réalité, la pensée économique contemporaine s'articule autour de l'idée du marché dont la mécanique permet l'apparition au grand jour du « vrai et juste » prix : celui qui résulte de la confrontation d'offrants et de demandeurs autonomes et qui sert de base aux transactions. La transaction est donc l'acte central dans tout l'édifice de l'économie de marché. En déterminant le prix, le marché révèle la « vérité » et fait œuvre de « justice »[282].

Ainsi, le bon fonctionnement du marché par le biais de « la vérité des prix » garantirait non seulement l'efficacité technique de l'économie de marché mais encore sa suprématie morale. Par conséquent, l'idée même qu'il pourrait exister d'autres modes d'élaboration du prix que la transaction, le transfert par exemple, issue du marché mythique porte le doute au cœur de l'édifice technique et moral de l'économie de marché[283].

La notion même de « prix de transfert » prend les traits d'un oxymoron, d'une contradiction dans les termes[284]. Cette notion relie le prix indissociable du marché et de la transaction au transfert qui est interne à une entreprise. Elle repose sur un hiatus entre d'un côté, la dimension formelle du transfert qui a lieu entre deux entités juridiques indépendantes et de l'autre, sa dimension substantielle qui retient l'unité organique des deux entités[285]. En effet, il y a transfert et non transaction quand un bien, un service ou un droit est déplacé entre deux entités juridiques appartenant à un même groupe ou propriétaire.

Contrairement à la transaction, le transfert ne résulte pas d'une confrontation de deux acteurs économiques indépendants, même si chacune des deux entités est une division ou filiale largement autonome. Les deux pôles de la relation appartiennent à la même organisation et sont tributaires d'une logique unique qui les englobe et les dépasse à la fois. C'est pourquoi, la notion de prix de transfert est ambiguë. Elle comporte un hiatus entre d'un côté, l'aspect juridique qui met

[281] J. E. STIGLITZ, *Principes d'économie contemporaine,* Paris, De Boeck Université, 2000, p. 77.
[282] P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », op. cit., p. 228.
[283] Idem, p. 228.
[284] Ibid., p. 229.
[285] Ibid., p. 228.

face à face deux personnes morales et de l'autre, l'aspect économique en vertu duquel les deux entités relèvent d'une logique unique[286].

Les prix de transfert reflètent ainsi la théorie de l'internalisation qui repose sur l'idée que l'intégration transfrontalière des activités intéressant les différentes entités du groupe se fait dans le but de pallier les imperfections inhérentes aux marchés des biens et des facteurs[287]. Dans ces situations, les échanges par le biais du marché peuvent connaître d'importantes barrières commerciales[288] qui augmentent les coûts liés aux transactions, voire rendent celles-ci impossibles[289]. Dans ces conditions, le système des prix du marché ne peut fonctionner sans occasionner de coûts de transaction[290]. Ce système limité en lui-même est contourné dans le cadre des prix de transfert pratiqués au sein d'un groupe.

L'espace économique intra-groupe est un espace clos dans lequel circule une masse importante de produits, d'informations et de capitaux sans transfert de propriété « externe ». Les flux qui sont échangés par ces entités sont décidés et contrôlés par la société mère. Le marché « normal » sur lequel interviennent les autres opérateurs qui est, par définition, ouvert à la concurrence et qui deviendrait de ce fait un marché « externe » pour le groupe.

L'organisation de la transaction au sein d'une structure unifiée permet de réduire le niveau de coûts de transaction et d'améliorer l'efficacité de l'échange[291]. En effet, les multinationales cherchent à être plus efficaces que le marché puisqu'elles emploient des méthodes d'organisation radicalement différentes. L'organisation dite « hiérarchique » remplace le système des prix par un ensemble de règles bureaucratiques qui encadrent et contraignent les risques liés au comportement humain. De ce fait, l'internalisation a pour conséquence non pas tant d'éliminer le marché que d'en modifier les frontières. Car, l'organisation des transactions au

---

[286] J. G. MBIANGA, « Les politiques de prix de cession interne : un outil de changement stratégique et d'apprentissage organisationnel », XIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Les Côtes de Carthage, du3 au 6 juin 2003, p. 2.

[287] R. COEURDEROY et M. GHERTMAN, « Transferts internationaux de compétences et théorie de l'internalisation : une recherche sur le cas des sociétés de services informatiques », www.strategie-aims.com/montreal/coeurde.pdf, consulté le 22 juin 2009.

[288] A. M. RUGMAN, D. J. LECRAW et L. D. BOOTH, *International Business: Firm and Environment*, New York, Mc Graw-Hill 1985, p. 104.

[289] J. J. BODDEWYN, T. L. BREWER, "International-Business Political Behavior, New Theoretical Directions" *Academy of Management Review*, 1994, pp. 119-143.

[290] J.-F. HENNART, *The Transaction Cost Theory of the Multinational Enterprise*, Pitelis et Sugden, Eds, 1991, pp. 81-115.

[291] J.-F. HENNART, « What is internalization ? » *Weltwirtschaftliches Archiv*, 1986 n° 122, p. 791-804.

sein d'une hiérarchie est une solution dont le coût d'organisation ne se justifie que tant que celui-ci demeure inférieur aux bénéfices qu'apporte l'internalisation[292].

Ainsi en est-il des prix de transfert qui sont appliqués au commerce intégré[293] ou commerce international fermé[294]. L'espace intégré est un espace fermé, constitué par des opérations qui ne concernent que les composantes du groupe multinational. Cet espace est fermé aux autres entreprises. Il constitue un « marché » à part, un « marché » autonome ; mais pas un véritable marché dans la mesure où la loi de l'offre et de la demande n'y est pas de rigueur.

Au contraire, il s'agit d'un marché contrôlé par la maison mère qui y impose ses prix. L'ensemble des échanges de biens et de services accomplis par le groupe sur les différents territoires sont effectués par l'intermédiaire des sociétés membres à des prix fixés par la société mère ; que ça soit les filiales, les succursales, les sous-traitants ou toutes autres sociétés liées à la société mère par voie conventionnelle[295].

§ 2- Le contrôle dans l'espace économique

Au sein de l'espace intégré, le contrôle est exercé à travers le pouvoir de décision. Il paraît ainsi que les prix de transfert ne trouvent application que dans un cadre où il existe une dépendance. La notion de groupe suppose l'existence de liens de dépendance entre les différentes entreprises. Deux entreprises appartiennent à un même groupe si elles sont dépendantes.

L'existence d'un lien de dépendance doit en principe être établie aux fins de l'application des prix de transfert (A). Mais, il existe une hypothèse particulière où l'établissement de la preuve de cette dépendance est presque impossible ; auquel cas la dépendance devrait présumée (B).

A- La dépendance prouvée

Aux termes de l'article 17 du CGI, l'existence d'un lien de dépendance est exigée pour que les prix de transfert puissent trouver application. La dépendance peut ainsi exister dans trois hypothèses : soit la dépendance de l'entreprise sénégalaise vis-à-vis de l'entreprise étrangère, soit la dépendance de l'entreprise étrangère

---

[292] O. E. WILLIAMSON, *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, New York, Free Press, 1975.

[293] C.-A. MICHALET, *Le capitalisme mondial*, op. cit., p. 99.

[294] F. RIGAUX, « Les sociétés transnationales », op. cit., p. 132.

[295] M.-L. MARQUES, « Du commerce international aux échanges intra-groupes et entre membres d'associations de coopération. L'entreprise poly-locale et les réseaux », op. cit., pp. 411-441.

sous l'entreprise sénégalaise, soit enfin la commune dépendance des entreprises sénégalaise et étrangère d'une autre entreprise, d'un groupe ou d'un consortium. Ce pouvoir de décision peut lui appartenir directement ou indirectement. Il peut résulter d'une situation de droit ou d'une situation de fait. La dépendance peut donc être juridique (1) ou simplement de fait (2).

1- La dépendance juridique

La dépendance juridique tient essentiellement à l'existence d'un lien de filiation[296]. La filiale est une société qui se trouve placée sous la dépendance ou la direction d'une autre société. Plusieurs indices permettent de reconnaître une filiale. Le premier élément qui caractérise les rapports entre société mère et filiale est que l'une des sociétés dite « société dominante » possède le pouvoir de décision dans les organes de délibération et de direction de l'autre, dite société dépendante[297]. D'autres éléments précisent et complètent à la fois ce premier trait. Il en est ainsi de la possession de la majeure partie du capital ou de la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires.

La dépendance ainsi envisagée ne peut en principe se rapporter qu'à la filiale[298] ; ce qui exclurait la succursale, parce qu'elle repose sur le seul critère de la filiation. Seul le lien de société mère à filiale est envisagé et toute autre forme de dépendance est écartée. Certes, la notion de succursale se caractérise, comme la filiale, par un lien de dépendance vis-à-vis d'une maison principale et constitue comme elle une exploitation dotée d'une certaine autonomie. Elle s'en distingue en ce qu'elle n'a pas une personnalité juridique propre.

En droit commercial, il n'y a pas de dépendance entre la maison mère et la succursale, puisque le patrimoine de cette dernière est la propriété exclusive de l'établissement principal et puisqu'elle n'a pas de personnalité morale. Il n'en demeure pas moins que la succursale peut jouir d'une grande autonomie sur le plan de l'activité et de la décision économique.

Sur le plan fiscal par contre, elle peut être dotée d'une certaine « personnalité », par exemple en ce qui concerne les succursales situées à l'étranger et qui, comme telles, font l'objet d'une imposition séparée. La raison en est qu'elles constituent un centre territorial autonome pour la mise en jeu des règles d'imposition. Parfois, les traits qui sont données à la succursale valent aussi pour la filiale. La

---

[296] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 272.

[297] Idem., p. 274.

[298] CE français 23 mai 1966, n° 42.218 ; CE 23 février 1966 n° 64.449 ; CE 18 avril 1966 n° 63.621.

Cour de cassation française, dans le but plus ou moins louable de satisfaire les intérêts du Trésor public, a parfois « préféré voir » une succursale là où il y avait une filiale[299].

La dépendance suppose, en sens inverse, le pouvoir de contrôle. Le contrôle est « le pouvoir acquis par une personne, un groupement de personnes, une société commerciale, une collectivité ou un État, de diriger à une époque donnée l'activité d'une société »[300]. Il peut aussi être considéré comme le pouvoir d'organiser, de diriger, de surveiller et de réformer l'activité économique, commerciale et industrielle d'une entreprise. Qui possède le contrôle d'une société a « le pouvoir de lui donner les directives qu'il lui plaît par l'emploi des moyens que bon lui semble : il en est le maître »[301].

Selon la jurisprudence française « contrôler une société signifie exercer sur elle une influence prépondérante, avoir un empire sur elle, la régler, la diriger »[302]. Les relations légales entre les entités d'un groupe sont assujetties à une certaine gouvernance institutionnelle[303]. C'est pourquoi le concept de gouvernance structurelle est assez facilement transposable aux relations sociétaires. La perspective novatrice ouverte par cette transposition concerne particulièrement le contrôle de la direction de l'entreprise[304]. Les dirigeants de l'entreprise peuvent être considérés comme les agents des investisseurs, actionnaires et créanciers. Ils sont tenus d'agir dans l'intérêt de ces derniers.

Il y a « contrôle de droit » lorsqu'une société détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales d'une autre société[305]. Lorsqu'une société possède plus de la

---

[299] Cass. req., 29 juillet 1913, Stünzi, S., 1917, I, 142 ; Gaz. Pal., 1913, II, 389.

[300] R. MICHEL, *Le contrôle économique des sociétés et des rapports avec leur nationalité*, Thèse, Paris, 1923, cité par B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 270.

[301] A. TAMBOISE, *La stabilité du contrôle dans les sociétés par actions*, Thèse Droit, Lille, 1929, op. cit.

[302] Nancy, 5 février 1921, Clunet, 1921, 955, D. 1922, II, 31 ; Gaz. Pal., 1931, 1131 et 397 ; Rev. soc., 1922, 50.

[303] O.WILLIAMSON, "Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations", *Journal of Law and Economics*, 1979, II, 233-261.

[304] A. HIRSCHMAN, *Exit, Voice and Loyalty – Responses to Decline in Firms*, Organizations and States, 1970.

[305] Le « contrôle conjoint » désigne la situation dans laquelle une société dispose seule de la majorité des droits de vote dans une autre société, en vertu d'un accord conclu avec un ou plusieurs autres associés. Voir : M. STORCK, « Définition légale du contrôle d'une société en droit français », *Rev. Soc.* 1986, 385.

moitié du capital d'une autre, la seconde est considérée comme une filiale de la première[306].

La doctrine administrative[307] considère dans le même sillage qu'une entreprise sénégalaise est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées. Il en est de même lorsque l'entreprise étrangère exerce au sein de l'entreprise nationale, directement ou par personne interposée, des fonctions comportant le pouvoir de décision[308].

Par personnes interposées, il faut comprendre, entre autres, les gérants, administrateurs, directeurs de l'entreprise dirigeante[309] ; toute entreprise placée elle-même sous la dépendance de l'entreprise dirigeante ou toute personne qui possède un intérêt dans le commerce ou l'industrie de chacune des entreprises ou une part de leur capital[310].

Il convient de signaler l'unité de conception du groupe en droit commercial et en droit fiscal sur ce point. Le droit OHADA définit le groupe de sociétés comme « un ensemble formé par des sociétés unies entre elles par des liens divers, qui permettent à l'une d'elles de contrôler les autres ». Selon cette définition le groupe suppose un ensemble de sociétés[311].

Juridiquement, pour qu'il y ait groupe, il faut que les liens entre les sociétés soient tels que l'une contrôle l'autre ou les autres. Selon l'article 174 AUSC, « le contrôle d'une société est la détention effective du pouvoir de décision dans cette société ». Cette définition du groupe vise des sociétés unies entre elles « par des liens

---

306 Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, article 179.

307 DGID, Note n° 4256/Leg. 1 du 14 juin 1983 relative à l'application des dispositions de l'article 23 du Code général des impôts, p. 2.

308 Idem., p. 3.

309 C'est ainsi qu'un lien de dépendance a été considéré comme établi entre deux sociétés dont l'une détenait la majorité des actions ou des parts de l'autre, et qui, par ailleurs, étaient administrées par les mêmes dirigeants ou administrateurs (CE 3 janvier 1946 n° 71.963 RO p. 3, RI 64.58-IV ; GP 10 avril 1946).

310 Il s'agit dans ce dernier cas d'une position de la doctrine administrative en France énoncée à travers le circulaire n° 4 -A 1211, n°4, du 1 septembre 1993.

311 Cette conception rejoint la proposition de M. COUSTE tendant à instituer en France, un droit des groupes de sociétés. Voir H. GUIGOU, « Projet d'une reconnaissance juridique des groupes en droit français », *in : Droit des groupes de sociétés*, Faculté des sciences juridiques de Rennes, Centre de Droit des Affaires, Association française des juristes d'entreprise, éd. Librairie technique, 1972, p. 49 et s.

divers». Ces liens peuvent être personnels, contractuels ou financiers. Toutefois, seuls les liens financiers sont de nature à caractériser le contrôle au sens de l'Acte uniforme, à l'exclusion des liens personnels et contractuels[312].

Par contre, pour l'application des prix de transfert, nous proposons que la dépendance visée à l'article 17 du CGI mette en jeu des entreprises, y compris des personnes physiques associées, même si elles exploitent personnellement une entreprise individuelle. Il en est de même des personnes morales autres que les sociétés, à savoir les GIE et les associations[313]. En effet, les personnes physiques exploitant sous forme d'entreprise individuelle peuvent être considérées valablement comme faisant partie d'un groupe, car au plan économique, rien ne les distingue fondamentalement des entreprises exploitées sous forme sociale. Aussi, devrait-on parler de groupe d'entreprises, en ce sens que les entités en présence peuvent aussi bien être une entreprise individuelle qu'une société.

L'expression lien financier doit être entendue ici au sens de la participation d'une société dans le capital d'une autre. Cette participation peut être directe ou se faire par l'intermédiaire d'une ou plusieurs autres sociétés contrôlées[314]. La domination devrait s'apprécier au niveau de l'assemblée des associés ou des actionnaires[315]. Cet organe demeure, en effet, l'organe suprême de la société, même si cette conception est de plus en plus discutée en doctrine[316]. Sachant que l'assemblée décide par voie de vote, la détention effective du pouvoir de décision devrait signifier le fait pour un associé, par le nombre de voix dont il dispose directement ou indirectement, de déterminer les décisions au sein des assemblées générales.

Il convient d'analyser la relation de groupe à travers le cadre spécifique d'un face à face entre l'actionnaire qu'est la maison mère et le dirigeant de la filiale. C'est précisément à ce face à face problématique entre propriétaires et dirigeants de la firme auquel nous renvoie le concept de gouvernement d'entreprise[317].

---

[312] M. KONE, « La notion de groupe de sociétés en droit OHADA », *Penant*, n° 856, p. 289.

[313] M. KONE, *Le nouveau Droit commercial des pays de la zone OHADA : comparaisons avec le droit français*, LGDJ, coll. Bibl. droit. privé, 2003.

[314] M. STORCK, « Définition légale du contrôle d'une société en droit français », *op. cit.* : B. OPPETIT et A. SAYAG, « Méthodologie d'un droit des groupes de sociétés », *Rev. soc.* 1973, p. 577 : CREDA, par P. BEZARD, L. DABIN, J.-F. ECHARD , B. JADAUD et A. SAYAG, « Les groupes de sociétés, une politique législative », *op. cit.*, p. 195 et s.

[315] P. G POUGOUE, F. ANOUKAHA et J. NGUEBOU TOUKAM, *Le droit des sociétés commerciales et du GIE, OHADA*, *op. cit.*, n° 200 et s.

[316] M. KONE, *Le nouveau droit commercial des pays de la zone OHADA*, *op. cit.*, n° 222 et s.

[317] A. CATEL DUET, *Le gouvernement des groupes de sociétés. Les relations entre propriété et pouvoir à l'épreuve des réalités de l'entreprise contemporaine*, Thèse Droit, Grenoble, Pierre Mendès-France, 2007.

2- La dépendance économique

La dépendance n'est pas qu'une simple relation de droit. Elle est surtout une situation économique. La notion de dépendance exprime, non pas seulement une liaison juridique, mais une relation principalement économique entre des entreprises juridiquement distinctes mais liées par une certaine subordination dans leur politique commerciale ou industrielle[318]. Le critère le plus déterminant paraît d'ailleurs être le critère de la dépendance de fait, principalement économique[319].

Le lien de dépendance de fait peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises. Il y a dépendance de fait si l'entreprise étrangère exerce dans l'entreprise sénégalaise directement ou indirectement un véritable pouvoir de décision, ou inversement.

Dès lors, est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre entreprise ou effectivement dirigée par elle, toute entreprise dans laquelle, directement ou par personne interposée, cette autre entreprise exerce en fait le pouvoir de décision[320]. Dans ces hypothèses, le pouvoir de direction peut être détenu directement ou indirectement, c'est-à-dire par des personnes interposées.

Sont réputées personnes interposées : « les gérants et administrateurs de la société dirigeante, ses directeurs et employés salariés, ainsi que les père et mère, les enfants et descendants, le conjoint des gérants, des administrateurs et des directeurs et les filiales de la société »[321]. Toutefois, le commissaire aux comptes d'une société, administrateur ou commissaire aux comptes dans une autre société ne peut pas être regardé comme une personne interposée[322].

Les personnes qui, par leur activité même, sont les mieux à même de rendre efficace et réelle la communauté d'intérêt, signe de la dépendance économique, sont les propriétaires, les gérants et administrateurs, les directeurs et employés salariés de chacune des entreprises en cause. Ce sont aussi les personnes qui ont cessé d'exercer l'une de ces activités dans l'une des entreprises pour prendre un poste de direction, de gestion ou d'administration dans l'autre. Il s'agit également des personnes qui, par leur situation familiale, témoignent d'une dépendance

---

[318] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 287.

[319] CE, 10 novembre 1965, Société Manufacture d'équipement de l'ouest, *Droit fiscal,* 1966, n° 9, Doctrine, 1965, n° 50, comm. 1195, *Rec. Lebon*, 1965, 597, conclusions Dufour.

[320] CE 3 août 1942, n° 65.810, 8e s.s. ; GP 9 décembre 1942, RO, p. 177 ; CE 28 juillet 1947, n° 71.727, 7e s.s. RI 71708.

[321] Article 3 du décret du 28 juin 1933 en France.

[322] Réponse du ministre français du Budget, JO, 27 janvier 1934, Jour. soc., 1934, p. 605.

juridique et naturelle qui serait susceptible de s'étendre aux entreprises auxquelles elles apportent leur concours. Ce sont les père et mère, enfants et descendants ainsi que le conjoint, quel que soit le régime matrimonial, des personnes désignées ci-dessus. Il en sera particulièrement ainsi, lorsque les entreprises sont respectivement exploitées par deux époux[323]. Il s'agit enfin, de manière très générale, de toutes autres entreprises ayant un lien de dépendance avec l'une des entreprises considérées, et toute tierce personne qui possède un intérêt dans le commerce de chacune des entreprises considérées ou une part de leur capital.

Cette conception économique de la dépendance est assez large par rapport à la conception purement juridique. Elle l'est d'autant plus que l'énumération des personnes interposées qui indirectement créent cette dépendance est plus large. Tous les éléments, toutes les relations qui permettent, en fait, à une entreprise d'exercer directement une action déterminante sur la gestion d'une autre entreprise doivent être considérés[324]. Ainsi entendue, la dépendance renvoie à l'exercice du pouvoir de décision.

En France, la jurisprudence administrative donne quelques exemples de situation de dépendance de fait : l'exercice de fonctions comportant pouvoir de décision[325] ; la possession d'une part prépondérante du capital social[326] ; la disposition de la majorité des voix dans les conseils d'administration, les assemblées d'associés ou d'actionnaires[327] et tous les procédés habituels de domination[328].

Des techniques juridiques sont reconnues qui, par leur influence directe ou indirecte, sont susceptibles de faire naître une situation de subordination. Ainsi en est-il, pour un contrat de gérance libre[329], une convention d'exclusivité de vente[330], une clause de partage des bénéfices[331], une licence d'exploitation de brevets. Il ne semble pas d'ailleurs qu'un de ces éléments suffise à lui seul pour

---

[323] Note du 7 avril 1964, précitée.
[324] CE 25 janvier 1989, n° 49.847, 9e et 9e s.s. ; RJF 3/89, n° 274.
[325] CE, 9 mai 1962, Req. n° 20, p. 132, Société B ; Rec. Lebon, 1962, 966.
[326] TA Lille, 17 mai 1963, Société d'exploitation des tissages Mourmant, *Droit fiscal*, 1963, n° 41, comm. 950.
[327] CE, 30 mai 1959, Société Bally-Camsat, précité.
[328] CAA Nancy 11 mars 1993, Req. 92-227 *Droit fiscal*, 1993, n° 49, comm. 2359 ; RJF 6/93, n° 806.
[329] CE, 28 février 1968, Société The Dental Trading Company, *Droit fiscal*, 1968, n° 14, comm. 536.
[330] CE, 5 décembre 1966, Société anonyme des laboratoires Vitapointe, *Droit fiscal*, 1966, n° 52, comm. 1236.
[331] CE, 3 juillet 1964, Société des fabriques réunies de lampes électriques, *Lebon*, 1964, 381.

entraîner la reconnaissance d'un lien de dépendance ; il faut qu'il y ait le plus souvent plusieurs éléments convergents[332]. Le Conseil d'État français reconnaît aussi la notion de dépendance réciproque[333].

L'identité de dirigeants ou d'associés, est parfois considérée comme critère de liens de groupe entre sociétés. Dans cette hypothèse, on parle de groupe personnel entendu comme « un ensemble de sociétés dont l'unité de décision résulte uniquement d'une communauté d'associés ou de dirigeants »[334]. Il arrive en effet que, pour une raison ou une autre, les mêmes personnes soient associées ou dirigeants de sociétés différentes, de sorte que l'indépendance de ces sociétés devient purement théorique. Mais le seul critère des liens personnels ne saurait suffire pour caractériser la détention effective du pouvoir de décision dans une société[335].

La dépendance peut aussi découler de l'action de toute personne physique ou de toute société qui, sans intervenir directement dans la gestion, assure cependant un rôle déterminant dans la direction d'une ou de plusieurs entreprises[336]. Il y a dépendance de fait également, lorsque la dissémination des titres d'une société dans le public et l'absentéisme d'un grand nombre de petits porteurs lors des assemblées générales permettent à un seul actionnaire ou à un petit groupe d'actionnaires, détenant une portion relativement faible du capital social, d'avoir constamment la majorité dans les assemblées bien que ne possédant pas la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'y exprimer. Ce ou ces actionnaires sont, en fait, les véritables maîtres de la société, nommant à leur gré le pouvoir de direction.

La dépendance est parfois fondée sur la communauté d'intérêts[337]. La dépendance résulte ainsi de la situation d'entreprises qui, en dehors de l'existence entre elles de tout lien de droit direct ou indirect, s'accordent unilatéralement ou réciproquement mais inégalement, un certain nombre d'avantages[338], en conséquence de quoi les prix facturés à l'occasion de leurs transactions ne

---

[332] CE 10 novembre 1965, précité.

[333] CE, 26 mars 1965, Société centrale française d'alimentation, *Lebon*, 1965, 202.

[334] Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. I, *op. cit.*, 10e éd. n° 588 et Obs. à la *Rev. soc.* 1975, 496.

[335] P. G. POUGOUE, F. ANOUKAHA et J. NGUEBOU TOUKAM, *Le droit des sociétés commerciales et du GIE, OHADA*, *op. cit.*, n° 201.

[336] DGI (France) du 7 avril 1964, § 66, note de la sur la portée et l'analyse du décret du 11 mars 1964. CA, 2398. *Droit fiscal*, 1964, n° 16, comm. 552.

[337] Q. URBAN, « La "communauté d'intérêts", un outil de régulation du fonctionnement du groupe de sociétés » RTD Com. 2000, p. 1.

[338] CE, 23 janvier 1967, Société des Forges et Aciéries du nord et de l'est, *Lebon*, 1967, 27.

peuvent être considérés comme correspondant à des prix normaux de commercialisation[339]. Sur cette base, la jurisprudence considère qu'il y a dépendance de fait lorsqu'une entreprise est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose le prix de produits vendus[340].

Il y a « contrôle de fait » lorsqu'une société détermine en fait, par les voies dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales d'une autre société[341]. Selon le Conseil d'État français, la dépendance de fait est « la capacité de dicter des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante, mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante du groupe »[342].

C'est dire en définitive que le contrôle de droit soulève relativement moins de difficultés. Le contrôle de fait est caractérisé par son incertitude[343]. D'autant plus que la notion de groupe implique en principe un élément intentionnel, à savoir la volonté de domination qui n'est pas nécessairement présente dans l'hypothèse d'un contrôle de fait[344].

Pour contrôler une entreprise, il est nécessaire de détenir la majorité des voix à son conseil d'administration. Lorsqu'un individu, une famille ou un groupe détient la majorité des actions d'une société, il est en mesure d'élire ses représentants dans cet organisme. Alors, la propriété du capital entraîne le contrôle de l'entreprise.

Mais lorsque personne ne détient la majorité, ni même une part consistante des actions d'une société, un divorce semble s'établir entre propriété du capital et contrôle. Il peut également arriver que le contrôle soit exercé indépendamment de la propriété du capital. Cette nouvelle organisation prend le nom de gouvernance de l'entreprise et désigne l'ensemble des conseils et comités de direction aussi bien que l'ensemble des règles de fonctionnement et de direction de l'entreprise.

---

[339] Note du 7 avril 1964, précitée.

[340] CE français, 22 mars 1983, n° 75-326, RO p 226 : une société étrangère fixait contractuellement les prix d'acquisition et de cession d'une société française. Cette dernière payait une forte redevance pour usage de la marque dont était détentrice la société étrangère. L'immixtion dans la gestion était d'autant plus évidente qu'elle devait se justifier de son activité.

[341] A. VIANDIER, note sous CA Paris, 1998, *JCP* éd. E. 1998, I, 705.

[342] CE, 26 juillet 1982, Commentaire 378, conclusions commissaire du gouvernement publiée dans *Droit fiscal*, 1983, n° 10.

[343] C.A. Paris, 20 février 1998, *JCP* éd. E. 1998, I, 705.

[344] Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 1, *op. cit.*, 11e éd., n° 583.

B- La dépendance présumée

Lorsque les transactions entre entreprises liées sont faites en direction de pays à fiscalité privilégiée, l'établissement du lien de dépendance demeure exigé, en l'état actuel de la législation sénégalaise. Or, dans de pareilles circonstances, il est difficile pour l'administration fiscale d'établir un tel lien du fait de l'indisponibilité de l'information dans les pays non coopératifs.

Compte tenu de la difficulté, voire l'impossibilité d'apporter une telle preuve, le législateur sénégalais devrait instituer une présomption irréfragable de l'existence d'un tel lien (2). Mais la notion de « pays à fiscalité privilégiée » n'a pas fait l'objet d'une définition légale. Aussi est-il utile de la préciser (1).

1- Les pays à fiscalité privilégiée

N'en tirant aucune conséquence, la notion de pays à fiscalité privilégiée est ignorée par le législateur fiscal sénégalais, contrairement à son homologue français. En France, un régime fiscal est considéré comme privilégié lorsque le montant des impôts sur les bénéfices ou les revenus est inférieur de plus de la moitié à celui dont le contribuable aurait été redevable dans les conditions de droit commun. On peut donc retenir dans cette catégorie les pays où il n'existe pas d'impôt sur le revenu, ceux dans lesquels les revenus de source étrangère ne sont pas imposés, les États et les territoires étrangers où les impôts sont notablement moins élevés qu'en France.

Ces territoires à fiscalité privilégiée sont communément appelés « paradis fiscaux »[345]. Mais depuis la crise financière de 2008, on parle de plus en plus de pays non coopératifs. Ce glissement conceptuel, au-delà de la sémantique, est le reflet de la politique de lutte menée au niveau international contre les paradis fiscaux. Les États sont, en fait, libres d'offrir des avantages fiscaux ou bancaires. Mais, ils doivent au moins mettre à la disposition des autres États qui risquent d'être victimes des manœuvres de certaines entreprises l'information pertinente lorsque la coopération fiscale est sollicitée.

Pour attirer l'investissement des groupes internationaux, l'implantation de leurs sièges sociaux et de leurs états-majors, certains pays n'hésitent pas à leur tailler

[345] En France, c'est dans une instruction du Ministre des Finances du 18 mai 1973 que sont définis les paradis fiscaux. Ce sont les « pays qui appliquent un régime fiscal dérogatoire tel qu'il conduit à un niveau d'imposition anormalement bas ». Voir : P. LAVIGNE, « Les paradis fiscaux au sein de la Communauté européenne », RFFP, n° 41, 1993, pp. 191-195 ; L. LESERVOISIER, Les paradis fiscaux, Paris, PUF, Que sais-je ?, n° 2500 ; A. VERNAY, Les paradis fiscaux, Paris, Le Seuil, 1968.

un « costume fiscal sur mesure » [346]. Ces entreprises bénéficient alors d'un régime fiscal de faveur et d'exonérations diverses. Dans cette optique, les paradis fiscaux offrent une illustration remarquable des interactions entre logiques étatiques et logiques transnationales[347]. En effet, à travers la création de filiales offshore et le choix de prix de transferts favorables, parfois avec la complicité des États, les multinationales peuvent réduire sensiblement leur taxation[348].

Les paradis fiscaux ou financiers sont « des micro-territoires ou États aux législations fiscales laxistes ou inexistantes »[349]. Ils ont un rôle important dans la mondialisation financière : ils servent de plateformes des investissements mondiaux qui « re-routent » les investissements, dans le but de minimiser la charge des impôts dus. Environ 30 % des flux d'investissements directs à l'étranger (IDE) des multinationales sont à destination des paradis fiscaux, mais seule une petite partie de ces flux est destinée à rester dans ces pays : les filiales des groupes multinationales présentes dans les paradis fiscaux réinvestissent généralement l'argent dans les pays développés.

Si le phénomène s'est particulièrement développé à partir du début des années 1960, les principes de la finance offshore sont nés au début du siècle dernier[350]. Le phénomène des paradis fiscaux est d'une ampleur considérable : on estime que ces centres drainent plus de la moitié (54 %) des avoirs détenus hors-frontières[351]. Plus de 4 000 banques offshores y sont installées, on y compte également plus de 2,4 millions de sociétés-écrans[352]. La part de l'illégal dans ces montants est difficile à estimer. La majorité des fonds sont en effet légaux, issus d'entreprises telles que

---

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

347 V. PEILLON et A. MONTEBOURG, *Rapport de la mission parlementaire d'information sur les obstacles au contrôle et à la répression de la délinquance financière et du blanchiment des capitaux en Europe*, éd. de l'Assemblée nationale, 2000.

348 T. GODEFROY et P. LASCOUMES, *Le capitalisme clandestin. L'illusoire régulation des places offshore*, La découverte, coll. Cahiers libres, 2004, 263 pp.

349 ATTAC, *Les paradis fiscaux*, éd. Mille et une nuits, 2000.

350 Au tournant du XIXe siècle tout d'abord, certains États des USA essayent d'attirer les entreprises par des incitations fiscales (moins disant fiscal). Puis en 1929, la société anglaise Egyptian Delta and Investment Co Ltd exporte son conseil d'administration au Caire et le remplit de résidents égyptiens : les juges anglais décident alors que la société n'est pas redevable de l'impôt (résidence fictive pour raison fiscale). Enfin, en 1934, la loi bancaire suisse rend inviolable le secret bancaire sous peine de poursuites pénales (opacité du système bancaire).

351 E. CHAMBOST, *Guide Chambost des Paradis Fiscaux*, éd. Favre, 1999, 735 pp.

352 M. CASSARD, *The role of Offshore Centers in International Financial Intermediation,* IMF Working Paper WP/94/107, Washington DC, 1994

fonds de retraite ou d'investissement, en recherche d'optimisation fiscale. Nombre de grandes entreprises, par ailleurs, y déplacent leur siège social dans un souci similaire d'optimisation fiscale[353].

En fonction de leurs activités, on distingue les paradis fiscaux à proprement parler des centres financiers offshore d'une part et des zones franches d'autre part[354]. Les centres financiers offshore sont des États ou territoires ayant pour principales particularités la part prépondérante des non-résidents dans le secteur financier, la part disproportionnée de l'activité transfrontalière par rapport à l'activité locale, le contrôle des opérations transfrontalières par des intérêts extérieurs, la coexistence d'une réglementation intérieure et de dispositions spéciales pour les opérations financières transfrontalières[355].

Les zones franches quant à elles peuvent se présenter sous plusieurs formes : zones franches commerciales, zones franches industrielles ou zones franches bancaires. Elles sont le plus souvent des régions privilégiées au sein d'un État bénéficiant, comme les paradis fiscaux, d'avantages fiscaux ou réglementaires. Leur spécificité vient cependant fréquemment de l'importance des avantages fiscaux et douaniers, permettant d'améliorer le flux des imports/exports.

Au Sénégal, il existe une zone franche industrielle dont l'activité économique des entreprises qui y sont implantées est destinée à l'étranger[356]. À côté de la zone franche, il existe d'autres régimes fiscaux de faveur tels que celui de l'entreprise franche d'exportation, celui des points francs ou la zone économique spéciale intégrée. En plus des avantages consentis à des entreprises situées dans des zones précises, d'autres sont accordées à des secteurs d'activités particuliers. C'est ainsi que le Code des investissements, le Code minier ou le Code pétrolier et bien d'autres encore renferment des mesures fiscales de faveur. Mais ces régimes sont des régimes d'exception à côté du droit commun[357].

---

[353] R. PALAN, "Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty", in *International Organization*, 56, 1-2002.

[354] G. DUHAMEL, *Les paradis fiscaux, palmarès comparé*, Paris, Ed. Grencher, 2001.

[355] J. DE MAILLARD, *Un monde sans loi*, Paris, Ed. Stock, 1998.

[356] Loi n° 74-06 du 22 avril 1974 portant statut des zones franches industrielles.

[357] C'est régimes sont institués par les lois suivantes : loi n° 74-06 du 22 avril 1974 portant statut des zones franches industrielles ; loi n° 91-30 du 13 avril 1991 portant statut des points francs ; loi n° 95-34 du 29 décembre 1995 instituant le statut de l'entreprise franche d'exportation ; loi n° 2007-16 du 16 juillet 2007 portant création de la Zone économique spéciale intégrée ; loi n° 2004-06 du 6 février 2004 portant Code des investissements, loi n° 2003-36 du 24 novembre 2003 portant Code minier, loi n° 98-05 du 8 janvier 1998 portant Code pétrolier.

Les paradis fiscaux et financiers à proprement parler sont caractérisés par un secret bancaire très large, des réglementations et contrôles très limités, une faible coopération judiciaire et administrative, une fiscalité favorable tant sur les personnes physiques que sur les personnes morales[358] et la constitution rapide et aisée de sociétés *ad hoc* et de sociétés écrans telles que les trusts[359] ou les IBC[360].

Si leur utilité économique est certaine, la détermination des paradis fiscaux n'est pas toujours aisée. Il n'existe toutefois pas de définition unique et objective des paradis fiscaux. Ainsi, il est impossible d'établir une liste exhaustive de ces espaces qui fasse consensus[361]. Chaque définition n'offre qu'une représentation partielle du phénomène[362]. En croisant diverses définitions, certains auteurs[363] ont mis en avant dix critères leur permettant de caractériser les paradis fiscaux : une taxation faible ou nulle pour les non-résidents, un secret bancaire renforcé, un secret professionnel étendu, une procédure d'enregistrement des entreprises souple, la liberté totale des mouvements de capitaux internationaux, la rapidité d'exécution des ventes, la présence d'un grand centre financier, la stabilité économique et politique, une bonne image de marque et un réseau d'accords bilatéraux signés avec les grands pays afin d'éviter une double taxation des filiales d'entreprises.

---

[358] Sur ce point, les paradis fiscaux présentent donc des similitudes avec les *zones franches.*

[359] Principe du trust : un settlor (constituant) confie à un trustee (le gérant) des valeurs ou des biens qui seront gérés au profit d'un bénéficiaire. Toute l'astuce consiste à créer un montage de sorte que par un circuit détourné, le constituant se retrouve bénéficiaire.

[360] International Business Corporation. Ces entités ne disposent que d'un directeur assimilable à un prête-nom. Les actionnaires ne sont pas identifiés : ils disposent uniquement d'un titre au porteur.

[361] Parmi les paradis bancaires, fiscaux et judiciaires répertoriés en 2007, on peut citer en Afrique : Djibouti, Egypte, Ghana, Libéria, Maroc, Ile Maurice, Nigéria, Seychelles, Tunisie ; en Europe : Amsterdam, Andorre, Iles Anglo-Normandes, Iles Canaries, Chypre, City de Londres, Estonie, Gibraltar, Irlande, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Madère, Malte, Ile de Man, Monaco, Saint-Marin, Suisse, Ukraine, et Vatican ; en Amérique, Bermudes, États Unis (Colorado, Delaware, Miami, New Jersey, New York), Belize, Costa Rica, Guatemala, Honduras, Panama, Uruguay et les Caraïbes, v. P. REKACEWICZ et A. STIENNE, « Fuir l'impôt, la planète vue des paradis fiscaux et des zones franches », *Manière de voir n° 102, Le krach du libéralisme*, décembre 2008 – janvier 2009, p. 28.

[362] R. COULOMB, « Les paradis fiscaux », *Regards croisés sur l'économie* 2007/1, n° 1, pp. 261-262.

[363] C. CHAVAGNEUX, R. PALAN, *Les paradis fiscaux*, La Découverte, coll. Repères, 2001.

L'OCDE utilise quatre facteurs principaux pour déterminer si une juridiction constitue un paradis fiscal[364]. Le premier est le fait que cette juridiction applique des impôts inexistants ou insignifiants. Ce critère n'est pas suffisant par lui même pour permettre de qualifier une juridiction de paradis fiscal. L'OCDE reconnaît que toute juridiction a le droit de décider d'appliquer ou non des impôts directs et, dans l'affirmative, de déterminer le taux d'imposition approprié.

Une analyse des autres facteurs essentiels est nécessaire pour qu'un territoire soit considéré comme un paradis fiscal. Les trois autres facteurs à prendre en compte sont : l'absence de transparence ; l'existence de lois ou pratiques administratives qui empêchent un véritable échange de renseignements à des fins fiscales avec les autres administrations en ce qui concerne les contribuables qui bénéficient d'une imposition inexistante ou insignifiante ; l'absence d'activités substantielles.

La jurisprudence française considère également que la réputation de « paradis fiscal » n'est pas fondée uniquement sur le faible niveau de la fiscalité, mais également sur des conditions d'ordre économique, financier et politique[365].

2- La présomption de dépendance

La mise en œuvre de l'article 17 du CGI exige toujours de la part de l'administration fiscale la preuve de l'existence d'un lien de dépendance[366]. Un tel lien est difficile, voire impossible à découvrir lorsque les relations concernent des entreprises sénégalaises et des entreprises établies dans des « paradis fiscaux », du fait de règles relatives au secret en vigueur dans ces États qui empêchent de connaître les propriétaires réels des entreprises qui y sont domiciliées[367].

L'article 17 du CGI devrait donc être modifié par l'introduction d'une disposition qui dispenserait les vérificateurs de la Direction générale des Impôts et des Domaines d'avoir à prouver le lien de dépendance ou de contrôle pour les transferts de bénéfices effectués au profit d'entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors du Sénégal dont le régime fiscal est considéré comme privilégié. En effet, il est nécessaire d'instituer une véritable

---

[364] OCDE, *Coopération fiscale 2009 : vers l'établissement de règles du jeu équitables - Évaluation par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements*, Editions de l'OCDE 2009, 370 pp.

[365] J.-P. REGOLI, « Qu'est-ce qu'un paradis fiscal selon la fiscalité française ? » Revue française de comptabilité, mars 2001 ; à propos de CAA Paris, Plénière, arrêt n° 96 PAO1408 du 30 janvier 2001, Schneider Electric, Les Nouvelles fiscales – Groupes Liaison.

[366] En France, cette disposition a été introduite par la loi n° du 30 décembre 1981 (loi de finances pour 1982).

[367] J. LEFEBVRE, *Les transactions internationales. Etude 26 : les prix de transfert*, p. 843.

présomption de dépendance lorsqu'une entreprise sénégalaise est en relation avec une autre établie dans un pays à fiscalité privilégiée. Cette présomption doit être irréfragable. L'entreprise sénégalaise ne serait pas fondée dans une telle hypothèse à démontrer l'absence de liens de dépendance[368]. Par un tel dispositif, l'État pourrait lutter contre les transferts de bénéfices ou les montages juridiques qui les favorisent en décourageant les entreprises implantées sur son territoire d'utiliser les structures localisées dans les paradis fiscaux[369].

En réalité, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales par l'intermédiaire des paradis fiscaux implique une action internationale souvent difficile du fait de la non implication des grands pays industrialisés. L'implication des principales puissances économiques semble importante et leur attitude souvent ambiguë. Ainsi la plupart des États industriels occidentaux tolèrent très largement les implantations de leurs agents économiques dans des territoires à fiscalité privilégiée pourtant décriés. Les paradis fiscaux sont solidement ancrés dans l'économie mondiale et représentent l'une des clés des stratégies d'optimisation fiscale des entreprises. La souveraineté des paradis fiscaux en tant qu'États définissant leurs lois propres reconnues par la communauté internationale favorise une mondialisation financière remettant en cause la souveraineté économique et financière des autres États.

La géographie actuelle des centres offshore et paradis fiscaux est intéressante en ce qu'elle suit assez largement celle des principaux centres économiques. La France a l'Andorre et Monaco, sans parler de la Suisse, les Britanniques ont les îles anglo-normandes, les Italiens, la principauté de Saint-Marin, etc. La majorité des paradis fiscaux restent dépendants des anciennes puissances tutélaires.

Dans la même logique, le Sénégal cherche aussi à réaliser un équilibre. Il a un dispositif visant à lutter contre l'évasion fiscale internationale de ses résidents tout en maintenant un dispositif susceptible d'attirer les non-résidents, y compris les investisseurs qui se trouvent dans d'autres États de l'UEMOA.

La condition de transparence permet de faire en sorte que les législations fiscales soient appliquées d'une manière ouverte et cohérente entre des contribuables se trouvant dans des situations similaires et que les informations dont les autorités fiscales ont besoin pour déterminer exactement le montant de l'impôt dû par un

---

[368] P.-J. DOUVIER, *Droit fiscal dans les relations internationales*, Paris, Pedone, Etudes internationales 1996, p. 411.

[369] T. LAMBERT, « Paradis fiscaux, la filière européenne », *Manière de voir n° 102, Le krach du libéralisme*, décembre 2008–janvier 2009, p. 27.

contribuable soient disponibles par exemple dans les registres comptables et les pièces justificatives correspondantes.

En ce qui concerne les échanges de renseignements en matière fiscale, l'OCDE invite les pays à adopter un système adéquat, seul gage de lutte efficace contre le refus de coopération des paradis fiscaux. À ce titre, le critère d'absence d'activités substantielles a été inclus dans le Rapport de l'OCDE de 1998 pour permettre d'identifier les paradis fiscaux, dans la mesure où l'absence de ces activités laisse supposer qu'une juridiction pourrait s'efforcer d'attirer des investissements et des transactions qui sont uniquement motivés par des considérations fiscales. En 2001, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a demandé que ce critère ne soit pas utilisé pour décider si un paradis fiscal était ou non coopératif.

En définitive, l'espace géoéconomique intra-groupe créé entre la société mère et ses filiales ou établissements constitue un espace fermé abritant des opérations qui ne concernent que ces entités. Il n'est ouvert ni à l'intervention d'autres sociétés concurrentes, ni à l'interférence des États. Les différentes transactions qui y sont réalisées ont lieu à travers plusieurs territoires étatiques, mais restent situés sur un même espace économique et constituent un commerce exclusif aux membres du groupe.

Conclusion du chapitre I

Les prix de transfert sont pratiqués par des entreprises dont la caractéristique principale est l'existence entre elles d'un espace intégré. Cet espace intégré constitue le cadre structurel à l'intérieur duquel les entreprises du groupe pratiquent des opérations objet des prix de transfert.

La mondialisation a rendu l'environnement dans lequel évoluent les entreprises multinationales particulièrement complexe. La complexité de cet environnement se reflète dans le cadre structurel des prix de transfert qui revêt un double aspect : d'abord un aspect géographique, ensuite un aspect économique.

D'un point de vue géographique, l'espace commun aux entreprises du groupe est un espace international. Les prix de transfert ne se conçoivent que dans le cadre d'opérations transfrontières, mettant en cause des entreprises d'un groupe, quelle que soit leur forme juridique, dès lors qu'elles sont situées de part et d'autre de la frontière géographique d'un État. Ce qui exclut donc les opérations entre entreprises d'un même groupe situées dans un même pays.

Le caractère international du groupe et des transactions objet des prix de transfert confère aux entreprises une certaine autonomie, voire une indépendance par

rapport aux États. En effet, la mondialisation économique a rendu les frontières géographiques poreuses, laissant aux entreprises la liberté de s'établir dans les pays dont l'environnement économique est plus favorable. Mais les frontières fiscales des États sont restées intactes dans une large mesure. Le principe de territorialité reste très important dans la détermination de l'assiette imposable des États. La souveraineté fiscale des États demeure également très prégnante dans les rapports avec les pouvoirs privés économiques.

Ainsi, la perte du pouvoir fiscal des États n'est qu'apparente. Ces derniers restent encore les « maîtres du jeu fiscal ». La course vers l'attractivité n'est qu'une manifestation de l'adaptation des États au nouveau contexte de la mondialisation. La concurrence fiscale des États, du fait de ses inconvénients, est aussi contrôlée à travers l'harmonisation et la mise en cohérence des systèmes fiscaux.

D'un point de vue économique, l'espace intégré est un milieu internalisé qui bien qu'international ne concerne que les entreprises du même groupe. C'est la raison pour laquelle, les prix de transfert ne se conçoivent que lorsque les entreprises réalisant des transactions sont unies par un lien de dépendance. Cet espace économique est contrôlé par les entreprises multinationales elles-mêmes. Au niveau politique, le contrôle de l'espace intégré échappe aux États, du fait de son caractère extraterritorial. Au niveau économique, le groupe est dominé par la société mère qui exerce un pouvoir presqu'exclusif. L'espace intégré étant un espace fermé, il échappe même à la loi du marché. Ce qui fait d'ailleurs que les termes « prix » et « transfert » reflètent une certaine contradiction dans le sens. Car le prix doit refléter la loi du marché, alors que le transfert, par opposition à la transaction, n'a pas pour cadre le marché.

C'est dire que dans l'espace intégré, il existe un pouvoir de contrôle ou de dépendance qui doit être en principe établi par l'administration fiscale aux fins d'invocation des prix de transfert. Cette dépendance peut être juridique ou de pur fait. Mais une telle dépendance est parfois impossible à prouver, surtout lorsqu'une des entités se situe dans un État non coopératif. Dans cette hypothèse, la dépendance devrait être présumée.

Dans le contexte de la mondialisation l'entreprise multinationale doit faire face à la complexité de son environnement économique dans la mesure où sa mondialité fait qu'il y a une rupture entre la réalité juridique qui la confine dans les États et la réalité économique qui la fait transcender les limites de ces mêmes États. Cet état de fait est renforcé par le commerce intégré qui se développe exclusivement entre les entités d'un même groupe de sociétés.

CHAPITRE II- LE CADRE OPÉRATIONNEL DES PRIX DE TRANSFERT : LE COMMERCE INTÉGRÉ

L'internalité des activités du groupe se traduit par l'existence d'un commerce qui se développe exclusivement entre ses différentes entités quelle que soient leur situation géographique ou leur nature juridique. Ce commerce intégré n'est ouvert ni aux autres entreprises ni aux États. Il n'est soumis ni à la loi du marché, ni au contrôle des États. En effet, la mondialisation économique est essentiellement un phénomène de l'extension des marchés concurrentiels au-delà des frontières nationales à une échelle globale. Cette extension serait le résultat de la libéralisation du commerce international. Elle entraînerait une diminution du contrôle que l'État peut exercer sur les activités économiques, qui sont liées à son marché territorial.

Dans bien des cas, la relation de dépendance est sans incidence dans la relation économique des entités du groupe. Les conditions qui président aux relations commerciales et financières entre des entreprises associées ne s'écartent pas toujours de celles qu'imposerait le marché libre. Les entreprises associées des groupes multinationaux disposent en général d'une autonomie considérable et négocient souvent entre elles comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. Les entreprises réagissent en fonction des conditions économiques du marché, aussi bien dans leurs relations avec les tiers qu'avec les entreprises auxquelles elles sont associées. Le commerce intégré n'est pas nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt.

Néanmoins, le commerce qui a cours entre les entreprises apparentées est largement contrôlé par la société mère. Les prix de transfert qui y sont appliqués, généralement déterminés par cette dernière, se rapportent à des opérations déterminées. Ces transactions constituent un prétexte par lequel, les entreprises procèdent à un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

Par le biais de la manipulation des prix des transactions internes, les entreprises du groupe ont la possibilité de localiser leurs bénéfices dans un pays plutôt que dans un autre. Toute modification de flux entre deux entités d'apparence indépendante et qui, en fait, appartiennent au même groupe et qui vise à diminuer la charge fiscale globale du groupe peut être considérée comme une manipulation des prix de transfert[370].

[370] P. RASSAT et G. MONSELLATO, *Les prix de transfert*, Paris, Maxima, 1998, p. 21.

Les modalités par lesquelles les prix de transfert font l'objet d'une manipulation sont diverses. Mais elles aboutissent au même résultat, à savoir l'octroi d'un avantage anormal à une entreprise située à l'étranger. Les prix de transfert se rapportent à tout transfert entre entreprises apparentée, c'est-à-dire à l'ensemble des échanges de biens matériels et immatériels intervenus dans le commerce intra-firme développé à l'intérieur de son espace intégré.

Une analyse simplement économique renseigne sur les techniques de transfert, ainsi que la nature des transactions vectrices des prix de transfert (Section I) ; alors qu'une analyse purement financière montre que ces prix pratiqués cachent le plus souvent le transfert d'un avantage injustifié au détriment de l'entreprise sacrifiée au profit du groupe (Section II).

Section I- L'analyse économique des prix de transfert : l'objet des transactions contrôlées

D'un point de vue économique, les transactions qui sont menées entre entités apparentées et qui peuvent masquer un transfert indirect de bénéfices en direction de l'étranger peuvent porter sur la vente de biens ou de services ou alors sur des opérations financières. En effet, aux termes de l'article 17 du CGI, « les transferts indirects de bénéfices peuvent être opérés soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen ».

Parmi ces autres moyens, on peut citer notamment : les prêts et versements d'intérêt, les transferts de technologie comportant le versement de redevances, les prestations de service entre sociétés[371], les remises de dettes, l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu, les transactions sur immobilisations faites pour un prix inférieur à la valeur vénale. Ainsi, les prix de transfert se rapportent, d'une façon générale, soit à des opérations commerciales (§ 1), soit à des opérations financières (§ 2).

§ 1- Les transactions commerciales

Les transactions commerciales vectrices de prix de transfert se rapportent pour l'essentiel à des opérations de vente ou d'achat de biens (A), ou à des opérations portant sur des prestations de services entre entreprises appartenant au même groupe (B).

[371] DGID, Note n° 4256 du 14 juin 1983, précitée, p. 4.

A- Les opérations relatives à des biens

Les transactions relatives aux biens cédés entre entreprises appartenant au même groupe multinational peuvent masquer des achats de biens à des prix majorés ou des ventes à des prix diminués (1). Elles peuvent aussi se traduire par la prise en charge de dépenses qui incombent en principe à une ou à d'autres entités apparentées (2).

1- Les achats à prix majoré et les ventes à prix minoré

L'article 17 du CGI vise directement l'avantage consenti au moyen d'une majoration ou d'une diminution de prix lors d'opérations de vente ou d'achat que réalisent entre elles deux entreprises du même groupe. Il convient de se référer au prix auquel le fabricant étranger vend généralement les mêmes produits à des sociétés indépendantes, afin de déterminer si un transfert est réalisé par le biais d'achats à prix majoré ou ventes à prix minoré[372]. En tout état de cause, c'est l'interprétation qui en a été donnée concernant les dispositions similaires du Code général des impôts français.

Lorsqu'une entreprise exportatrice établit que les cessions consenties au profit de ses filiales étrangères à des prix voisins du prix de revient répondent non à des transferts de bénéfices mais à des nécessités commerciales, l'article 57 du CGI français devient inopérant[373]. Et pour démontrer que les diminutions de prix consenties à une entreprise située à l'étranger ne se sont pas traduites par un transfert de bénéfices à l'étranger, l'entreprise peut faire valoir que ces avantages ont permis de réaliser un bénéfice plus élevé[374].

Toutefois, même si le caractère normal d'un manque à gagner commercial de la société mère facturant à une filiale à 100% située dans le même pays des biens ou des services à leur coût réel est admis[375], cette solution n'est pas transposable aux relations entre sociétés entrant dans le champ de l'article 17 du CGI.

La jurisprudence française admet qu'il y a transfert de bénéfices quand une entreprise accorde à une autre située à l'étranger des ventes de marchandises à des tarifs préférentiels exceptionnellement favorables[376]. Cette même lecture peut être faite à propos de l'article 17 du CGI sénégalais. De même, il y a vente à prix diminué pouvant masquer des prix de transfert lorsqu'une entreprise vend à sa

---

[372] P.-J DOUVIER, *Droit fiscal dans les relations internationales*, op. cit., p. 414.

[373] DGI (France), note du 31 août 1957, BOCD 1957-I-983 ; note du 18 mai 1972, BO 4 A-6-72.

[374] CE 13 avril 1964, n° 56173, 7e s.s., Dupont 1964, p. 470, RO p. 69.

[375] CE 24 février 1978, n° 2372, section, RJF 4/78 n° 161, conclusions Rivière, *Droit fiscal*, 1978, n° 30 c. 1212.

[376] CE, 3 janvier 1946, Req. n° 71.963, *Lebon 1946*, p. 386

société mère de nationalité étrangère des produits industriels à des prix sensiblement inférieurs au cours mondial admis et pratiqué sur le marché national[377]. C'est le cas également lorsqu'une entreprise vend à autre à laquelle elle est liée à des prix systématiquement inférieurs à ceux faits aux autres clients, dans des proportions telles que les diminutions de prix consenties ne peuvent s'expliquer par des motifs purement commerciaux[378].

Toutefois, une minoration de prix de vente de biens n'est pas systématiquement synonyme de transfert indirect de bénéfices. En effet, il a été jugé en France qu'une minoration de prix ne masque pas un transfert de bénéfices justifiant l'application de l'article 57 du CGI, par la seule circonstance que les prix de vente consentis à la société étrangère étaient en moyenne très sensiblement inférieurs à ceux généralement pratiqués par les ventes de tableaux à ses autres clients[379]. La minoration de prix ne saurait non plus résulter de la comparaison avec les prix consentis sur le marché intérieur, en raison des sujétions particulières susceptibles d'être imposées aux entreprises exportatrices. Le fait de vendre des produits à un client étranger à des prix inférieurs à ceux pratiqués sur le marché national n'est pas constitutif d'un transfert de profit, en raison de la situation des marchés à l'exportation, la comparaison avec les prix sur le marché national n'est pas toujours pertinente[380].

2- La prise en charge de dépenses

Il peut arriver qu'une entreprise affiliée supporte des charges qui ne lui profitent pas directement ou qui n'ont pas du tout de rapport avec sa gestion normale. Une telle prise en charge de dépenses incombant à autrui peut être considérée comme pouvant masquer un transfert indirect de bénéfices.

Le Conseil d'État français a eu à juger qu'une société qui prend en charge l'intégralité des frais de déplacement engagés par le président-directeur général de la société mère du groupe pour visiter l'ensemble des filiales consent un avantage anormal, car elle n'était que très accessoirement concernée par lesdits

---

[377] CE, 17 juin 1959, secrétaire d'État au budget contre société B., BOCD, 1959, II, 980 ; *Droit fiscal,* 1959, n° 51, comm. p. 854 ; CAA Nancy, 9 juillet 1992, n° 320 1re ch., RJF 12/92 n° 1625 ; CE 17 avril 1992, n° 81090, RJF 6/92 n° 782.

[378] CE, 29 janvier 1969, Sieur D., Req. 47.515, Bull. contributions directes, 1964, 253 ; *Droit fiscal,* 1964, n° 11, comm. 398 ; CE, 13 avril 1964, *Droit fiscal,* 1965, n° 8, doctrine, conclusions commissaire du gouvernement Poussière.

[379] CAA Nancy, 18 décembre 1990, n° 64, 1re ch., SA Roger Colin ; CE 28 septembre 1988, n° 60805, 8e et 7e s.s., RJF 11/88, n° 1254.

[380] CAA Nancy, 26 janvier 1995, BEEI, 3/95 n° 281.

déplacements[381]. Une telle interprétation peut être transposée mutatis mutandis en droit sénégalais.

C'est ainsi que la prise en charge par une société de la rémunération d'un de ses cadres détaché auprès d'une filiale pour assurer la direction de celle-ci a été présumée en jurisprudence comme constituant un transfert de bénéfices ; sauf si elle prouve que ce transfert comportait pour elle une contrepartie suffisante. Cette preuve est apportée dès lors qu'il est établi que la solution adoptée lui permettait de mener à l'étranger une politique commerciale active, tout en assurant la pérennité de la filiale étrangère nécessaire à la conservation et au développement de ses propres débouchés[382].

Dans la même logique, les frais forfaitaires supportés dans le cadre d'une activité intra-groupe ne sont pas déductibles à tous les coups, car une telle répartition peut cacher un transfert de bénéfices par le biais des prix de transfert. En fait, les entreprises industrielles d'une certaine importance créent parfois à l'étranger des filiales communes en vue d'entreprendre soit des études, soit des fabrications, soit des achats ou ventes intéressant l'ensemble des membres fondateurs[383].

Dans une telle hypothèse, le Conseil d'État français autorise la réintégration des sommes versées à titre de participations forfaitaires aux frais d'exploitation d'une filiale étrangère pour la partie excédant les commissions normalement dues à cette dernière au chef des opérations traitées[384]. La méthode la moins contestée est celle consistant à répartir les frais communs d'après le rapport existant entre le chiffre d'affaires de la société et le chiffre d'affaires global du groupe[385]. En effet, s'agissant des dépenses engagées dans l'intérêt commun d'entreprise nationales et étrangères, le Conseil d'État français a admis le principe d'évaluations forfaitaires, sous réserve d'une répartition juste et équitable des charges[386].

Par ailleurs, s'il est établi que les dépenses sont nécessitées par l'exploitation, leur déductibilité pourrait être admise : elles ne constituent pas un transfert de bénéfices sous le couvert des prix de transfert. En fait, la prise en charge par une société mère des dépenses de contrôle d'une filiale établie à l'étranger et qui consistent dans les frais de déplacement et de séjour de ses dirigeants dans le pays où la filiale a son siège ne constitue pas un transfert indirect de bénéfices à

---

[381] CE, 10 février 1988, n° 57.602, RJF 4/88, n° 377.

[382] CE Ass., 30 mars 1987, Req. n° 52754.

[383] J.-P. DOUVIER, *Droit fiscal dans les relations internationales*, op. cit., p. 426.

[384] CE, 18 avril 1966, Req. 63.621, 7e s.s. ; Dupont 1966, p. 289.

[385] CE, 25 avril 1960, Req. 45.089, BOCD 1960 II 1265 ; CE, 18 avril 1966, Req. 63.621.

[386] CE, 8 mai 1944, Req. 166.968 et 68.362, RO 22e vol., p. 96.

l'étranger dans la mesure où il s'agit de dépenses nécessitées par une saine gestion du capital investi dans la filiale[387].

B- Les prestations de services

L'avantage anormal peut se trouver consenti à l'occasion d'opérations commerciales qui relèvent non plus de la livraison de biens mais de la réalisation de services rendus par une entreprise liée à une autre[388]. Ainsi en est-il de redevances importantes dues pour l'usage d'une marque étrangère par une société alors que par ailleurs, l'entreprise étrangère fixe d'autorité le prix d'achat et de vente des produits[389]. Les transactions entre entreprises appartenant au même groupe et portant sur des prestations de services ont pour objet, d'une manière générale, soit les incorporels (1), soit les management fees (2).

1- Les actifs incorporels

La réglementation sénégalaise ne fournit pas de définition de l'actif incorporel. La terminologie comptable adopte une définition par opposition en considérant que l'élément incorporel se définit comme l'élément autre que corporel devant servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. Sur le plan juridique, relèvent du régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptible de faire l'objet d'une cession[390]. En économie, un immatériel peut être défini comme un actif ayant une valeur substantielle et générateur de cash-flows supplémentaires ou d'économies de coûts.

L'OCDE définit les investissements incorporels comme étant des « dépenses à long terme autres que l'achat d'actifs fixes que les entreprises consentent dans le but d'améliorer leurs résultats. En plus des investissements de technologie, ils concernent les investissements dans la formation, dans les structures de gestion, dans l'organisation de la production, l'élaboration des relations commerciales et technologiques avec les autres firmes, avec les fournisseurs et les consommateurs, l'investigation des marchés, l'acquisition et l'exploitation des logiciels » [391]. Les biens incorporels recouvrent « les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles. Ils englobent en outre, la propriété littéraire et artistique ainsi que la

---

[387] CE, 19 octobre 1988, n° 56218, 7e et 8e s.s., *Droit fiscal*, 1989 n° 7, com. 241, RJF 12/88, n° 1312 ;

[388] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 300.

[389] CE, 23 mars 1953, Req. n° 75.326.

[390] CE 21 août 1996 n°154488 SA Sife, RJF 10/96 n° 1137.

[391] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit, § 67.

propriété intellectuelle telle que le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux ».

L'identification du propriétaire de l'investissement incorporel permet de déterminer qui a le droit de capter tout ou partie des bénéfices liés aux immatériels en question. On distingue deux types de propriété : la propriété légale ou contractuelle et la propriété économique. Généralement, le droit de transférer sera réservé au propriétaire légal, le droit d'exploiter pouvant être attribué par voie contractuelle.

Toutefois, une entreprise peut faire développer un incorporel par d'autres membres du groupe et détenir tous les droits légaux afférents à cet incorporel. Dans une telle situation, il conviendra d'identifier les parties qui ont contribué aux coûts ; elles auront alors un droit sur le bien développé. Ce droit peut être selon l'OCDE un droit de propriété économique ou de propriété juridique[392].

Les incorporels posent deux séries de difficultés au niveau de leur gestion au sein des groupes de sociétés. Il y a d'une part, leur cession et leur valorisation et d'autre part, les redevances dont ils peuvent être à l'origine.

À l'occasion de la cession et de la valorisation des incorporels, le cédant a pour objectif de couvrir les coûts associés au développement d'un bien incorporel et d'obtenir un rendement raisonnable. Pour le cessionnaire, la valeur d'un bien incorporel est fondée exclusivement sur les avantages, les profits additionnels, susceptibles de découler du bien. L'ensemble des avantages prévus pour le cessionnaire est généralement un élément clé pour déterminer le prix de transfert d'un bien incorporel pour les deux parties.

En matière d'incorporels aussi les conditions des transactions entre entreprises liées ne doivent pas différer de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. La rémunération des différentes entités du groupe doit rester proportionnelle aux fonctions exercées, aux risques assumés et aux incorporels possédés. Certaines sociétés placées sous la dépendance d'entreprises étrangères sont susceptibles de verser au profit de ces dernières des redevances prévues contractuellement. Ces redevances rémunèrent, en principe, des services rendus par la société mère[393].

---

[392] Idem, § 68.

[393] P.-J DOUVIER, *Droit fiscal dans les relations internationales*, op. cit., p. 420.

Au-delà du contrôle des marges, le contrôle des prix de transfert est nécessairement ancré dans l'appréhension, la localisation et l'évaluation de toutes les formes de création de valeur au sein des groupes multinationaux et, par conséquent, l'identification et la valorisation des immatériels. Un schéma d'optimisation fiscale consiste aussi à expatrier des incorporels pour un prix peu élevé vers des pays à basse pression fiscale entraînant la constatation d'une faible plus-value suivie du paiement de redevances fortes. En effet, pour poursuivre l'utilisation des droits incorporels, l'ancien propriétaire devra, postérieurement à la cession, verser une redevance au nouveau propriétaire.

C'est pour éviter que la cession de tels actifs n'occasionne un transfert de bénéfices par la manipulation des prix de transfert que la jurisprudence française considère qu'une filiale qui cède à sa société mère des éléments d'actifs, tels que les titres de participation, pour un prix inférieur à la valeur vénale, consent dans cette mesure un avantage anormal[394]. Cette position du juge français est transposable au Sénégal. De même une filiale qui achète à sa mère des éléments d'actifs qui ne répondent ni directement ni indirectement à son intérêt, fait acte de gestion anormal[395].

S'agissant de la mise à disposition d'incorporels entre sociétés apparentées, seules les entités susceptibles de retirer un bénéfice de l'exploitation d'un immatériel doivent payer des redevances. En effet, toute rémunération de prestations de services intra-groupe doit traduire un prix normal de marché dans des conditions de pleine concurrence. Ainsi, d'après la jurisprudence française, une redevance n'est déductible que si elle n'est pas excessive et l'adéquation de son montant doit certes ressortir de l'analyse de son mode de calcul[396], mais également de l'analyse économique de la contrepartie[397].

Dans la plupart des cas, un distributeur n'ayant aucun lien de dépendance qui détient le droit exclusif de distribuer un produit accepterait de verser des redevances plus élevées pour l'utilisation d'une marque de commerce de grande valeur, si cela lui permet de réaliser des bénéfices supérieurs à ceux auxquels il pourrait s'attendre pour la distribution d'un bien similaire sans cette marque. C'est pourquoi, l'examen d'une redevance ne doit pas être envisagé en dehors de toute analyse de la rentabilité globale.

---

394 CE, 21 novembre 1980, n° 17.055, RJF 1/81, n° 10.

395 CE, 26 juillet 1982, n° 2533 et 19.645, plén., RJF 10/82, n° 903.

396 CAA Paris, 12 juillet 1994 n°92-1392 Sté Pharmatique Industrie, RJF 02/95 n°227.

397 CAA Bordeaux, 15 février 2000 n°97-237 Periplast, RJF 05/2000 n°607.

Aussi a-t-il été jugé en France que la société qui, durant les années d'imposition en cause, était sous la dépendance d'une société étrangère, n'apporte pas la preuve que les prestations qu'elle facturait à cette société en appliquant un taux de marge inférieur à celui qu'elle pratiquait à l'égard d'autres clients, étaient d'une nature différente de celles facturées à ces derniers. La minoration de facturation correspond ainsi à des bénéfices transférés à l'étranger[398].

Pour établir la justification des paiements de redevances, les sociétés intéressées peuvent faire valoir l'importance des frais de recherche et de développement supportés par le groupe, le coût et la valeur de l'assistance sous diverses formes, que la société mère fournit de façon constante et unilatérale à sa filiale. Le Conseil d'État français a jugé sur ce point que les redevances versées par une société au profit d'une société étrangère, sous la dépendance de laquelle elle se trouve placée, ne peuvent être admise en déduction des bénéfices imposables dans la mesure où elles sont anormalement élevées en comparaison des bénéfices restant à la société[399]. De la même manière, une société qui verse à une filiale qu'elle possède à l'étranger des sommes dont elle fixe annuellement le montant de manière unilatérale et discrétionnaire, doit être considérée comme transférant indirectement à sa filiale une partie de ses bénéfices si elle n'établit pas que ces sommes rémunèrent des services rendus[400]. Ces raisonnements peuvent être appliqués à l'article 17 du CGI sénégalais.

Par contre, toujours d'après le Conseil d'État français, ne constituent pas des bénéfices indirectement transférés à l'étranger les redevances versées à une société mère établie à l'étranger et rémunérant, selon un taux non excessif (1% du chiffre d'affaires), l'usage de marques ne figurant pas lors de la constitution de la filiale parmi les apports de la société étrangère[401]. Ne constitue pas non plus un transfert indirect de bénéfices le versement d'une redevance fixée sur la base d'un taux uniforme sur le chiffre d'affaires réalisé par la filiale diminué du prix de revient des pièces achetées par celle-ci à d'autres sociétés du groupe, dès lors que la filiale a démontré qu'elle était largement tributaire de la technologie et de l'expérience acquise par la société mère à la fois pour la définition et la mise en œuvre de l'outillage dont elle se servait pour le montage et pour l'utilisation des procédés qui concourent à l'assemblage[402].

---

398 CE, 31 juillet 1992, Req. 61286, 8e et 9e s.s., RJF 11/92 n° 1468.

399 CE, 3 août 1942, n° 65.810 8e s. S. GP 9 décembre 1942, RO p. 177.

400 CE, 22 décembre 1958, n° 40337 à 40341 ; BOCD 1959-II-795 ; RO p. 275 ; CE 9e et 8e s.s. 25 janvier 1989, Req. 47, *Droit fiscal*, 1989 n° 20-21, com. 1000 ; RJF 3/89, n° 274.

401 CE, 19 juin 1970, n° 27270, 7e et 9e s.s. ; BO 4 A5-70.

402 CE, 25 octobre 1989, n° 65009, 9e et 8e s.s. Sté Caterpillar France ; RJF 12189, n° 1413, conclusions du Commissaire du Gouvernement Mme Liébert-Champagne.

Enfin, il arrive de plus en plus fréquemment qu'un groupe décide de substituer une marque étrangère à une marque nationale en vue de créer une marque mondiale. Dans cette hypothèse, il convient dans un premier temps de se demander si une entreprise indépendante accepterait d'abandonner un incorporel pour la création et le développement duquel elle a antérieurement dépensé des sommes importantes au profit d'une marque nouvelle inconnue sur le marché local. Un tel abandon se ferait en principe moyennant une compensation financière. En l'absence d'une telle compensation, le montant de la redevance payée par l'entreprise pour bénéficier de la nouvelle marque doit tenir compte de l'investissement antérieur et du taux d'usure normal de la marque initiale, puisque la notoriété d'une marque décroît généralement lorsque les dépenses publicitaires sont arrêtées. Le cas inverse peut être envisagé, celui d'une société titulaire d'un droit mis à la disposition gratuite des entreprises liées.

2- Les managements fees

Les frais communs de groupe communément appelées « management fees » désignent les coûts engagés dans le cadre de prestations de services rendues à l'intérieur d'un groupe de sociétés[403]. Ces frais sont souvent rencontrés dans les multinationales et constituent un axe privilégié du contrôle des opérations internationales. En effet, afin d'harmoniser leur gestion interne et d'accroître leur rentabilité, les groupes internationaux centralisent leurs activités au sein d'une société, souvent la mère, qui met son savoir-faire à la disposition de l'ensemble des sociétés du groupe. Les termes « management fees » désignent la rémunération facturée par cette société aux autres entités en contrepartie de ce type de prestations de services.

Les frais communs de groupe correspondent généralement aux frais de siège supportés par la société mère qui offre à ses filiales des services centralisés d'ordre administratif, financier ou juridique avec le recours éventuel à des prestataires extérieurs. Cette centralisation des frais se justifie par la volonté de rationaliser les coûts supportés par l'entreprise, tant bien même les filiales bénéficient d'une autonomie opérationnelle. Cependant, les prestations qui concernent un savoir-faire sont à considérer en particulier, car il est délicat de séparer le transfert du service de celui du bien incorporel. C'est pourquoi, il faut analyser la nature du transfert pour réduire tout risque de double emploi. En effet, la concession d'une licence de savoir-faire est susceptible d'inclure une assistance technique ou un conseil de commercialisation objet de management

[403] L. DELORME et M.-L. HUBLOT, « L'optimisation par les prix de transfert et la facturation des frais communs de groupe », in *LAMY Optimisation fiscale de l'entreprise*, op. cit., p. 609-1.

fees par ailleurs. En outre, une société ne peut pas non plus à la fois verser des redevances et prendre directement en charge les dépenses correspondantes[404].

La frontière est malaisée entre la redevance rémunérant un transfert de savoir-faire et la rémunération d'une prestation de service. Les conventions récentes reprennent souvent la définition du modèle de l'OCDE[405] qui entend par « redevances » la rémunération de toute nature payée pour l'usage ou la concession de l'usage : d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ; d'une marque de fabrique ou de commerce ; d'un brevet, dessin, modèle, plan ; d'une formule ou de procédés secrets ; d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

En pratique, la question se pose lorsqu'une entreprise dans un État réalise dans un autre État des travaux d'ingénierie. L'assimilation de ce travail intellectuel à des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » est possible[406].

Les prestations individualisables doivent faire l'objet d'une facturation directe. Les frais doivent être affectés directement sur la base de documents précis par nature, montant et bénéficiaire. Seuls les services rendus à l'ensemble du groupe et non individualisables peuvent faire l'objet d'une facturation indirecte.

Les services intra-groupe doivent être facturés au prix normal de marché. Cela doit permettre de s'assurer qu'un même service n'est pas facturé à un prix différent selon que le bénéficiaire est un tiers indépendant ou une entité apparentée. Ainsi, la mise en place de management fees doit s'inscrire dans le cadre d'une politique de prix de transfert cohérente.

À défaut, il y a bénéfice transféré à l'étranger. D'après le Conseil d'État français, c'est le cas lorsqu'une entreprise facture à une société étrangère dont elle est la filiale des travaux de doublage et de synchronisation de films à leur prix coûtant. Elle attribue ainsi à la société étrangère un avantage commercial correspondant à la marge bénéficiaire normale sur lesdits travaux[407].

---

[404] TA Dijon, 6 janvier 1998, n° 95-2123, RJF 06/98 n° 695 ; CAA Bordeaux, 15 février 2000, n° 97-237, SARL Periplast, précité.
[405] Article 12 § 2 du Modèle de convention OCDE.
[406] Réponse Bockel, JO AN 4 juin 1984. p.2624n°45139.
[407] CE, 30 octobre 1963, Req. n° 50.326.

De même, il fut jugé qu'il y avait avantage consenti par une société à une société étrangère parce que la première, obtenant certains de ses marchés par l'entremise de la seconde, lui versait en « rémunération » la totalité de ses bénéfices, y compris ceux qui provenaient de marchés dans la conclusion desquels la société étrangère n'était pas intervenue[408]. Le Conseil d'État français a estimé que cette « rémunération » était hors de proportion avec les services rendus[409].

Il en est ainsi également à propos de frais jugés disproportionnés. En effet, des « frais d'urgence » versés par une société à sa filiale étrangère au titre de sa participation aux frais d'exploitation ont été considérés par le Conseil d'État français comme excessifs. Deux facteurs d'appréciation ont été analysés à ce propos : l'importance de ces frais eu égard au chiffre d'affaires réalisé par la filiale ; le fait que la société française abandonnait à sa filiale marocaine non seulement l'intégralité du bénéfice tiré des affaires sur lesquelles cette dernière pouvait normalement prétendre à une commission, mais encore une partie des profits que lui laissaient les autres opérations[410]. C'est pourquoi ces frais furent considérés comme des avantages excédentaires pour la partie dépassant les commissions normalement dues[411].

§ 2- Les transactions financières

Les transactions financières intra-groupe sont des formes plus subtiles de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger sous le couvert des prix de transfert. De telles transactions prennent le plus souvent la forme de produits financiers (A) ou des opérations financières relatives à la manipulation du capital social (B).

A- Les prestations financières à titre gratuit

Les prestations financières entre entreprises liées peuvent masquer des avantages octroyés à une société implantée à l'étranger. En effet, les entreprises apparentées s'octroient généralement des avantages directs de trésorerie (1) ou des avantages indirects liés au cautionnement à titre gratuit (2).

1- Les avantages de trésorerie

Même s'il est difficile à ce niveau de distinguer l'application de l'article 17 de celle de l'article 7 du CGI relatif à l'acte anormal de gestion, il est constant que les intérêts financiers doivent être réclamés entre sociétés apparentées comme s'il s'agissait de sociétés indépendantes. Une société mère ou sœur qui consent des

---

[408] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés, op. cit., p. 301.*
[409] CE, 6 mai 1966, Req. n° 62.129, BOCD, 1966, II, 3478.
[410] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 300.
[411] CE, 18 avril 1966, Req. n° 63.621.

avantages de trésorerie sans intérêt sans obtenir d'avantages en contrepartie de ces avances se livre à un acte de gestion anormale qui peut être sanctionné au titre des prix de transfert dès lors qu'on est en présence d'une entreprise multinationale[412]. Les avantages de trésorerie vecteurs de prix de transfert sont octroyés à travers soit des prêts sans intérêt (a), soit des abandons de créances (b).

a) Les prêts sans intérêt

Les prêts sans intérêt renvoient le plus souvent à des prêts ou avances consenties par une entreprise à l'autre, soit avec dispense de paiement d'intérêts[413], soit avec remise ultérieure de ceux qui auraient été contractuellement stipulés[414]. Or, les prêts constituent en principe des services rémunérés.

Il n'est pas question d'interdire la pratique des prêts et avances entre sociétés apparentées[415]. Encore faut-il qu'ils soient rémunérés à un taux considéré comme normal. Un prêt entre deux sociétés apparentées doit porter intérêt dès lors qu'un intérêt aurait été stipulé pour un prêt de même objet contracté entre des parties indépendantes. En ce qui concerne les crédits commerciaux, en cas de non paiement à l'échéance, des intérêts de retard sont appliqués conformément à la pratique commerciale.

D'après le Conseil d'État français, lorsque les entreprises ne sont pas juridiquement liées par une participation au capital, les avances sans intérêt consenties par l'une à l'autre ne sont considérées comme normales que si elles s'expliquent par les relations commerciales qui les unissent[416] ; elles sont au contraire considérées comme anormales si elles ne s'expliquent que par des relations de caractère personnel d'amitié ou de parenté[417]. Aucune distinction

---

[412] CE, 30 septembre 1987, n° 50.157, RJF 11/87, n° 1083.

[413] CE, 23 février 1966, Ministère des Finances c/ Société X, Req. n° 64449, *Droit fiscal,* 1966, n° 12, comm. 325.

[414] CE, 25 mai 1955, Req. n° 31102, *Bull. contributions directes*, 1955, 498.

[415] D. OHL, *Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe*, Paris, Litec, 1982.

[416] CE, 1er juillet 1987, Req. n° 65423, *Droit fiscal,* 1989, n° 22-23, com. 1060 ; RJF 1987, n° 10, p. 527. Dans cette affaire, un masseur-kinésithérapeute avait fait abandon des avances qu'il avait consenties à une clinique, laquelle lui avait réservé l'exclusivité d'exercice des actes de kinésithérapie ; le Conseil d'État a jugé qu'un tel abandon de créance n'avait rien d'anormal parce que justifié par l'intérêt commercial du praticien. La CAA de Bordeaux, à travers l'arrêt du 21 mars 1989, *Droit fiscal,* 1989, n° 30-31, com. 1510, a admis qu'un simple abandon d'intérêts n'aurait rien d'anormal lorsqu'il est justifié par des relations commerciales.

[417] CE, 7 janvier 1976, Req. n° 94314, *Droit fiscal,* 1976, n° 20, com. 703, conclusions Latournerie ; RJF 1976, n° 3, p. 92 ; CE, 7 janvier 1985, Req. n° 42202, *Droit fiscal,* 1985, n° 4, com. 695 ; RJF 1985, n° 3, p. 209 ; CE 6 janvier 1988, req. n° 46658, RJF 1988, n° 3, p. 174.

n'est faite selon que l'entreprise a financé des avances sans intérêt sur fonds propres ou sur fonds d'emprunts[418].

Aussi, des sociétés d'un même groupe en relations d'affaires, sont-elles traitées comme des partenaires commerciaux en faisant abstraction des liens financiers qui les unissent. Il n'est pas fait de distinction à cet égard selon que l'avance sans intérêt est consentie par une société mère à sa filiale ou réciproquement ou encore entre sociétés sœurs. C'est ainsi qu'il a été jugé en France qu'une société sœur qui consent des avantages de trésorerie sans intérêt, sans obtenir d'avantages en contrepartie de ces avances, se livre à un acte de gestion anormale[419].

Les prêts ou avances sans intérêt ou avec un intérêt insuffisant consentis par une entreprise à une autre entreprise à laquelle elle est liée peuvent être considérés comme étant un avantage accordé, lorsque ces opérations financières peuvent être regardées comme étrangères à l'exploitation normale et à l'intérêt de l'entreprise[420]. Ainsi, il a été jugé qu'une société de fabrication de matériels de radiologie pouvait aider le lancement d'une filiale de commercialisation implantée à l'étranger en lui consentant temporairement un prêt non assorti d'intérêts[421].

De même, le Conseil d'État français estime que faute de précision sur les contreparties attendues, une avance sans intérêt à une filiale est un acte de gestion anormal et les charges financières supportées par la société mère pour emprunter les sommes avancées sont réintégrées dans ses résultats[422].

Dans le même ordre, constitue un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI français la renonciation par une société à des créances détenues sur des sociétés sœurs implantées à l'étranger, contrôlées par une même société mère, même si les sociétés débitrices connaissent certaines difficultés financières[423]. L'octroi par une société à sa filiale étrangère de délais de paiement sans intérêt de 7 à 13 mois, constitue aussi un avantage qualifié de transfert

---

[418] CE, 10 avril 1991, Req. n° 56464, *Droit fiscal,* 1991, n° 31, com. 1593, conclusions Arrighi de Casanova ; RJF 1991, n° 6, p. 444.
[419] CE, 30 septembre 1987, n° 50.157, RJF 11/87, n° 1083.
[420] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 303.
[421] CE, 2 juin 1982, Req. n° 23342, *Droit fiscal,* 1983, n° 6, com. 191, conclusions Schricke, RJF 1982, n° 7, p. 328.
[422] CE, 15 avril 1988, n° 58.048, RJF 6/88, n° 703.
[423] CAA Paris, 26 mars 1991, n° 2624, *Droit fiscal,* 1992 n° 4 com. 63 ; RJF 6/91.

indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI en l'absence de contrepartie[424]. L'article 17 du CGI sénégalais peut aussi être interprété dans ce sens.

Le montant des intérêts qu'il convient d'inclure dans les bénéfices imposables de l'entreprise prêteuse, doit être calculé en fonction d'un taux normal qui doit être apprécié dans chaque cas particulier au vu des circonstances de fait. Au Sénégal, c'est le taux des avances sur titres de la Banque centrale des États de l'Afrique de l'ouest qui est généralement utilisé comme référence sans soulever de contestation.

La réintégration doit porter non sur un manque à gagner théorique, mais sur la perte effective subie par l'entreprise. Cette perte est égale aux intérêts que l'entreprise aurait pu obtenir en plaçant les fonds en cause compte tenu des taux pratiqués à l'époque par les banques et par les établissements financiers. Selon le Conseil d'État français, « le caractère normal ou anormal de la rémunération des avances de fonds consenties par une entreprise à une autre ne peut pas être valablement apprécié en ce qui concerne le prêteur, par rapport au taux de base moyen du marché bancaire qui rémunère l'escompte des effets privés entre banques, mais doit l'être par rapport à la rémunération que le prêteur pourrait obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel il placerait, dans des conditions analogues, des sommes d'un montant équivalent »[425].

Seule l'existence d'une contrepartie permet de justifier un prêt accordé à une société apparentée. Si une société mère consent un prêt sans intérêt à une filiale implantée à l'étranger, à partir du moment où elle a agi dans le cadre d'une gestion commerciale normale en vue de développer ses propres exportations, elle apporte la preuve qu'elle n'a pas, en renonçant à percevoir des intérêts, procédé à un transfert indirect de bénéfices à l'étranger[426].

Le Conseil d'État français admet également qu'une société mère pouvait valablement renoncer à exiger un intérêt sur les avances consenties à ses filiales, à condition que les deux règles suivantes soient satisfaisantes. Ces avances doivent avoir pour objet de consolider la situation des filiales ou d'aider à leur développement. Elles doivent provenir de capitaux dont la société mère a la libre

[424] CAA Bordeaux, 6 avril 1994, RJF11/94 n° 1169 et CE 12 avril 1995 RJF 6/95 n° 711.
[425] CE, 7 octobre 1988, req. n° 50256, *Droit fiscal,* 1989, n° 9, com. 376 ; RJF 1988, n° 12, p. 720, conclusions M. de Saint-Pulgent.
[426] CE, 2 juin 1982, n° 23342, 8e et 9e s.s. ; RJF 7/82, n° 637.

disposition et qui ne doivent être eux-mêmes grevés d'aucune charge de cette nature[427].

b) Les abandons de créances

Les abandons de créances consentis par une société affiliée au profit d'une autre du même groupe peuvent aussi constituer un moyen de transfert indirect de bénéfices. Toutefois, dès que l'abandon est conforme à l'intérêt du renonçant, la société concernée peut se défaire de la présomption de transfert de bénéfices.

Si l'abandon de créances à caractère commercial est licite, l'abandon en cas d'imbrication commerciale insuffisante est considéré comme anormal. Il a été jugé en France qu'une société n'ayant pas justifié que l'activité de sa société sœur lui assurait des débouchés n'apporte pas la preuve que leurs relations commerciales avec les tiers auraient été étroitement imbriquées ou complémentaires ; que, par suite, l'abandon de créance qu'elle lui a consenti ne peut être regardé comme l'ayant été en vue de sauvegarder ses propres intérêts commerciaux dans le secteur de l'activité en cause[428].

Concernant les aides à caractère financier, seules sont légitimes celles consenties par une société mère au profit d'une filiale en difficulté, mais non les aides consenties entre d'autres sociétés appartenant au même groupe[429]. L'abandon de créance présente un caractère financier lorsque la société mère et la filiale n'entretiennent pas de relations commerciales significatives de la nature de celles qui unissent un fournisseur à son client. En prenant une participation, la société mère cherche uniquement à élargir son empire financier et non à assurer ses approvisionnements ou ses débouchés[430].

En France, dès le départ le Conseil d'État a étendu le régime des abandons de créances à caractère commercial aux aides consenties à des filiales étrangères. La même extension n'a pas été acceptée aussi facilement lorsque l'abandon de créance présentait un caractère purement financier[431]. L'unification du régime des abandons de créances à caractère financier qu'ils soient consentis à des filiales

---

[427] CE, 15 mai 1961, Société métropolitaine, *Droit fiscal*, 1961, n° 27, com. 624.

[428] CAA Nantes, 30 juin 1994, Vedettes armoricaines, RJF 1994, n° 11, p. 671. Le pourvoi en cassation a été rejeté (CE, CAPC, 1er février 1995, Req. n° 162066, RJF, n° 3, p. 180).

[429] P. LEGROS, « Soutien financier d'une filiale à l'étranger : augmentation de capital ou abandon de créances », BF 8-9/98, Etudes, pp. 479-482.

[430] M. COZIAN, « Les abandons de créances », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 432.

[431] Idem, p. 433.

françaises ou à des filiales étrangères, a été opérée par un important arrêt Jean-Claude Lattès[432], dont les prémices se trouvaient déjà dans un arrêt Goupil[433].

Certains commissaires du gouvernement estimaient en effet que, même conformes à l'intérêt de l'entreprise, les abandons de créances au profit de filiales étrangères aboutissaient à une remontée en France des déficits subis à l'étranger, ce qui est contraire au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés. Aussi le Conseil d'État n'acceptait-il à l'origine la déductibilité des abandons de créances qu'à titre exceptionnel et temporaire[434].

Ainsi, même si la déductibilité des aides à caractère financier consenties à une filiale étrangère est désormais admise, il n'en reste pas moins qu'il y a des limites à ne pas franchir. En fait, il appartient à la société mère de justifier d'un intérêt propre et que l'aide consentie est proportionnée à cet intérêt. « Au surplus, il faudra qu'il soit établi que l'abstention de la mère l'exposait à des risques supérieurs à ceux qui auraient résulté d'une action en comblement de passif ou d'une disparition de sa filiale »[435].

2- Les cautions gratuites

La caution est un contrat unilatéral par lequel une personne appelée caution s'engage envers un créancier à exécuter l'obligation au cas où le débiteur ne le ferait pas. La caution représente « une banque » pour le créancier. Etre caution pour une personne, c'est donc s'engager à payer à sa place si le débiteur ne s'acquitte pas de ses obligations auprès de son créancier. Le cautionnement est obligatoirement un acte écrit signé par la caution.

Il y a deux sortes de cautions : la caution simple et la caution solidaire. Il y a cautionnement simple lorsque la caution peut demander au créancier de poursuivre d'abord le débiteur c'est-à-dire la personne pour qui on s'est porté caution. Ce n'est que si les poursuites sont insuffisantes que la caution est alors poursuivie. En cas de cautionnement solidaire, le créancier est libre de poursuivre d'abord le débiteur ou seulement la caution ou les deux à la fois[436]. La caution qui

---

[432] CE, 11 février 1994, Req. n° 119726, *Droit fiscal,* 1994, n° 21-22, com. 1046, conclusions G. Bachelier ; RJF 1994, n° 4, p. 234.

[433] CE, 9 octobre 1991, Req. n° 67642-69503, *Droit fiscal,* 1993, n° 29 com. 1493, conclusions M.-D. Hagelsteen ; RJF 1991, n° 11, p. 790 ; Rev. sociétés 1992, note E. Kornprobst.

[434] CE, 14 mars 1984, Req. n° 33188, *Droit fiscal,* 1984, n° 30, com. 1416, conclusions Racine ; RJF 1984, n° 5, p. 295.

[435] M. BACHELIER, conclusions précitées, *Droit fiscal,* 1994, n° 21-22, com. 1046.

[436] Acte uniforme adopté de 17 avril 1997, portant organisation des sûretés, JO OHADA n° 3 du 1er octobre 1997.

a payé dispose, en plus du recours contre le débiteur, d'un recours contre ses cofidéjusseurs, les autres cautions qui garantissent avec elles la même dette ou la même fraction de la dette. Un premier recours permet à la caution de se faire rembourser tout ce qu'elle a payé ; un second recours lui permet de voir la dette divisée entre les cofidéjusseurs.

En matière commerciale, le cautionnement est généralement à titre onéreux ; exceptionnellement, il peut être à titre gratuit. La pratique du cautionnement à titre gracieux entre sociétés d'un groupe ne correspond pas de manière évidente aux pratiques du commerce international entre sociétés indépendantes. La jurisprudence française présume ce type de transactions comme constituant un transfert de bénéfices. Le fait de ne pas recevoir de rétribution en contrepartie d'une garantie accordée par la société mère permet d'augmenter le résultat de sa filiale. Ce qui est contraire à l'esprit et à la lettre de l'article 17 du CGI.

Il a été jugé en France que l'engagement de caution souscrit en faveur de sa mère par une filiale constitue un acte anormal de gestion s'il n'a pas été souscrit dans l'intérêt de la filiale « consentante »[437]. De même, le fait pour une société d'avoir donné sa caution à des filiales étrangères, sans qu'aucune rémunération du service ainsi rendu ne fût stipulée à son profit, constitue un transfert indirect de bénéfices à l'étranger[438].

Seule l'existence d'un intérêt réel est de nature à prouver qu'il n'y a pas eu de transfert indirect de bénéfices sous le couvert des prix de transfert. En effet, il est établi que le fait pour une société d'avoir cautionné les emprunts contractés par sa filiale étrangère auprès d'une banque, sans qu'aucune rémunération ne fût prévue à son profit en contrepartie de ce service, ne constitue pas un transfert indirect de bénéfices à l'étranger, dès lors que la société justifie que les emprunts ainsi cautionnés ont permis un développement important de ses ventes à la filiale[439].

B- Les opérations en rapport avec le capital social

Au delà des transactions contrôlées pour lesquelles se pose un problème de prix de transfert, les relations commerciales et financières peuvent se répercuter aussi sur les caractéristiques essentielles de l'entreprise particulièrement, sur les proportions et les volumes d'endettement et de fonds propres dont est dotée

[437] CE, 27 avril 1988, n° 57.048, RJF 6/88, n° 707.

[438] CE Ass., 9 mars 1979, Req. 10454, RJF, n° 193, conclusions du Commissaire du Gouvernement B. Martin-Laprade.

[439] CE, 3 mars 1989, Req. 77581, 7e et 9e s.s. Lainière de Picardie ; RJF 5/89, Req. 538 ; CAA Paris 6 avril 1983 ; RJF 7/93 n° 1042 ; CAA Paris 18 mars 1993.

l'entreprise pour exercer ses activités[440]. C'est ainsi que des opérations artificielles réalisées à travers la restructuration d'entreprise (1) et la sous-capitalisation (2) peuvent masquer des transferts indirects de bénéfices.

1- Les restructurations d'entreprises

La concurrence accrue qui s'exerce dans le contexte de la mondialisation, la réduction des coûts, rendue possible par les économies d'échelle, la nécessité de se spécialiser, de réaliser des gains d'efficience et de réduire les coûts justifient le plus souvent une réorganisation d'entreprises[441]. Les multinationales ont de plus en plus besoin de se restructurer pour centraliser davantage le contrôle et la gestion des fonctions de fabrication, de recherche et de distribution[442].

La restructuration d'entreprises, traduction de l'expression anglaise « business restructuring », consiste en une opération de redéploiement transnational des fonctions, actifs et/ou risques d'une entreprise multinationale[443]. Dans les faits, les réorganisations d'entreprises prennent diverses formes et impliquent deux ou plusieurs membres d'un groupe multinational[444]. Ces opérations sont souvent plus complexes. Les fonctions, les actifs et/ou les risques incombant à l'une des parties ou aux deux avant la réorganisation sont transférés à un ou plusieurs autres membres du groupe[445].

D'une façon générale, ces opérations sont accompagnées d'une réallocation des bénéfices entre les membres du groupe multinational, soit immédiatement après la réorganisation, soit de manière échelonnées sur quelques années. Elles peuvent ainsi masquer un transfert à l'étranger d'actifs incorporels de valeur[446]. C'est

---

[440] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 2.4.

[441] P. SERLOOTEN, « La modernisation progressive du droit fiscal des affaires : Le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises », *Droit fiscal*, 1998, p. 454 à 461.

[442] P. SERLOOTEN, *Fiscalité du financement des entreprises*, Ed. Economica, Coll. Droit des affaires 1994, p. 99.

[443] Point de vue des représentants du secteur privé à la Table ronde du CPAF de janvier 2005, voir http://www.oecd.org/document/20/0,2340,en2649_37989760_1_1_1_1,00?html, consulté le 21 juin 2009.

[444] La réorganisation peut consister en une modification de cet accord bilatéral, par laquelle le distributeur est transformé en distributeur limité ou en commissionnaire, les risques jusqu'alors assumés par le distributeur de plein exercice étant transférés au fabricant.

[445] OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, CPAF, 2008-2009, § 49 ; voir aussi : C. SILBERZTEIN, « Projet de rapport de l'OCDE sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises », *Droit fiscal*, 2008, n° 46, 564.

[446] Les réorganisations les plus fréquentes consistent en la transformation de distributeurs de plein exercice en distributeurs limités ou en commissionnaires agissant pour une entité associée susceptible de jouer le rôle de donneur d'ordre ; la transformation de fabricants de

pourquoi, les réorganisations d'entreprises soulèvent des questions complexes en matière de prix de transfert[447].

Les réorganisations d'entreprises entraînent parfois le transfert d'actifs corporels à une partie associée étrangère[448]. Bien que le transfert d'actifs corporels soit généralement considéré comme posant peu de difficultés en termes de prix de transfert, l'un des problèmes fréquemment rencontré concerne l'évaluation des stocks transférés au moment de la réorganisation par le fabricant ou distributeur restructuré à une partie associée étrangère[449].

Le transfert d'actifs incorporels soulève des questions complexes qui concernent tant l'identification des actifs transférés que leur évaluation. L'identification peut se révéler difficile du fait que les actifs incorporels de valeur ne bénéficient pas tous d'une protection juridique et d'un enregistrement et ne sont pas tous inscrits au bilan[450]. Il arrive également qu'une réorganisation d'entreprise entraîne le transfert d'un fonds de commerce ou d'une activité[451].

Dans ce contexte, on entend par transfert d'activité le transfert de l'ensemble des éléments d'actif et de passif associés à l'exécution de certaines fonctions et certains risques. La valeur de pleine concurrence du transfert d'une activité n'est pas nécessairement égale à la somme de la valeur de chacun des éléments concernés. Lors d'un transfert d'activité entre parties indépendantes, on tient souvent compte de la « survaleur » éventuelle, en d'autres termes du potentiel de profits/de pertes éventuel de l'activité transférée du point de vue du cédant et de

---

plein exercice en sous-traitant ou façonniers pour une entité associée susceptible de jouer le rôle de donneur d'ordre, les rationalisation ou la spécialisation d'activités ou encore lÀ centralisation des actifs incorporels au sein d'une entité du groupe.

[447] J.-P. SOLLBERGER, « La notion d'abus de droit : développements récents en matière de fiscalité européenne et de restructuration d'entreprise », *Revue Fiscalité européenne et Droit international des affaires*, 2006, n° 146.

[448] Idem, n° 145.

[449] OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, op. cit., § 72.

[450] Ces actifs incorporels sont généralement des droits d'utilisation d'actifs industriels tels que brevets, marques de fabrique, noms commerciaux, dessins ou modèles, les droits d'auteurs sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, ainsi que des droits de propriété intellectuelle tels que savoir-faire et secrets industriels ou commerciaux. Il peut s'agir également de listes de clients, de réseaux de distribution, de désignations, symboles ou images qui peuvent être inscrits au bilan ou non, selon leur nature.

[451] OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, op. cit., § 93.

celui du cessionnaire[452]. Théoriquement, sur le marché libre, l'acceptation d'un risque accru doit être compensée par une hausse du rendement escompté même si en réalité, le rendement augmentera ou non suivant le degré de réalisation effective des risques.

La question des risques revêt donc une importance capitale dans le cadre des réorganisations d'entreprises. Il est en particulier fréquent que des activités locales soient transformées en activités à risques réduits, par exemple en « distributeurs limités » ou en « sous-traitants » et que des profits faibles leur soient attribués au motif que le risque d'entrepreneur est assumé par une autre partie à laquelle le bénéfice résiduel est attribué. L'examen des risques dans le cadre du principe de pleine concurrence commence par une analyse des dispositions contractuelles liant les parties[453]. Néanmoins, l'allocation contractuelle des risques entre entreprises associées n'est reconnue que si elle a une substance économique[454].

Lorsqu'une partie assume un risque, le simple fait qu'elle en confie la gestion et le suivi quotidien à un tiers ne suffit pas à lui transférer le risque. La question qu'il convient d'examen à cette occasion est de savoir si le risque transféré est significatif sur le plan économique. Selon leur ampleur, la probabilité de leur réalisation et leur prévisibilité, les risques qu'un contribuable assume ou transfère à une partie associée ne sont pas tous assortis d'un potentiel de profits ou de pertes. S'il ressort de cette analyse que le risque n'est pas important sur le plan économique, sa valeur en termes de potentiel de profits sera probablement faible également et sa prise en charge ou son transfert n'expliquera pas en principe la

---

[452] L'OCDE cite l'exemple d'une activité de fabrication auparavant exécutée par M1, entité d'un groupe multinational, et transférée à une autre entité, M2. Supposons que M1 transfère à M2 ses machines et équipements, ses stocks, ses brevets, ses processus de fabrication et son savoir-faire, ainsi que ses principaux contrats qu'elle a conclus avec ses fournisseurs et ses clients. Supposons en outre que plusieurs salariés soient affectés à M2 pour l'aider à démarrer l'activité de fabrication transférée. Pour déterminer la rémunération normale d'un tel transfert entre parties associées, il convient de la comparer à un transfert d'activité entre parties indépendantes, et non avec le transfert d'éléments d'actifs isolés.

[453] OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, op. cit., § 199.

[454] D'après les Principes directeurs de l'OCDE (§ 1.25 à 1/27), lorsque les données fiables permettent de constater que les contrats entre les parties indépendantes opérant dans des circonstances comparables prévoient une allocation de risques similaire, l'allocation contractuelle des risques entre les parties associées est considérée comme conforme au principe de pleine concurrence. En l'absence de telles données la situation est plus complexe et plus sujette à controverse.

réalisation d'un bénéfice substantiel par le cédant ou une baisse significative de son bénéfice[455].

Sur le marché libre, il n'est pas possible qu'une partie transfère un risque perçu comme négligeable sur le plan économique en contrepartie d'une diminution substantielle de son potentiel de profits[456]. En pratique, évaluer si un risque est significatif sur le plan économique est un exercice délicat qui peut être utilement éclairé par un examen des documents comptables. Ainsi, si un risque ne fait pas l'objet d'une provision au bilan de l'entreprise, la question peut se poser de savoir pourquoi un tel risque n'est pas comptabilisé. L'une des raisons peut être que la direction de l'entreprise considère que la probabilité de réalisation du risque n'est pas suffisante pour le faire apparaître dans les états financiers, conformément aux normes comptables. Lorsque le risque apparaît au bilan, la méthode d'évaluation utilisée à des fins comptables peut donner une bonne indication à la fois du montant de la perte possible en cas de réalisation du risque et de la probabilité de cette réalisation[457].

Aux termes de l'article 17 du CGI, lorsque les conditions accordées ou imposées pour un transfert de fonctions, d'actifs et/ou de risques, et/ou pour la rupture ou renégociation d'un accord contractuel entre deux entreprises associées situées dans des pays différents ne sont pas les mêmes que celles qui auraient prévalu entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

Pour déterminer si, dans des conditions de pleine concurrence, la réorganisation proprement dite donnerait lieu à une quelconque forme de rémunération, il est essentiel de comprendre la réorganisation, notamment les changements intervenus, leur incidence sur l'analyse fonctionnelle des parties, les raisons opérationnelles qui la motivent et les avantages qui en sont attendus ainsi que les

---

[455] OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, op. cit. § 40.

[456] Par exemple, si un distributeur de plein exercice est transformé en commissionnaire et qu'il transfère la propriété du stock à un donneur d'ordre situé à l'étranger, il convient de vérifier si le risque de stock transféré est significatif sur le plan économique. À ce propos, il faut contrôler le niveau des stocks, l'historique de l'obsolescence du stock et le coût de l'assurance.

[457] Toutefois, beaucoup de risques inhérents à une activité ne peuvent pas être quantifiés et n'apparaissent pas en général en comptabilité. C'est le cas par exemple du risque d'erreur sur le prix, ou du risque lié aux variations de l'appétence de la clientèle, etc.

options réalistes qui se seraient offertes aux parties en situation de pleine concurrence. Pour procéder à cette analyse, il faut identifier les fonctions assumées avant et après la réorganisation et examiner les droits et obligations de l'entité restructurée avant la réorganisation, ainsi que la nature et l'ampleur de l'incidence de la réorganisation sur les droits et obligations[458].

En définitive, l'allocation à l'une des parties des risques associés à une transaction implique que cette partie doit supporter le coût éventuel de la gestion ainsi que les pertes que peut entraîner la réalisation du risque et voir le risque compensé par un accroissement du rendement escompté[459]. La comparaison « avant/après » peut servir de test de cohérence. Ainsi, il est souvent utile de confronter la baisse des bénéfices réalisés par l'entité « limitée » dans le cadre de transactions contrôlées suite à une réorganisation, à la nature et à l'ampleur des fonctions, actifs et risques liés auxdites transactions qui ont été transférés ou perdus lors de la réorganisation. S'il apparaît que la valeur de ces fonctions, actifs et risques transférés ou perdus n'est pas suffisante pour expliquer la baisse des bénéfices. Cela peut signifier que les bénéfices sont inférieurs à des bénéfices de pleine concurrence ou que les bénéfices antérieurs à la réorganisation étaient supérieurs à des bénéfices de pleine concurrence ; selon les circonstances propres à la situation, cela peut aussi être dû à la conjugaison de ces deux explications[460].

2- La sous-capitalisation

Les entreprises appartenant au même groupe peuvent se livrer à des opérations ayant pour effet l'endettement artificiel d'une entité. Les règles qui régissent la limitation de la déduction des intérêts servis aux avances d'associés ont été inspirées par le souci d'éviter que les sociétés ne déduisent des intérêts ayant en fait le caractère de dividendes. En effet, les sociétés pourraient incliner à recourir à des avances au lieu de procéder à des augmentations de capital ou même de libérer intégralement le capital souscrit.

En principe, c'est par la voie des augmentations de capital que les associés, lorsqu'ils disposent de fonds suffisants, assurent les besoins de financement des sociétés. En réalité, il est fréquent, aussi bien dans les groupes de sociétés que les associés ou la société mère préfèrent à la voie normale de l'augmentation de capital celle qui est connue sous le nom d'avances en compte courant. Les avances

---

[458] Toute évaluation des droits et obligations de l'entité restructurée doit être fondée sur l'idée que ces droits et obligations doivent refléter les principes économiques qui régissent habituellement les relations entre entreprises indépendantes.

[459] CE, 4 mars 1985, n° 35.066, RJF 5/85, n° 682.

[460] OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, op. cit., § 186.

en compte courant constituent juridiquement des prêts consentis par les associés à la société et sont rémunérées par le versement d'intérêts. Les associés ont alors la double qualité : apporteurs en capital rémunérés par des dividendes et prêteurs rémunérés par des intérêts.

Dans ce cadre, les intérêts versés aux associés, à raison des sommes avancées en compte courant constituent des charges déductibles sous certaines limitations. La première restriction d'ordre général concerne toutes les sociétés et est relative au taux d'intérêt maximum admis. Le taux maximum des intérêts est limité à deux points au-dessus du taux des avances de la BCEAO. Il y a en plus une double restriction relative aux sociétés de capitaux. D'une part, de telles sociétés ne peuvent pas déduire de leur résultat imposable, les intérêts qu'elles versent aux comptes courants d'associés tant que le capital n'est pas intégralement libéré. D'autre part, ne sont déductibles que les intérêts rémunérant des apports en compte courant d'un total au plus égal au capital de la société. Il apparaît ainsi que le montant total des sommes prêtées et rémunérées par un intérêt ne doit pas excéder le montant du capital social. Il s'agit d'un plafond global qui vaut pour le total des avances des associés et non d'un plafond individuel qui serait applicable à chacun séparément.

Un tel dispositif ne permet pas cependant de lutter contre la sous-capitalisation. Depuis longtemps, contrairement au Sénégal, la plupart des pays se sont dotés de dispositifs « anti-abus » destinés à mettre un frein à la sous capitalisation des filiales de sociétés étrangères. Ces règles fiscales sont souvent de nature discriminatoire, en ce sens qu'elles ne s'appliquent pas aux avances consenties par une société mère établie dans le même pays que sa filiale, mais limitent en revanche la déductibilité des frais financiers dus sur les avances consenties par des sociétés mères étrangères.

En France, le mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation[461] s'applique à l'ensemble des intérêts dus à des entreprises liées directement ou indirectement[462]. Ces nouvelles dispositions ne s'appliquent cependant pas aux intérêts dus par les établissements de crédit, par les centrales de trésorerie dans le cadre d'une convention centralisée de gestion de la trésorerie d'un groupe ou par une entreprise dans le cadre du financement de l'acquisition de biens donnés en crédit-bail[463].

---

[461] L'article 212 du CGI modifié par l'article 113 de la loi de Finances pour 2006.

[462] P.-Y. BOURTOURAULT, P. FAREY DA RIN, « Les règles de sous-capitalisation à l'épreuve de la crise », *Droit fiscal*, 2010, n° 8, 195.

[463] Le Conseil d'État français confirme ainsi la non-conformité du dispositif « anti-sous-capitalisation » français édicté à l'article 212 du CGI avec l'article 52 du Traité devenu l'article

Tirant les conséquences de la jurisprudence[464], le législateur français a réformé le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation[465]. Les intérêts versés à des entreprises liées sont donc soumis à une limitation supplémentaire lorsque la société versante est sous capitalisée.

Toutefois, les règles fiscales destinées à mettre un frein à la sous-capitalisation des filiales de sociétés étrangères sont considérées comme étant de nature discriminatoire, en ce sens qu'elles ne s'appliquent pas aux avances consenties par une société mère établie dans le même pays que sa filiale, mais limitent en revanche la déductibilité des frais financiers dus sur les avances consenties par des sociétés mères étrangères[466]. De telles règles sont contraires à la liberté d'établissement, et seraient également critiquables au regard de la libre circulation des capitaux[467]. Néanmoins, ces législations peuvent être justifiées par la nécessité de lutter contre des « montages purement artificiels », tant que les mesures en cause restent proportionnées.

Les principes ainsi dégagés par la CJCE dans les arrêts Verkoijen[468] et Manninen[469] pourraient donc fort bien s'appliquer aux règles de sous-capitalisation déjà considérées comme incompatibles avec la liberté d'établissement et qui pourraient être également considérées comme incompatibles avec la libre circulation des capitaux[470]. De ce fait, conformément à sa jurisprudence désormais

---

43 CE sur la liberté d'établissement (« SARL coréal gestion »), ainsi que son inapplicabilité en présence de l'article 26 de la Convention fiscale franco-autrichienne du 8 octobre 1959 (« SA Andritz »).

464 CE, 30 décembre 2003 n° 249047 Coréal Gestion et n° 233894 Andritz.

465 L'article 113 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006

466 H. KRUGER « Liberté de circulation des capitaux contre sous-capitalisation... Et plus si affinités ?... - Les dispositifs « anti-abus » à la croisée des chemins. À propos de l'affaire Lasertec pendante devant la CJCE », *Droit fiscal*, 2005, n° 51, 45.

467 CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, Lankhorst Hohorst, *Droit fiscal*, 2003, act. 24 ; Rec. CJCE, 2002, I, p. 11779 ; RJF 3/03, n° 391 ; BDCF 3/03, n° 43, conclusions J. Mischo. À travers ces arrêts, la Cour de Luxembourg s'est prononcée à l'encontre de la compatibilité d'une législation allemande dirigée contre la sous-capitalisation des seules filiales de sociétés étrangères, jugeant que la mesure en question rendait « moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement par des sociétés établies dans d'autres États membres, lesquelles pourraient en conséquence renoncer à l'acquisition, à la création ou au maintien d'une filiale dans l'État membre qui édicte cette mesure ».

468 CJCE, 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen, *Droit fiscal*, 2000, com. 792, étude P. Dibout, p. 1365 à 1372 ; RJF 9-10/00, n° 1185.

469 CJCE, 7 septembre 2004, aff. C-319/02, Manninen, RJF 11/04, n° 1211 ; BDCF 11/04, n° 141, conclusions J. Kokott.

470 A. MAITROT DE LA MOTTE, « La sous-capitalisation à l'épreuve des libertés de circulation », *Droit fiscal*, 2010, n° 8, 196, pp. 8 à 27.

traditionnelle[471], la Cour de justice des communautés européennes a rejeté cet argument, jugeant que le risque d'une réduction des recettes fiscales ne constituait pas une « raison impérieuse d'intérêt général » pouvant justifier une mesure anti-abus de caractère généralisé contraire à une liberté fondamentale prévue par le traité[472].

En France, le Conseil d'État s'est prononcé dans le même sens que la législation puisqu'il À censuré la limitation imposée par l'administration sur le fondement de l'article 212 du CGI à la déduction des intérêts versés par une filiale française à une société mère étrangère implantée dans l'Union européenne[473]. C'est pourquoi, une instruction[474] a précisé que les dispositions en question « peuvent seulement trouver à s'appliquer à l'égard des filiales françaises dont la société mère est établie dans un État non-membre de l'Union européenne ».

Section II- L'analyse financière des prix de transfert : l'avantage injustifié

D'un point de vue financier, la manipulation des prix de transfert conduit à un transfert indirect d'un bénéfice en direction de l'étranger. Ce transfert de bénéfices matérialisé par l'octroi d'un avantage inéquitable est fait au profit d'une autre entité apparentée et par conséquent au profit du même groupe. Mais c'est justement parce que la fiscalité sénégalaise ne reconnaît pas l'intérêt du groupe (§ 2), que ces manipulations masquant un transfert de bénéfice ou d'un simple avantage sont prohibées (§ 1).

§ 1- Le transfert inéquitable d'un avantage

Dans le cadre des transactions commerciales ou financières réalisées entre entreprises groupées, le prix de transfert anormal qui est réprimé masque un déséquilibre des prestations. Ce déséquilibre se traduit par un avantage transféré

---

[471] CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI), *Droit fiscal,* 1998, n° 48, chron. P. Dibout, p. 1475 à 1483 ; Rec. CJCE 1998, I, p. 4695 ; RJF 11/98, n° 1382, BDCF 6/98, n° 137, conclusions G. Tesauro ; voir J. TUROT, « L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? », *RJF* 12/98, p. 940 à 945.

[472] H. KRUGER « Liberté de circulation des capitaux contre sous-capitalisation » op. cit.

[473] CE, 30 déc. 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion, Juris-Data n° 2003-080473 ; *Droit fiscal,* 2004, com. 428, note A. Lefeuvre ; RJF 3/04 n° 233, conclusions G. Goulard, p. 175 à 180 ; RJF 2/04, chron. L. Olléon, p. 83 à 89 ; Rev. sociétés 3/04, obs. O. Fouquet, p. 707. - À noter que le Conseil d'État a aussi jugé que l'administration ne pouvait appliquer le régime de l'article 212 du CGI aux intérêts versés par la filiale française d'une société étrangère en présence d'une clause de non-discrimination dans la convention fiscale en vigueur (CE, 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : Juris-Data n° 2003-080472 ; *Droit fiscal,* 2004, comm. 427 ; RJF 3/04 n° 238, concl. G. Bachelier, p. 166 à 175).

[474] DGI (France), Instruction du 12 janvier 2005, BOI 13 O-2-05 ; *Droit fiscal,* 2005, n° 13, p.263. - V. F Lefebvre 3/05, p. 3.

au profit du groupe, au détriment de l'intérêt de l'entreprise située au Sénégal. L'avantage en cause s'entend d'une contrepartie à une obligation contractuelle. Il est censé intégrer le coût de l'obligation en plus d'un profit normal[475].

Si une entreprise transfère à une autre appartenant au même groupe un avantage sans contrepartie. C'est comme si le groupe demandait à cette entreprise de se sacrifier, d'agir contre son propre intérêt direct (A). Un tel sacrifice illicite en soi est cependant acceptable lorsqu'il peut être justifié au moins par un intérêt indirect de l'entreprise. Lorsque certaines conditions sont réunies, le fait qu'une société se soit sacrifiée au profit du groupe devient légitime (B).

A- L'illicéité du sacrifice d'une entité au profit du groupe

Le groupe étant soumis à une même logique économique, il arrive souvent qu'il soit demandé à une des entités qui le composent de prendre des actes n'allant pas dans le sens de son intérêt propre, mais plutôt dans le sens de l'intérêt supérieur commun à toutes les composantes du groupe. Mais, il est certain qu'une société ne peut pas être immolée sur l'autel de l'intérêt du groupe. On ne sacrifie pas n'importe qui à n'importe quoi, fût-ce au nom de l'intérêt du groupe[476]. La poursuite par les composantes du groupe d'un intérêt commun (1) ne saurait se faire au détriment de l'intérêt social individuel ; chaque entreprise devant poursuivre avant tout son propre intérêt (2).

1- La poursuite de l'intérêt commun…

La manipulation des prix de transfert visée par l'article 17 du CGI conduit à un transfert de bénéfices vers l'étranger. En fait, le marché « interne » permet au groupe de sociétés de contrôler les coûts des transferts de valeurs. L'espace intégré garantit au groupe la maîtrise du coût que peut engendrer un pareil transfert avec des opérateurs du marché « externe ». Le prix des transactions internes est souvent unilatéralement fixé par la société mère. L'espace intégré est totalement placé sous le contrôle de la société mère, par contre le marché « externe » dépend d'autres intervenants parmi lesquels les pouvoirs étatiques.

Le prix de transfert vecteur d'un transfert indirect de bénéfice se matérialise par la renonciation d'une des composantes du groupe à réaliser un bénéfice à son niveau. Cette renonciation à un bénéfice va profiter à une autre entité, de telle sorte que ce qui est perdu ou n'est pas gagné au Sénégal le sera dans un autre pays et au bout du compte le groupe va tirer un profit de la transaction.

---

[475] T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, 3e éd, Ed. Maxima, 1997, p. 52.

[476] M. COZIAN, « Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe ? (L'arrêt Sofige du 21 juin 1995) », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 545.

Pour parler de transfert anormal, il faut donc que le bénéfice qui aurait dû être réalisé par l'une des sociétés dans le cadre de son activité industrielle et commerciale soit indirectement transféré à une autre société. Il est nécessaire alors qu'un avantage ait été consenti par une entreprise à une autre[477].

Souvent les prix de transfert sont fixés dans le but de concentrer les bénéfices dans certaines entités. Ils peuvent être augmentés pour réduire les bénéfices d'une filiale implantée dans un pays à fiscalité défavorable, comme ils peuvent être réduits pour accroître les bénéfices d'une filiale implantée dans un pays à fiscalité plus favorable[478]. Ce transfert fait naître au profit du groupe un avantage. Mais il est difficile de déterminer la valeur de l'avantage transféré. Il n'existe pas de référentiel précis pour évaluer le montant du bénéfice transféré, si ce n'est la comparaison avec les prix pratiqués lors de ventes entre entreprises indépendantes.

L'analyse du bénéfice transféré ne porte pas sur le résultat global d'un exercice. Le contrôle porte sur chaque opération prise séparément. Le régime de base fait donc appel au principe de comparativité opération par opération. L'absence de référents légaux pour déterminer s'il y a eu transfert de bénéfice conduit à l'utilisation du critère du prix de pleine concurrence.

Le transfert de bénéfices en cause renvoie à « toute sortie de valeur constatée dans les comptes d'une entreprise et correspondant à une entrée de la même valeur dans les comptes d'une autre entreprise »[479]. Il faut également prendre en considération des transferts qualifiés d'avantages occultes, c'est-à-dire des avantages dont le résultat n'est pas exprimé dans les comptes du bénéficiaire[480].

Le transfert de bénéfices à l'étranger ne relève pas de la gestion normale de l'entreprise. Toutefois, le transfert anormal n'est pas défini. C'est par rapport à une dite gestion normale de l'entreprise qu'il est apprécié. La normalité dans le commerce fait référence aux conditions du marché. L'examen des opérations se fait *in concreto* en prenant en compte toutes leurs spécificités[481].

---

[477] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 288.
[478] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », op. cit., p. 450.
[479] P. JANS, *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes*, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 85.
[480] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, Paris PUF, Coll. Droit fondamental, p. 459.
[481] Idem, p. 458.

De manière générale la doctrine administrative est en harmonie avec les principes énoncés par l'OCDE en matière de prix de transfert[482]. Au Sénégal, la doctrine administrative précise que l'anormalité doit se mesurer à partir des conditions octroyées à une entreprise indépendante pour une transaction similaire[483]. Les transactions incriminées sont marquées par leur caractère peu équitable. Il y a donc anormalité dès qu'il y a disproportion entre l'obligation fournie ou payée et sa contrepartie[484].

Il est important de distinguer les prestations fournies par chaque entité et de tenir compte du contexte économique dans lequel l'échange a eu lieu. De même, il est recommandé de considérer l'ensemble des opérations. Lorsque les conditions de la transaction correspondent à des nécessités commerciales réelles il n'y aura pas de transfert de bénéfices[485].

2- … Au détriment de l'intérêt individuel

Malgré les effets de domination qui caractérisent le groupe, chacune des sociétés qui le composent doit être traitée comme une entité juridiquement indépendante ayant à défendre son intérêt propre. En clair, chaque société doit chercher à maximiser ses profits quels que soient les impératifs et la stratégie du groupe[486].

Même si elles appartiennent à un même groupe, les sociétés constituent des êtres juridiques indépendants devant respecter un intérêt qui leur soit propre[487]. Aussi les relations entre sociétés d'un même groupe doivent-elles respecter ce que Jérôme TUROT appelle « la règle de l'égoïsme sacré »[488].

---

[482] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.57.

[483] DGID, Note n° 4256 précitée, p. 4.

[484] M. COZIAN, « Les transactions intragroupe : le principe des transactions à prix normal », op. cit., p. 385.

[485] En raison de l'intérêt économique du développement à l'étranger des entreprises, il convient de ne pas appliquer de manière très stricte les dispositions de l'article 17 du CGI. Ainsi, « les conditions de fonctionnement commercial » des entreprises implantées à l'étranger doivent être prises en compte. Les entreprises exportatrices à des prix particulièrement favorables peuvent démontrer que ces opérations se justifient par un souci commercial et non de fuite fiscale.

[486] A. LEGENDRE, « Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société », *Droit fiscal*, 2006, n° 11, 10.

[487] M. COZIAN, « Les avances sans intérêt », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 412.

[488] J. TUROT, « Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational », RJF 1989, n° 5, p. 263.

Par conséquent, les transactions entre entreprises appartenant au même groupe doivent présenter une utilité pour chacune des parties, comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. Mais, il est difficile, sur la base des documents comptables d'établir l'existence de l'utilité partagée. De tels documents sont le plus souvent « muets sur le degré d'utilité pour une ou plusieurs sociétés d'un groupe des frais exposés par une autre »[489].

Les composantes de l'entreprise multinationale à travers la manipulation des prix de transfert se privent d'un avantage qui est conféré à une autre dans l'intérêt supérieur du groupe. Un tel sacrifice est illégal dans la mesure où il va à l'encontre de l'intérêt de l'entité sacrifiée, laquelle a vocation pourtant à n'agir que dans son intérêt. L'une des sociétés s'appauvrit et l'autre s'enrichit[490]. Celle qui s'appauvrit est coupable d'un acte de gestion anormale. Elle a agit contre son intérêt propre ; peut-être a-t-elle agi sur ordre de la société dominante dans l'intérêt du groupe. Mais cet intérêt ne vaut pas excuse absolutoire.

Selon la jurisprudence française, une transaction entre une société et son principal actionnaire, l'acceptation d'un prix de cession notablement inférieur à la valeur réelle des titres cédés doit être réputée constituer, à concurrence de l'insuffisance du prix stipulé, un avantage consenti sans contrepartie à l'actionnaire cessionnaire[491]. Une telle interprétation est possible à l'occasion de l'application de l'article 17 du CGI.

Les relations commerciales impliquent un échange équilibré entre les parties. Tout acte accompli par une entreprise au profit d'une autre doit avoir pour elle une contrepartie certaine, normale et immédiate. Ainsi les avances de fonds, les prêts, les cautionnements doivent donner lieu au paiement d'intérêts[492].

En France, la jurisprudence fiscale[493] regarde comme un acte de gestion anormale tout avantage consenti par une société à sa sœur, sa mère ou sa filiale[494], sans

---

[489] P. JANS, *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes*, op. cit., p. 85.
[490] M. COZIAN, « Les transactions intra-groupe », op. cit., p. 386.
[491] CE, 7e et 8e sous-sections, 21 novembre 1980, Req. n° 17055, *Droit fiscal*, 1981, n° 7, comm. 279, conclusions Rivière, RJF 1981, n° 1, p. 15.
[492] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 517.
[493] CE, 30 septembre 1987, n° 50157, Sté La Quotidienne Daily Peausserie, *Droit fiscal*, 1998, comm. 144, 145, 165 et 175; RJF 11/87, n° 1083 ; CE, 10 février 1988, n° 57602 et 58926, Barthélémy, *Droit fiscal*, 1988, comm. 1644 ; RJF 4/88, n° 377 ; CE, 15 avril 1988, n° 58048, Descudet, *Droit fiscal*, 1989, comm. 949 ; RJF 6/88, n° 703.
[494] V. Y. BENARD, « Groupe de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice », RJF 2006, p. 499.

contrepartie pour elle, alors même que cette opération serait conforme à une gestion normale du groupe[495]. Cette jurisprudence est encore largement confirmée à travers les arrêts Sofige[496], ou Société AS Représentation[497] dans lequel le juge a rappelé « que c'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise qu'il doit être apprécié si des charges assumées par une société en vue d'assurer certains avantages à d'autres sociétés correspondent à des actes de gestion commerciale anormale ».

Dès lors, il convient de vérifier si la société retire de son appartenance au groupe un intérêt qui compense l'avantage consenti[498]. Ce qu'interdit la jurisprudence, c'est qu'une société se sacrifie aux intérêts supérieurs du groupe[499]. Cette exigence souvent imposée aux filiales et aux succursales s'applique aussi à la maison mère. La décision de la société mère n'est acceptable sur le plan fiscal que si elle correspond à son intérêt propre et qu'elle comporte une réelle contrepartie pour elle. Celle-ci doit agir non par altruisme en portant secours à autrui, mais par égoïsme bien compris en sauvegardant ses intérêts actuels et futurs grâce à un sacrifice passager[500].

L'intérêt supérieur du groupe ne peut être invoqué en tant que tel pour justifier le sacrifice d'une société sans contrepartie directe pour elle. Il arrive, par exemple, qu'une société mère donne l'ordre à une filiale prospère de venir au secours d'une autre filiale qui est en difficulté. Un tel sacrifice demandé est sans doute conforme à l'intérêt du groupe ; même s'il est contraire à l'intérêt personnel de la filiale sacrifiée[501].

La jurisprudence française ne reconnaît pas la légitimité de ce genre de privation. C'est à la société mère de secourir elle-même la filiale en difficulté sans pouvoir rejeter cette obligation sur une autre société apparentée. L'intérêt général du groupe n'est pas une excuse valable dans le cadre des aides interentreprises : « Considérant que l'administration était fondée à regarder l'octroi de ces avances et de cette caution comme des opérations étrangères à une gestion commerciale

---

[495] J. TUROT, « Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational », RJF Francis Lefebvre 5/89, pp. 263-271.
[496] CE, 21 juin 1995, n° 132531, SA Sofige, *Droit fiscal*, 1995, comm. 1902 ; RJF 8-9/95, n° 963.
[497] CE, 1er mars 2004, n° 237013, Sté AS Représentation, Juris-Data n° 2004-080491 ; *Droit fiscal*, 2004, com. 669, conclusions G. Goulard ; RJF 5/04, n° 459.
[498] J. TUROT, « Avantages consentis entre sociétés… », op. cit., p. 269.
[499] A. LEGENDRE, « Plaidoyer pour la reconnaissance … », op. cit., p. 12.
[500] M. COZIAN, « Les abandons de créances », op. cit., p. 427.
[501] Idem, p. 417.

normale de la société X, alors même que ces opérations auraient été faites à la demande et dans l'intérêt de la société Z dont la société X était la filiale »[502].

C'est la théorie de l'acte anormal de gestion qui permet de reprocher à une entreprise de n'avoir pas réclamé d'intérêts et de l'imposer sur un tel manque à gagner[503]. Il faut que l'administration apporte la preuve[504] que l'entreprise a agi contrairement à son intérêt, qu'elle s'est appauvrie sans contrepartie aucune[505].

B- La légitimation du sacrifice au profit du groupe

L'application des règles de prix de transfert peut conduire à constater un acte de gestion anormal. Mais les agissements anormaux des entreprises affiliées ne sont pas systématiquement sanctionnés. La poursuite de l'intérêt supérieur du groupe ne signifie pas une renonciation à l'intérêt individuel. Il arrive en effet que la société qui a effectué une transaction dans l'intérêt du groupe soit en mesure de prouver qu'elle aussi a retiré de l'opération une contrepartie directe (1) ou y avait un intérêt indirect (2).

1- L'existence d'une contrepartie directe

Le sacrifice consenti par une entité à l'avantage du groupe peut se justifier valablement par une contrepartie économique directement tirée de la transaction ; auquel cas, la libéralité supputée ne serait qu'apparente. En effet, dès lors que l'entreprise qui a consenti un avantage a retiré de la transaction une contrepartie directe et suffisante, l'opération est donc regardée comme normale. La normalité des avantages consentis est fonction de la qualification de la transaction et de son utilité respective pour chaque partie.

Une systématisation doctrinale a permis de dégager deux faisceaux d'indices pour apprécier l'existence ou l'absence de contrepartie[506]. Le premier se rapporte à la matérialité des liens existant entre la société créancière et la société débitrice. Ces liens concernent la nature des relations commerciales, le maintien de débouchés et la préservation des sources d'approvisionnement ou la situation financière. Le second s'attache à la recherche du but poursuivi par les parties, par

---

[502] CE, 14 mai 1980, Req. n° 9259, *Droit fiscal*, 1980, n° 30, com. 1643, RJF 1980, n° 7-8, p. 310.
[503] CAA Paris, 1er mars 1994, Chanel-Ungaro, *Droit fiscal*, 1994, n° 43, com. 1842, conclusions M. de Segonzac ; RJF 1994, n° 5, p. 312.
[504] CE, 27 juillet 1984, Req. n° 34588, *Droit fiscal*, 1985, n° 11, 596 ; RJF 1984, n° 10, p. 562, conclusions Racine.
[505] M. COZIAN, « Les avances sans intérêt », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 409.
[506] Idem, p. 409

exemple : la morale des affaires, les nécessités du commerce international, la motivation particulière des parties ou le degré de parenté inter-sociétés[507].

L'intérêt direct qu'une société apparentée peut retirer à l'occasion d'une transaction transfrontière, en contrepartie de l'avantage consenti au profit d'une autre entité du groupe peut consister en des recettes engrangées. Ainsi en a-t-il été jugé par le Conseil d'État français : « considérant que, pour combattre la présomption de transfert de bénéfices résultant de l'article 57 du CGI, la société requérante fait, notamment valoir que les pertes de recettes qu'elle a subies du fait de l'avantage consenti à sa filiale britannique sont à rapprocher des avantages retirés de l'action de la filiale, qui s'est traduite par un accroissement important des recettes à l'exportation vers la Grande-Bretagne…, qu'eu égard à ces circonstances… la société X doit être regardée comme apportant ainsi la preuve que la libéralité apparente consentie par elle entre dans le cadre de la gestion normale d'une entreprise qui, pour développer ses exportations sur un marché, s'appuie sur les services d'une filiale à laquelle elle accorde, à titre temporaire et remboursable, une aide financière lui permettant de commencer à fonctionner »[508].

De même, reconnaît à une société mère la possibilité de pratiquer à l'égard d'une filiale dans laquelle les intérêts minoritaires sont négligeables une politique de prix préférentiels allant jusqu'à ne lui facturer que le coût réel des marchandises ou des services, ce coût s'entendant de l'ensemble des coûts directs ou indirects qui y sont incorporés[509]. Mais ce droit reconnu à une société mère de procéder avec ses filiales à des transactions « blanches » ne s'applique en aucun cas aux transactions sur immobilisations[510].

En matière d'aides également, l'entreprise apparentée ayant consenti un avantage pour le compte du groupe peut justifier qu'elle n'a pas procédé à un transfert indirect de bénéfices. Il arrive souvent, lorsqu'une filiale bat de l'aile, que dans certains milieux on presse la société mère d'accomplir son « devoir d'actionnaire ». En réalité, il s'agit là d'un précepte moral[511]. Il est fréquent qu'une société laisse sa filiale déposer le bilan et invoque au passage la limitation de la

---

[507] Ibid., p. 410.

[508] CE, 2 juin 1982, Req. n° 23342, *Droit fiscal*, 1983, n° 6, com. 191, conclusions Schricke, RJF 1982, n° 7, p. 328.

[509] CE 24 février 1978, n° 2372, Section, RJF 4/78, n° 161, conclusions P. Rivière, *Droit fiscal*, 1978, n° 30, c. 279.

[510] CE, 21 novembre 1980, n° 17.055, RJF 1/81, n° 10, chron. J.M. Sauvé ; RJF 2/81, p. 55, conclusions P. Rivière.

[511] M. COZIAN, « Les abandons de créances », op. cit., p. 425.

responsabilité dont elle bénéficie. À l'inverse, il lui est permis malgré le principe d'indépendance des sociétés composant le groupe d'aider sa filiale qui est dans le besoin si tel est son intérêt bien compris[512].

À ce propos, la question s'est posée en France de savoir si les aides à caractère financier consenties par une société française à une filiale étrangère sont passibles des mêmes règles que lorsqu'il s'agit de relations *intra muros*, ou si l'article 57 du CGI exclut dans tous les cas la déductibilité des aides financières. La doctrine administrative avait répondu favorablement aux entreprises, puisqu'elle ne distingue pas le cas où la société aidée est étrangère[513].

La jurisprudence quant à elle distingue les aides dites « commerciales », lorsque la société en difficulté est client ou fournisseur de la société qui consent l'aide, laquelle cherche ainsi à maintenir un débouché ou une source d'approvisionnement et les aides dites « financières » consenties par une société mère à une filiale pour préserver son « renom », sauvegarder une participation ou éviter d'être entraînée dans une action en comblement de passif.

Le Conseil d'État a ainsi tranché dans le sens de la déductibilité pour une société française de l'aide « française », c'est-à-dire n'ayant pas pour motif la préservation d'approvisionnements ou de débouchés, mais seulement la préservation du capital investi et du renom de la société mère, accordée à une filiale étrangère[514]. Cette jurisprudence des subventions commerciales aux filiales semble être transposable aux succursales étrangères[515]. Quant aux aides commerciales consenties à des filiales étrangères, la jurisprudence, se fondant sur le principe de territorialité, a sévèrement restreint leur déductibilité, au motif qu'elles aboutiraient à faire supporter à la société mère les déficits de sa filiale[516].

La société mère doit apporter la preuve de la contrepartie qu'elle retire de son aide, laquelle, *a priori*, est supposée anormale. Le Conseil d'État déclare à ce

---

[512] Idem, p. 426.

[513] DGI, Instruction du 22 août 1983 sur les abandons de créances, précitée, n° 56.

[514] CE, 15 octobre 1986, n° 39.415 et 40.774, RJF 12/86, n° 1066, conclusions Guillenchmidt, p. 639, et chron. Mme Monique Liebert-Champagne, p. 635. Dans cette affaire, le juge a refusé à une société française la déduction d'un abandon de créance à caractère financier consenti à une filiale néerlandaise qui était un pur holding (l'aide ne pouvait donc être que financière, en l'absence de toute transaction commerciale) ; mais il s'est fondé pour cela sur le caractère anormal du renflouement effectué.

[515] CE 2 mars 1988, n° 49.054, Ateliers Mécaniques, RJF 4/88, n° 407.

[516] CE 14 mars 1984, n° 33.188, RJF 4/84, n° 590, chron. M. de Guillenchmidt, p. 280 et CE 20 décembre 1985, n° 46.390, RJF 3/86, n° 266.

propos : « considérant que le fait de consentir des prêts sans intérêt et sans indexation à un tiers constitue une libéralité étrangère à l'intérêt social sauf s'il est établi l'existence d'une contrepartie ; que cette règle doit recevoir application même si le bénéficiaire de ces avances est une filiale de la société, hormis le cas où la situation des deux sociétés serait telle que la société mère puisse être regardée comme ayant agi dans son propre intérêt en venant en aide à une filiale en difficulté »[517].

L'existence d'un intérêt direct justifie également la licéité d'un abandon à une société sœur, partenaire commerciale. Le Conseil d'État français a eu à juger, « que les activités des deux sociétés qui avaient les mêmes actionnaires et la même dénomination sociale étaient étroitement imbriquées ; que la mise en liquidation des biens de la société Bisch-Marley Paris aurait mis en cause la poursuite des activités commerciales et la réputation de la SA Bisch-Marley ; qu'ainsi la société requérante justifie que l'abandon de créance qu'elle a consenti l'a été en vue de sauvegarder ses intérêts industriels et commerciaux dans le secteur d'activité en cause »[518].

L'existence d'une contrepartie économique directe justifie également la licéité d'un abandon en cas d'imbrication commerciale jugée suffisante entre l'auteur de l'acte et le bénéficiaire, appartenant au même groupe de sociétés[519]. Il apparaît ainsi qu'une société mère est en droit de venir au secours d'une filiale en difficulté si elle entretient avec celle-ci des rapports commerciaux et qu'elle est en droit de choisir le mode de renflouement le plus avantageux fiscalement. La même solution vaut pour les abandons de créance à caractère financier[520]. Toutefois, lorsque la filiale est en même temps partenaire commercial, il est difficile de savoir lequel de l'aspect économique ou financier doit l'emporter. Mais en France, le Conseil d'État présume que dans cette hypothèse, c'est la préoccupation commerciale qui l'emporte, ce qui est favorable aux intérêts des entreprises en cause[521].

---

[517] CAA Paris, 6 avril 1993, Mouratoglou, RJF 1993, n° 7, p. 565 ; CE, CAPC, 8 juin 1994, Req. n° 148570, RJF 1994, n° 8-9, p. 887 ; CE, 6 mai 1996, Req. n° 148572, *Droit fiscal*, 1996, n° 41, com. 1210, RJF 1996, n° 6, p. 412.

[518] CE, 26 juin 1992, Req. n° 68646, *Droit fiscal*, 1992, n° 50, com. 2324 ; RJF 1992, n° 8-9, p. 690.

[519] CE, 4 décembre 1985, Req. n° 44323, *Droit fiscal*, 1986 n° 18, com. 896, conclusions M.-A. Latournerie, RJF 1986, n° 2, p. 92.

[520] CE, 30 avril 1980, Req. n° 16253, *Droit fiscal*, 1980, n° 30, com. 1642 ; RJF 1980, n° 6, p. 246, conclusions B. Martin Laprade.

[521] CAA Paris 2 février 1995, *Droit fiscal*, 1995, n° 13, com. 653, note Tixier et A.-G. Hamonic ; RJF 1995, n° 4, p. 276.

Concernant les avances sans intérêt, la jurisprudence française considère que même s'il n'existe pas de relations commerciales entre la société mère et la filiale, les liens financiers qui les unissent peuvent justifier que la première vienne au secours de la seconde lorsque celle-ci connaît des difficultés financières mettant en péril son existence[522].

Toutefois, la société mère doit faire état des réelles difficultés de la filiale et de son intérêt propre à consentir un sacrifice passager. Le souci de faciliter le développement de la filiale en vue d'en percevoir ultérieurement les dividendes n'est pas un motif recevable[523]. Il importe peu d'ailleurs, que la filiale soit une société de capitaux ou une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu. Quand bien même, dans cette seconde hypothèse, le Trésor public ne subit aucun préjudice puisque les résultats de la filiale sont directement imposés au nom de la société mère[524].

2- La justification d'un intérêt indirect

L'entreprise du groupe qui a consenti un sacrifice sous le couvert des prix de transfert peut également justifier que les opérations suspectées sont valablement effectuées en arguant non pas une contrepartie directe mais un simple intérêt indirect.

L'intérêt de l'entreprise liée dans une transaction peut être un intérêt immédiat ou un intérêt futur. Si l'une des composantes du groupe commet un acte contraire à son intérêt social dans l'intérêt du groupe, on considère qu'elle poursuit néanmoins un intérêt propre dans la mesure où elle peut raisonnablement attendre une contrepartie future en sa qualité de société apparentée[525].

C'est ainsi qu'il a été jugé qu'une société apporte la preuve qu'elle n'a pas procédé à un transfert de bénéfices à l'étranger en établissant que l'avantage qu'elle consentait sur un point à une société située à l'étranger était compensé par un avantage qui lui était consenti sur un autre point par la société étrangère, alors

---

[522] CE, 13 janvier 1967, req. n° 68139, *Droit fiscal,* 1967, n° 7, comm. 199 ; Dupont 1967, n° 4, p. 205, cité par M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 413 ; CAA Lyon, 24 mai 1995, RJF 1995, n° 8-9, p. 565.

[523] CE, 20 janvier 1992, Req. n° 67917, Socodis, *Droit fiscal*, 1992, n° 17, com. 910, RJF 1992, n° 3, p. 203.

[524] CE, 4 avril 1990, Req. n° 65943, *Droit fiscal,* 1991, n° 16-17, com. 892, conclusions Liébert-Champagne ; RJF 1990, n° 6, p. 414 ; CAA Bordeaux, 23 avril 1997, Bulletin Joly 1997, p. 819 ; CAA Paris, 14 octobre 1997, *Droit fiscal,* 1998, n° 13, com. 236, conclusions C. Martin ; Bulletin Joly 1998, p. 164, note Ph. Derouin.

[525] C. HANNOUN, *Le droit et les groupes de sociétés*, LGDJ, Bibl. de Droit privé, n° 133, p. 92.

même que les deux opérations appelées à se compenser n'avaient entre elles aucun lien de causalité[526].

Dans cette même logique, les relations indirectes de participations sont prises en compte par la jurisprudence française à l'occasion de l'analyse des transactions intra-groupe. Ainsi a-t-il même été admis que l'aide apportée par un holding luxembourgeois à sa filiale française était commerciale, alors que le holding n'entretenait aucune relation commerciale avec la société aidée, mais parce que cette dernière était le distributeur en France d'une autre société, de nationalité italienne, laquelle était la société mère du holding, et donc la « grand-mère » de la société aidée[527]. La subvention avait bien été consentie aux fins de favoriser l'exploitation commerciale de la « grand-mère » italienne, et il importe peu que la subvention ait été versée par la « grand-mère » elle-même ou par la mère.

Toutefois, les relations de filiation ne sont acceptées comme pouvant justifier certaines solidarités qu'à sens unique. Une société mère sauvegarde en effet ses intérêts quand elle vient au secours d'une filiale en difficulté ; si la situation financière de celle-ci se redresse, la première en retirera des avantages à la fois financiers, stratégiques et moraux.

Aussi a-t-il été jugé en France « que compte tenu de l'ensemble des éléments d'appréciation dont elle fait état, la société "Ascinter-Otis" a pu estimer à juste titre qu'il était conforme à son propre intérêt d'assainir la situation financière de sa filiale ; qu'elle doit dès lors, être regardée, alors même qu'elle aurait pu recourir à d'autres mesures pour parvenir aux mêmes fins, en particulier souscrire à une augmentation de capital de sa filiale, précédée ou non d'une réduction de capital, comme ayant agi dans le cadre d'une gestion normale en consentant l'abandon de créance dont s'agit »[528].

Par contre, les aides des sociétés filiales en direction de la maison mère ne sont pas acceptées comme pouvant légitimer la violation de ses propres intérêts. En effet, les sacrifices qu'une filiale consent au profit de sa mère ou d'une sœur, s'ils peuvent être conformes à une certaine idée de l'intérêt du groupe, sont par principe considérés comme anormaux sur le plan fiscal. Ils ne seront jamais compensés par des retombées directes sur le plan financier, faute de participation dans le capital et faute de vocation aux dividendes ; sauf lorsqu'il s'agit de relations commerciales unissant les sociétés du groupe. Dans ce cas, les aides

[526] CE, 30 octobre 1963, n° 50220, 8e s.s., Dupont 1964, p. 470 ; RO p. 69.
[527] CE, 6 juillet 1983, n° 37.541, RJF 10/83 ; n° 1135.
[528] CE, 11 mars 1988, Req. n° 46846, *Droit fiscal,* 1988, n° 26, comm. 1331, conclusions M. de Saint-Pulgent ; RJF 1988, n° 5, p. 319.

consenties par la filiale peuvent être justifiées si elles tendent à sauvegarder ses propres intérêts commerciaux. Quant à la sauvegarde du renom et de la politique de diversification, il s'agit là de responsabilités qui pèsent à titre principal sur la société mère[529].

L'intérêt indirect dont peut se prévaloir une entreprise apparentée ne peut se traduire en définitive qu'en un simple « manque à gagner » [530]. À tout le moins, se doit-elle de « récupérer » l'avantage consenti[531]. Mais il reste bien établi que la société mère, par exemple si elle ne doit pas s'appauvrir, n'est pas tenue de s'enrichir « sur le dos » de ses filiales.

Pour éviter que les entreprises affiliées ne soient sacrifiées injustement, il serait possible d'imposer à l'entreprise dominante d'un groupe de droit ou de fait d'accorder une compensation financière à la société filiale pour toutes les opérations désavantageuses que la première a pu contraindre la seconde à entreprendre[532]. Cette compensation devrait être effectuée au cours de l'exercice durant lequel ces opérations ont été conduites. Il en va de même pour toutes les dispositions désavantageuses prises par la société filiale sur l'ordre de la société mère. Même s'il s'avère difficile d'évaluer financièrement toutes les retombées positives, à l'échelle d'une ou de plusieurs filiales, des choix stratégiques du groupe mis en œuvre précisément par chacune des filiales[533].

§ 2- La négation de l'intérêt supérieur du groupe

L'octroi d'un avantage indu à une société apparentée au profit de l'intérêt supérieur du groupe reflète un prix de transfert anormal, dans la mesure où il n'y a pas une confusion entre l'intérêt du groupe et l'intérêt individuel de l'entité « sacrifiée ». En effet, l'intérêt du groupe n'est pas reconnu de façon absolue (A). Par conséquent, l'intérêt individuel des sociétés groupées doit prévaloir sur l'intérêt commun cristallisé au sein du groupe (B).

---

[529] CE, 21 juin 1995, société Sofige, Req. 132531, RJF 1995, n° 8-9, p. 574, conclusions Ph. Martin, ibid., p. 559. Voir aussi l'arrêt de la Cour administrative d'appel qui a été déféré devant le Conseil d'État dans cette même affaire : CAA Paris, 29 octobre 1991, *Droit fiscal*, 1993, n° 25, com. 1272 ; RJF 1992, n° 2, p. 133.

[530] CE, 24 février 1978, n° 2372, Section, RJF 4/78, n° 161, conclusions P. Rivière, op. cit.

[531] CE, 4 mars 1985, n° 41.396, RJF 5/85, n° 683.

[532] A l'image de la loi allemande du 6 septembre 1965 sur les sociétés anonymes *(Aktiengesetz, AktG)*.

[533] CAA Paris, affaire Atys, 21 janvier 2005, n° 01-873, précité.

A- La prééminence de l'intérêt social individuel

Le groupe en tant qu'entreprise soumise à une unité décisionnelle au plan économique est reconnu. En tant que tel, il lui est reconnu de pouvoir disposer d'un intérêt propre. Si la reconnaissance du groupe est absolue, la reconnaissance de l'intérêt du groupe est quant à elle relative. Sur le plan purement juridique, l'intérêt du groupe est reconnu (1), alors que sur le plan simplement fiscal, la notion d'intérêt du groupe ne connaît pas à proprement parler de consécration législative ou jurisprudentielle (2).

1- La reconnaissance de l'intérêt du groupe au plan juridique

Il n'existe pas de droit spécifique des groupes[534]. C'est vrai pour le droit des sociétés ; c'est vrai pour le droit fiscal. Certes, l'existence du groupe n'est pas ignorée, encore moins niée. La jurisprudence pénale prend en compte la référence à l'intérêt du groupe[535]. La réglementation des groupes touche cependant au moins à cinq domaines en plus de la fiscalité à savoir le financement, le personnel, les structures, la comptabilité, et la faillite. En fait comme en droit, l'unité et la cohérence économiques et juridiques du groupe existent déjà[536].

Le droit de l'OHADA admet l'existence de groupes de sociétés constitués par un ensemble de sociétés juridiquement indépendantes les unes des autres, mais soumises en réalité à une unité de décision économique. C'est ainsi que lorsqu'une société possède plus de la moitié du capital d'une autre, la seconde est considérée comme une filiale de la première[537].

En plus d'admettre l'existence du groupe de sociétés, le droit commercial communautaire ouest africain reconnaît l'existence de l'intérêt du groupe. L'entreprise multinationale dispose au moins d'un intérêt financier[538]. En effet, les sociétés membres d'un groupe ont nécessairement un intérêt financier commun. Elles sont souvent liées entre elles par des participations financières et ont toutes pour finalité commune un enrichissement global supérieur à celui qu'aurait

---

[534] M. COZIAN, « Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 382.

[535] Cass. crim., 4 février 1985, Rev. sociétés 1985, n° 3, p. 648, note B. Bouloc ; Gaz. Pal. 15 juin 1985, note J.-P. Marchi ; D. 1985, p. 478, note D. Ohl ; JCP E, 1985, II, 14614, note W. Jeandidier.

[536] Voir par exemple, M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, Litec, 12e éd., 1999, p. 461 s.

[537] Article 179 de l'Acte uniforme sur les sociétés commerciales et le groupement d'intérêt économique.

[538] A. LEGENDRE, « Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société », op. cit., p. 10.

réalisé chacune des sociétés dans une perspective isolée. Car la santé et les résultats financiers de chaque composante du groupe ont une influence certaine sur ceux des autres[539].

L'intérêt du groupe n'est donc pas celui qui s'individualise sur la tête de telle ou telle société du groupe, mais bien un intérêt commun qui se superpose à l'entité du groupe lui-même. L'intérêt du groupe demeure distinct de celui de la société mère, même si les filiales sont détenues à 100%.

En France, la jurisprudence reconnaît l'intérêt du groupe. Aussi a-t-il été jugé que : « chaque opération effectuée dans le cadre d'un groupe perd son individualité et doit s'apprécier à la lumière de la politique d'ensemble élaborée par le chef de file du groupe. Cette opération est justifiée si elle concourt au but commun sans rupture d'équilibre entre les engagements respectifs et sans excéder les possibilités financières de la société qui en supporte la charge »[540].

Mais, il est tout de même difficile de déterminer l'intérêt du groupe. À ce propos, trois critères sont utilisés pour apprécier l'intérêt du groupe[541]. Le premier critère c'est que le groupe suppose l'existence d'un groupement économique fortement structuré reposant sur des bases non artificielles. Les éléments qui le composent, même parfois disparates, doivent concourir à la réalisation de l'objectif social du groupe qui peut alors provisoirement se substituer à l'objet social des diverses sociétés liées. En second lieu, les sacrifices demandés à l'une des sociétés doivent être réalisés dans l'intérêt du groupe pour le maintien de son équilibre ou pour la poursuite d'une politique cohérente et non dans l'intérêt personnel de ses dirigeants. Enfin, ces sacrifices ne doivent pas faire courir à la société concernée des risques trop importants, sans contrepartie suffisante ou hors de proportion avec ses possibilités réelles, permettant de prévoir au moment même de la décision, des difficultés graves pour l'avenir, préjudiciables à ses actionnaires et à ses créanciers personnels[542]. La combinaison de ces critères permet de conclure à l'existence d'un intérêt supérieur du groupe en droit commercial.

---

[539] A. ATIBACK, *L'abus de biens sociaux dans le groupe de sociétés*, Paris, L'Harmattan 2007, p. 17.

[540] Trib. Corr. de Seine, 26 novembre 1968, Gaz. Pal. 1969, p. 309, note Lacan.

[541] A. ATIBACK, *L'abus de biens sociaux dans le groupe de sociétés*, op. cit., p. 19.

[542] Cass. Crim. 4 février 1985, Rozemblum, Rev. Soc. 1985, p. 655, note B. Buloc, Gaz. Pal. 1985, p. 377, obs. J. P. Marchi, D.S. 1985, p. 478, note D. Ohl ; C. LE GUNECHEC, « Le fait justificatif tiré de la notion de groupe de sociétés dans le droit pénal français de l'abus de biens sociaux, à propos d'un arrêt de la Chambre criminelle du 4 février 1985 », *Revue internationale de droit pénal*, 1987, pp. 117 et s.

L'intérêt du groupe n'est pas cependant dépourvu de tout lien avec les intérêts des sociétés qui le composent, même s'il s'en distingue. En effet, eu égard à la cohérence économique et juridique d'un groupe de sociétés l'intérêt propre de l'une quelconque des sociétés y affiliées apparaît nécessairement recouper tout ou partie de l'intérêt du groupe. L'intérêt propre de chaque société est susceptible de contenir une composante non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient. La mesure de cette dernière composante n'en est pas moins délicate.

2- La non consécration de l'intérêt du groupe au plan fiscal

La fiscalité sénégalaise reconnaît de façon timide le groupe, sans pour autant reconnaître l'intérêt de celui-ci. Il n'y a pas une fiscalité spécifique aux groupes de sociétés comme c'est le cas en France où la consolidation fiscale est consacrée. La fiscalité sénégalaise ne reconnaît que de façon parcimonieuse le groupe, à travers la consécration du régime des fusions et celui des sociétés mère et filiales en matière d'imposition des dividendes.

En France, au-delà de ces régimes, la loi fiscale reconnaît depuis 1988 le régime du bénéfice consolidé[543]. Le régime d'intégration fiscale permet à la société mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés à raison du résultat d'ensemble réalisé par le groupe. À ce titre, la jurisprudence française a eu à affirmer que « c'est au regard de l'intérêt du groupe intégré [...] que doit être apprécié le caractère normal de l'acte de gestion en cause »[544]. À travers cette prise de position, le juge a entendu tirer les conséquences fiscales de la réalité économique incontournable que représentent aujourd'hui les groupes multinationaux de sociétés à l'heure de la mondialisation[545].

La possibilité pour une entreprise de pouvoir procéder à des transactions à des conditions préférentielles à une autre société du groupe laisse à supposer qu'il existerait un intérêt de groupe justifiant cette pratique. Le droit fiscal ne méconnait pas dans l'absolu l'intérêt du groupe. Exceptionnellement, certaines

---

[543] L'article 68 de la loi de finances pour 1988 n° 87-1060 du 30 décembre 1987, a enfin institué un régime fiscal du groupe.

[544] CAA Paris, 10 déc. 2004, n° 00-36, et aussi, quoique formulé de façon différente, CAA Paris, 21 janv. 2005, n° 01-873, Atys.

[545] P. DIBOUT et al., « Intégration fiscale : actualités et perspectives. - Compte rendu de la conférence IFA du 5 novembre 2008 », *Droit fiscal*, 2009, n° 11, 234 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, « Régime des groupes (affaire Papillon) : l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée », commentaire de l'arrêt CJCE, Sté Papillon du 27 novembre 2008, aff. C-418/07, *Droit fiscal*, 2008, n° 49, 353 ; P. DIBOUT, « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement. – À propos de CJCE, 27 nov. 2008, C-418/07, Sté Papillon », *Droit fiscal*, 2008, n° 52, 640, Y. RUTSCHMANN, P. DIBOUT et L. DE LA ROCQUE, « Arrêt Sté Papillon : quelles incidences pratiques ? », *Droit fiscal*, 2009, n° 16, 277.

charges au détriment de l'intérêt d'une entreprise associée sont acceptées en déduction ; car le groupe y trouve intérêt.

Toutefois, « l'appartenance à un même groupe ne justifie aucunement que l'une des sociétés affiliées fasse une fleur à une autre, même si c'est dans l'intérêt supérieur du groupe. C'est le principe d'égoïsme sacré qui doit dominer les relations intragroupe »[546].

Au Sénégal, la notion d'intérêt du groupe n'est pas fiscalement consacrée. En définitive, l'attitude du législateur sénégalais à l'égard des groupes est nuancée : il ne peut en principe que se couvrir les yeux en s'écriant : « Cachez ce groupe que je ne saurais voir !»[547], mais il ne manque pas de laisser filtrer un regard entre les doigts de la main et tient compte dans une certaine mesure de ce que l'intérêt d'une société ne peut ignorer les liens de groupe qu'elle entretient[548]. L'appartenance à un groupe n'a donc pas cette vertu magique de transformer le mal en bien, les conditions anormales en conditions normales et le prix anormal en prix normal[549], surtout dans le cas où les relations intragroupes chevauchent les frontières.

B- La rationalité de la négation de l'intérêt du groupe

Le droit fiscal sénégalais reste réfractaire à la notion d'intérêt de groupe. Non sans fondement à notre avis. De prime abord, l'unité économique qui prévaut au sein des multinationales peut conduire à penser que la reconnaissance de l'intérêt du groupe doit aller de soi et que toute réticence à considérer cet intérêt supérieur des entités du groupe qui traduit une approche que l'on peut qualifier d'« empirique » serait « regrettable »[550] (1).

Mais en réalité, la mise en œuvre de l'approche empirique du groupe pourrait être à l'origine d'incohérences et de contradictions dans le système fiscal qui consacre le principe de pleine concurrence, lequel est basé sur une approche « formelle » de la réalité des groupes de sociétés (2).

1- Le rejet de l'approche « empirique » du groupe

Le groupe n'a pas une existence juridique. C'est une réalité économique, une essence de fait et non de droit[551]. Une approche que nous qualifions

[546] M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 27e éd., p. 261.
[547] J. TUROT, « Avantages consentis entre sociétés … », op. cit., p. 267.
[548] Idem, p. 269.
[549] M. COZIAN, « Transactions à prix normal », op. cit., p. 383.
[550] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 79.
[551] M. PARIENTE, « Les groupes de sociétés et la loi de 1966 », Rev. soc., 1996, n° 3, p. 467.

d'« empirique » du groupe de sociétés permet de voir en lui une seule et même entreprise marquée par une unité décisionnelle. Cette unité économique du groupe fait que les actes pris par chaque entité vont dans le sens de l'intérêt commun du groupe qui recoupe celui de ses associés qui détiennent directement ou indirectement toutes les sociétés groupées. En effet, les différentes entités par le biais des liens de dépendance ont les mêmes associés.

C'est ainsi que l'intérêt du groupe est considéré par certains auteurs comme étant l'intérêt commun des associés[552]. Selon eux, l'intérêt propre d'une société contrôlée se trouve plus ou moins substitué à celui des contrôlaires. Aussi, considèrent-ils que lorsque ce contrôle est la manifestation de l'unité de direction économique d'un groupe, la notion d'intérêt social se voit supplantée par celle d'intérêt du groupe »[553].

L'intérêt du groupe pourrait donc se traduire par l'intérêt supérieur de l'institution que représente la multinationale en tant qu'entreprise composée. L'intérêt du groupe serait entendu comme « l'intérêt supérieur de l'entreprise dépassant les intérêts catégoriels de tous ses membres »[554]. Le groupe d'entreprises pourrait disposer d'un intérêt, car il se présente comme « un agent économique autonome, poursuivant des fins propres, distinctes des intérêts collectifs qui sont agrégés en elle »[555]. Mais, l'intérêt du groupe n'est pas « l'intérêt commun »[556] des entreprises qui le composent et qui renverrait au « profit optimal à partager entre » elles[557].

Une telle conception de l'intérêt du groupe est fortement imprégnée de la pensée libérale[558]. Elle prétend que le gouvernement de la société doit avoir pour objectif le partage des bénéfices[559]. De ce point de vue, la société ne serait qu'un contrat de

---

[552] D. SCHMIDT, « De l'intérêt social », JCP éd E, 1995, n° 38. 488.
[553] C. CHAMPAUD, *Le pouvoir de concentration de la société par actions, Sirey*, 1962, p. 273.
[554] J.-J. DAIGRE, « Le gouvernement d'entreprise : feu de paille ou mouvement de fond ? », *Droit et patrimoine*, juillet-août 1996, p. 24.
[555] A. PIROVANO, « La "boussole" de la société. Intérêt commun, intérêt social, intérêt de l'entreprise ? », *Recueil Dalloz*, 1997, 24e cahier, Chronique, pp. 189.
[556] D. SCHMIDT, « De l'intérêt commun des associés », *JCP éd. E*, 1994, n°3793.
[557] D. SCHIMDT, « Rapport de synthèse », *Cahier droit de l'entreprise* 1996–4, p. 25.
[558] Y. M. BERENGER, « De l'intérêt social dans l'AUSC de l'OHADA », *Penant, Revue trimestrielle de droit africain*, n° 860, Juillet-septembre 2007, Spécial OHADA, Ed. Juris Africa, p. 341.
[559] M. A. MOUTHIEU NJANDEU, *L'intérêt social en droit OHADA des sociétés*, L'Harmattan, 2009.

partage, où les dirigeants auraient pour mission de créer des bénéfices à repartir entre associés[560].

Telle n'est cependant pas la conception que le législateur fiscal sénégalais a du groupe. La consécration d'une telle conception de l'intérêt du groupe en droit fiscal aurait permis de prendre en considération les actes constitutifs d'un avantage en faveur du groupe, même contraires à l'intérêt de l'entreprise qui en est l'auteur.

Le législateur fiscal sénégalais considère l'intérêt social comme devant être, non pas seulement l'intérêt de l'entreprise, mais plutôt comme l'intérêt de l'entreprise personne morale. L'intérêt du groupe en tant qu'intérêt commun des associés aurait l'inconvénient de négliger l'existence juridique et économique des entités qui composent le groupe. L'intérêt du groupe doit être apprécié au regard du seul standard communément admis, à savoir l'intérêt social. C'est pourquoi traditionnellement, pour la doctrine et la jurisprudence est contraire à l'intérêt social tout acte qui fait courir au patrimoine de la société un risque auquel il ne devrait pas être exposé.

L'inconvénient majeur de l'approche empirique de la notion de groupe est que la dégénérescence de l'intérêt social de chaque entreprise dominée qu'elle prône emporte, dans le même temps, un dépérissement de la personne morale de chaque société dominée au profit d'une « sorte » de « personne morale du groupe »[561]. Ce qui ne correspond à aucune réalité juridique ou économique, car les composantes du groupe ont indéniablement une personnalité propre qui ne saurait s'effacer du seul fait de la reconnaissance du groupe ou de son intérêt. En effet, si on ne peut nier que l'autonomie des filiales se trouve amoindrie au bénéfice d'une direction centralisée au niveau de la société mère, il est juridiquement exact et économiquement souhaitable que les filiales demeurent des personnes morales distinctes[562]. Ce qui signifie que leur intérêt propre et respectif ne se confond pas avec celui du groupe.

---

[560] D. SCHMIDT « De l'intérêt social », op. cit., p. 489. L'auteur se base sur les articles 1832 et 1833 du Code civil français dont les dispositions sont reprises à l'article 4 de l'Acte uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales qui dispose : « La société commerciale est créée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat, d'affecter à une activité des biens en numéraire ou en nature, dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter (…). La société commerciale doit être créée dans l'intérêt commun des associés ».

[561] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 79.

[562] C. D'HOIR-LAUPRETRE, « L'émergence d'un droit des obligations adapté au phénomène des groupes de sociétés », Dalloz Sirey 1993, p. 250.

C'est dire que, compte tenu du principe de « l'unité décisionnelle » qui prévaut au sein du groupe, l'indépendance économique des sociétés groupées est abolie sans que leur autonomie juridique soit apparemment mise en cause. Mais contrairement à ce que l'on pourrait penser[563], l'unité de direction économique qui caractérise le groupe, ne saurait vider de sa substance juridique la personnalité morale des sociétés subordonnées. La personne morale subsiste intacte et est loin d'être une simple apparence. C'est une réalité qui est consacrée par le législateur.

Dès lors, on comprend aisément pourquoi il y a une « grande réticence de la jurisprudence fiscale à admettre l'intérêt du groupe comme fondement d'une présomption de normalité des relations entre sociétés liées : l'écran de la personnalité morale faisant obstacle à une telle reconnaissance »[564].

2- L'adoption de l'approche « formelle » du groupe

L'approche du groupe de sociétés que nous qualifions de « formelle » est basée sur la reconnaissance de la personnalité juridique de ses composantes. Cette personnalité propre des entités du groupe ne peut dissiper la réalité économique de l'entreprise multinationale. Cette approche est le fondement de la prééminence de l'intérêt des sociétés groupées sur leur supposé intérêt commun. En fait, l'intérêt social qui est l'objectif qu'on assigne aujourd'hui au gouvernement de la société sert de « boussole» à celle-ci[565]. L'intérêt propre d'une entreprise peut s'entendre soit de l'intérêt de la personne morale, soit de celui de l'entreprise.

Lorsqu'on parle d'intérêt du groupe, on vise l'intérêt propre à une telle structure qui englobe plusieurs entités. Pour que cet intérêt puisse exister, il faudrait que cette structure disposât de la personne morale[566]. L'intérêt du groupe ne se confond pas avec l'intérêt des associés, encore moins avec l'intérêt des sociétés détenues ; il transcenderait ceux-ci[567]. La distinction réside alors dans le principe selon lequel le groupe serait une personne morale indépendante de la masse des sociétés qui le composent[568].

L'intérêt de la personne morale prend sa source dans la conception institutionnelle du groupe de sociétés qui doit poursuivre un intérêt propre et disposer d'une organisation juridique autonome par rapport aux différentes

---

563 C. CHAMPAUD, *Le pouvoir de concentration de la société par actions,* op. cit., p. 273.
564 N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 81.
565 Y. M. BERENGER, « De l'intérêt social dans l'AUSC de l'OHADA », op. cit., p. 339.
566 A. VAISMAN, « Le long règne des dynasties d'affaires », *Les Echos,* 27 février 1996.
567 M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, op. cit.
568 J.-M. VERDIER, in M.-C. MONSALLIER, « L'aménagement contractuel du fonctionnement de la société anonyme », LGDJ 1998, n° 762, 318.

composantes[569]. Pour que la personnalité morale soit reconnue à un groupement, il faut que préalablement deux conditions soient réunies. D'une part, il faut qu'il existe au sein de ce groupement un intérêt distinct des intérêts individuels et d'autre part, que ce groupement qui souhaite avoir la personnalité morale ait une organisation capable de dégager une volonté collective qui le représentera dans tous les rapports juridiques[570].

C'est seulement dans ces hypothèses que l'intérêt du groupe pourrait exister en tant qu'intérêt distinct de celui des entités qui le composent. La confusion des intérêts du groupe avec ceux des entités qui le forment constituerait un handicap majeur à la territorialité de l'impôt. Le groupe de sociétés n'a pas une personnalité juridique. L'intérêt de la société affiliée en tant que personne morale est distinct de celui des personnes qui l'ont constituée[571]. La personnalité juridique des composantes du groupe l'emporte sur celle du groupe inexistante.

En réalité, la constitution d'un groupe de sociétés ne débouche pas pour autant sur la création d'un être juridique nouveau. Chacune des sociétés appartenant à un groupe conserve sa personnalité juridique et sa personnalité fiscale, même s'il s'agit d'une filiale à 100% sous l'entière dépendance économique et financière de la société mère[572]. Le groupe n'est donc pas doté de la personnalité morale. C'est pourquoi, la société mère ne peut pas répondre des dettes de ses filiales. Celles-ci n'ont pas non plus la possibilité d'obtenir réparation du préjudice qu'elles subissent par suite de la mauvaise décision du groupe. Ces décisions ne sont d'ailleurs pas reconnues, car le pouvoir qu'exerce le groupe est diffus et ne s'exerce pas de manière formelle.

L'intérêt social est l'intérêt propre d'une entité autonome et indépendante[573]. Dès lors, constatant que la loi fiscale ne reconnaissait pas de statut fiscal aux groupes de sociétés, le Conseil d'État français a, depuis longtemps, jugé qu'il ne pouvait que s'en tenir au principe de l'autonomie juridique de chacune des sociétés d'un groupe. Par conséquent, la gestion normale ou anormale doit être appréciée au

[569] M. ALBERT, « L'irruption du "corporate governance" », *Le Monde*, 11 octobre 1994.
[570] M. C. MONSALLIER, *L'aménagement contractuel du fonctionnement de la société anonyme*, LGDJ 1988, 31.
[571] SCHMIDT, « De l'intérêt social », *Revue de droit bancaire*, 1995, p. 230.
[572] J.-P. BERTREL, « Liberté contractuelle et société. Essai d'une théorie du juste milieu en droit des sociétés, *RTD com.* 1996, p. 595.
[573] J. PAILLUSSEAU, « L'efficacité de l'entreprise et la légitimité du pouvoir », *Petites Affiches*, 19 juin 1996, n° 74, p. 23.

niveau de chacune des sociétés. Il n'existe pas selon cette jurisprudence un intérêt général du groupe qui transcenderait les intérêts particuliers de ses membres[574].

Le fondement de cette jurisprudence a été clairement exposé par le Président Rivière : « Peut-on admettre, au regard et pour l'application de la loi fiscale que l'intérêt propre d'une société puisse en quelque sorte s'effacer devant celui d'un autre – ou s'identifier à lui – parce qu'elles [les sociétés] appartiennent au même "groupe" ? Jusqu'à présent votre jurisprudence écarte cette perspective […]. Nous ne pensons pas qu'en l'état actuel de la législation, le juge de l'impôt puisse prendre l'initiative de bouleverser l'un des éléments fondamentaux du droit fiscal : la détermination des sujets de ce droit et les redevables de chacun des différents impôts. En dehors des cas dont la loi peut ou pourrait expressément traiter, cette détermination ne peut reposer que sur le critère de la personnalité juridique […]. S'il apparaît souhaitable de prendre davantage en considération la réalité économique que constituent les "groupes" de sociétés, c'est au législateur qu'il appartient de le faire en définissant avec précision les conséquences notamment, fiscales qui doivent en découler.

En attendant pareil changement, le juge doit constater que les solidarités économiques existant entre des sociétés trouvent leur limite dans l'autonomie juridique de chacune d'elles et tirer les conséquences fiscales de cette autonomie »[575]. Et jusqu'à présent, le législateur sénégalais n'a pas encore répondu à une telle attente.

En réalité, c'est la société qui constitue la structure d'accueil de l'entreprise[576]. La firme multinationale en tant qu'entreprise unique n'a pas une existence juridique[577]. Ce qui empêche également que son intérêt puisse être reconnu fiscalement. Le législateur sénégalais ne donne aucune définition de la notion d'intérêt social. Il ne faut pourtant pas y voir une marque de désaffection ou un oubli. C'est juste qu'il s'agit là de ce qu'il convient d'appeler un standard juridique, un concept à contenu variable ou encore un concept mou[578].

---

[574] CE, 7e, 8e et 9e s-s, 2 juillet 1982, Req. n° 2533 et 19645, conclusions publiées dans *Droit fiscal*, 1983, n° 10, com. 378.

[575] CE 26 juillet 1982, n° 2533 et n° 19.645, RJF 10/82, n° 903, chron. de M. Racine, conclusions P. Rivière, p. 439.

[576] J. PAILLUSSEAU, « La modernisation du droit des sociétés commerciales », Dalloz, 1996, chron., p. 289.

[577] D. SCHMIDT, « De l'intérêt social », JCP éd. E, 1995, I, n° 488, note 15.

[578] Sur les difficultés posées par la définition de la notion d'intérêt social, voir M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, éd. Litec 13e, 2000, p. 175.

Le concept même d'intérêt social est une notion floue[579]. Il peut néanmoins être défini comme « l'intérêt de la personne morale elle-même, c'est-à-dire de l'entreprise considérée comme agent économique autonome poursuivant des fins propres distinctes notamment de celles de ses actionnaires, de ses salariés, de ses créanciers dont le Trésor public, de ses fournisseurs et de ses clients, mais qui correspondent à leur intérêt général commun qui est d'assurer la prospérité et la continuité de l'entreprise »[580].

L'on se rend alors compte de la dimension imaginaire de l'intérêt de l'entreprise multinationale. S'il est souhaitable de considérer l'intérêt du groupe comme l'intérêt de l'entreprise qu'il constitue compte tenu de la plus grande protection pour la société qu'offre cette approche, Il est néanmoins à craindre que cette conception ne justifie la mainmise sur la société d'une classe de dirigeants s'abritant « derrière la bannière de l'intérêt social entendu comme l'intérêt supérieur de l'entreprise »[581].

Il ressort ainsi qu'il n'est pas possible de concevoir un intérêt propre à la personne morale sans faire appel au concept de société : la société est une technique juridique d'organisation de l'entreprise et son intérêt ne s'identifie pas toujours à celui de l'entreprise.

Conclusion du chapitre II

Les entreprises d'un même groupe réalisent des opérations de commerce entre elles. Ces transactions, souvent complexes, échappent pour l'essentiel au contrôle des autorités étatiques du fait de leur caractère transnational ou international. Ces transactions contrôlées par la société mère qui dégage une véritable stratégie commerciale de groupe peuvent être le vecteur d'un transfert indirect de bénéfices en direction de l'étranger. Ce transfert est dit indirect parce que ce n'est pas un bénéfice réalisé dans un État qui est transféré dans un autre État. C'est plutôt une manipulation des prix de cession interne au groupe qui permet de générer le bénéfice dans un État plutôt que dans un autre.

L'analyse économique des transactions intragroupe permet de déterminer la nature des opérations vectrices de prix de transfert. En effet, les prix de transfert sont pratiqués à l'occasion de transactions commerciales ou financières. Les opérations commerciales se rapportent à des biens ou à des services. Les

---

[579] A. COURET, « L'intérêt social », *Cahiers du droit de l'entreprise*, 1996–4, p. 1.

[580] CNPF-AFEP, *Rapport du groupe de travail*, éd. ETP, Paris, juillet 1995, p. 9.

[581] A. PIROVANO, « La boussole de l'entreprise. Intérêt commun, intérêt social, intérêt de l'entreprise ? », Dalloz, 1997, chron. p. 190.

opérations portant sur des biens sont soit des actes de vente à prix minoré ou d'achat à prix majoré ou alors la prise en charge de dépenses incombant à une entreprise apparentée. Les opérations de prestations de services portent soit la valorisation ou la cession des actifs incorporels soit sur des management fees qui font généralement l'objet d'un contrôle particulier de la part des administrations fiscales.

Les transactions financières qui masquent un transfert de bénéfices à l'étranger prennent la forme soit d'un avantage direct de trésorerie qui se traduit par un prêt sans intérêt ou un abandon de créance, soit d'un avantage indirect lié par exemple à un cautionnement à titre gratuit. Elles peuvent prendre également des formes plus subtiles à travers une opération de restructuration de capital ou de sous-capitalisation.

Mais quelle que soit la nature de l'opération en cause, il est nécessaire de procéder à son analyse financière pour être en mesure de juger de l'existence ou non d'un avantage injustifié qui pourrait seul prouver qu'un prix de transfert est ou non conforme au principe de pleine concurrence.

En effet, pour qu'une transaction soit « condamnable », il faut qu'elle se traduise par un avantage injustifié. En vertu du principe de « l'égoïsme sacré », il est interdit à une entité du groupe de se sacrifier au profit d'une autre. L'intérêt supérieur du groupe ne doit pas primer sur l'intérêt individuel de chaque entreprise. Seule une contrepartie directe ou indirecte est de nature à légitimer le transfert d'un avantage. S'il en est ainsi, c'est justement parce que le législateur fiscal sénégalais ne reconnaît pas l'existence d'un intérêt du groupe.

Seul l'intérêt individuel des entreprises considérées isolément doit être poursuivi. En réalité, le législateur fiscal reste logique avec lui-même. Il a adopté une conception que nous qualifions de « formelle » et non une conception que nous dirions « empirique » du groupe. Ce choix, même s'il est critiquable a le mérite de la simplicité et de la cohérence. Le groupe est une réalité économique qui ne correspond à aucune forme juridique. Il n'a pas une personnalité morale propre.

C'est ainsi que les entreprises doivent apporter une attention particulière à leurs transactions intragroupe, dans la mesure où même si l'unité de décision est une réalité au plan économique, au plan juridique il est important de « respecter » chaque entreprise du groupe pour ce qu'elle est, c'est-à-dire un groupement visant à produire de la richesse et donc, un bénéfice pour ses associés. Et comme l'on considère virtuellement que l'État est lui-même associé dans chaque société à hauteur du taux de l'impôt sur les sociétés, à savoir 25% au Sénégal, il veillera

naturellement à ce que ce bénéfice ne soit pas transféré à l'étranger par le biais de manœuvres.

CONCLUSION DU TITRE I

L'environnement économique des prix de transfert est caractérisé par une grande complexité à laquelle doivent faire face les entreprises multinationales. Avec la mondialisation, celles-ci opèrent de plus en plus à l'échelle de la planète. Ce faisant, elles sont présentent dans plusieurs États à la fois. Elles créent un espace intégré qui leur est propre et développent un commerce intégré qui échappe à tout contrôle autre que le leur.

C'est dans cet environnement spatio-commercial que les groupes de sociétés pratiquent les prix de transfert. Du fait de l'enjeu qu'ils constituent, les multinationales doivent développer une véritable politique dans la fixation des prix de transfert. Mais cette politique n'est utile que lorsque les conditions pour appliquer l'article 17 du CGI sénégalais sont remplies. Si tel n'est pas le cas, l'administration dans son contrôle ne saurait dénoncer valablement les prix de cession interne pratiqué par les entreprises. En effet, le lien de dépendance avec une entreprise sise à l'étranger, quelle qu'en soit la forme juridique et le transfert injustifié d'un avantage doivent être établis.

La relation de dépendance peut être de droit ou de fait. Cette dépendance est parfois difficile à établir pour l'administration surtout lorsque l'une des entités est située dans un pays à fiscalité privilégiée. C'est pourquoi, à notre sens, le législateur fiscal sénégalais doit suivre son homologue français qui dispense l'administration de prouver cette dépendance lorsque la transaction est faite en direction d'un État non coopératif.

L'internationalité de la transaction signifie que les entreprises qui la réalisent sont situées de part et d'autre de la frontière de l'État. Une transaction purement interne ne relève pas des prix de transfert.

Ces transactions, internes au groupe d'un point de vue économique mais internationales d'un point de vue géographique, doivent être réalisées conformément au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire sans considération de la relation particulière de domination qui existe entre les entreprises qui les réalisent. À défaut, ces opérations quelles soient commerciales ou financières sont réputées transférer un bénéfice à l'étranger. En effet, il n' y a pas une coïncidence entre la réalité économique des groupes qui sont en définitive une seule et même entreprise et la réalité juridique qui considère les sociétés comme étant des

personnes morales distinctes, tant bien même seraient-elles détenues par les mêmes associés.

Le législateur fiscal sénégalais a adopté une conception juridique, donc formelle du groupe qui s'accompagne d'une négation de l'intérêt supérieur de celui-ci. Par conséquent, chaque entité doit poursuivre son propre intérêt à l'occasion des transactions internes. À défaut, les entreprises s'exposent à une rectification de leur base d'imposition et ce faisant, encourent le risque d'une double imposition.

C'est pourquoi, les multinationales sont appelées à déterminer de manière convenable leur prix de transfert et à les documenter, s'il y a lieu en fonction des exigences de chaque État. À ce titre, seule une maîtrise de l'environnement juridique leur procure la sécurité juridique dont elles sont en quête.

TITRE II- L'ENVIRONNEMENT JURIDIQUE DES PRIX DE TRANSFERT : L'ENTREPRISE EN QUÊTE DE SÉCURITÉ

La sécurité juridique est une valeur cardinale pour les entreprises. Elle évoque l'idée « de stabilité et d'incontestabilité, de garantie, de protection et de permanence, d'assurance, de certitude et de confiance, donc de tout ce qu'on attend justement... du droit »[582]. Or, les prix de transfert présentent pour l'entreprise des risques juridiques importants.

En effet, l'administration fiscale est fondée à rectifier la comptabilité des entreprises associées si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent au Sénégal. Les « bénéfices réels imposables », ceux qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence. En réalité, la dépendance fait présumer des risques de fraude plus accrus en raison de l'internationalité de la relation économique qui limite l'action de l'administration essentiellement locale[583].

L'article 17 du CGI ainsi que les conventions fiscales qui régissent la stratégie des groupes multinationaux en matière de prix de transfert énoncent le principe universellement admis de pleine concurrence. Le principe de pleine concurrence régit l'évaluation des prix de cession entre entreprises associées. Ce principe assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert de biens et de services entre entreprises associées. Bien qu'il ne soit pas toujours facile à mettre en pratique, il reflète la réalité économique de la situation spécifique du contribuable qui procède à des transactions dans le cadre d'entreprises associées en prenant pour référence le fonctionnement normal du marché.

La réglementation des prix de transfert impose aux entreprises des obligations inhabituelles qui constituent autant d'exceptions au droit commun. Pour cette raison, les entreprises ont besoin de sécuriser leur politique tarifaire afin de se mettre à l'abri d'éventuels redressements fiscaux qui sont de plus en plus nombreux en la matière. La sécurisation des prix de transfert passe par leur correct établissement. L'établissement des prix de transfert suppose leur fixation

---

[582] B. PACTEAU, « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », AJDA, 1995, p. 151.

[583] J. OWENS, « La fiscalité dans un monde sans frontières. Assurer la discipline fiscale : un défi à relever pour les gouvernements du monde entier. Des mesures peuvent être prises », *L'Observateur de l'OCDE*, n° 257, 2006.

conformément au principe de pleine concurrence et la justification de cette conformité.

Le juste prix de transfert doit refléter la place et le rôle économique de l'entreprise au sein du groupe. L'analyse fonctionnelle permet d'identifier l'entrepreneur principal, c'est-à-dire l'entreprise qui assume les risques principaux et qui prend les décisions stratégiques. Ce dernier doit recevoir la rémunération résiduelle une fois que toutes les autres entreprises ont été justement rétribuées pour leur activité.

L'entreprise choisit librement la méthode qu'elle juge la plus adaptée. Toute méthode utilisée par l'entreprise pour fixer ses prix de transfert est présumée valable dès lors qu'elle est justifiée et que la rémunération proposée est conforme au principe de pleine concurrence. Pour apprécier la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence, l'entreprise doit réaliser une analyse fonctionnelle approfondie. Il n'existe pas de technique particulière de fixation des prix de transfert. Des méthodes sont néanmoins proposées, principalement par l'OCDE qui s'inspire largement des pratiques en cours aux États Unis d'Amérique, afin de permettre aux entreprises de fixer des prix de cession interne les plus justes possibles.

Les prix de transfert sont en principe calculés suivant les règles du marketing commercial, comme s'il s'agit des prix pratiqués sur le marché libre. Seul un tel mode de calcul est conforme aux dispositions de droit interne et conventionnel et permet de faire présumer la légalité des prix de transfert ainsi déterminés (Chapitre I).

Mais, il ne suffit pas pour les entreprises d'avoir une politique de prix de transfert, il convient surtout de pouvoir bien la défendre. Or, pour défendre leur stratégie de prix de transfert, les entreprises doivent être en mesure de la justifier. La justification des prix de transfert suppose une coopération sincère avec les autorités administratives qui ne disposent pas toujours de l'information utile pour exercer le contrôle de conformité au principe de pleine concurrence. C'est pourquoi les contribuables doivent pouvoir démontrer, documents à l'appui, que les prix pratiqués dans les transactions intra-groupe, sont comparables à ceux pratiqués entre entreprises indépendantes. C'est à ce titre seulement que la légitimité des prix pratiqués pourra être établie (Chapitre II).

CHAPITRE I - LA DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT : LA LÉGALITÉ PRÉSUMÉE

La détermination des prix de transfert consiste à en fixer le montant sur la base d'une analyse de la valeur de l'entreprise et de la juste rémunération de son activité. En vertu du principe déclaratif, les prix de transfert ainsi déterminés par les entreprises multinationales sont présumés justes, jusqu'à preuve du contraire de la part de l'administration.

La détermination des prix de transfert est généralement faite sur la base d'une norme internationale, le principe de pleine concurrence qui doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux pour la fixation des prix de transfert. Au Sénégal, les dispositions légales et réglementaires ainsi que les stipulations conventionnelles déterminent des modalités équitables afin que la fixation d'un prix de transfert soit le plus objective possible, dans le but de ne préjudicier ni au Trésor public, ni aux entreprises. Lorsque les prix de transfert ne reflètent pas les mécanismes du marché et le principe de pleine concurrence, cela peut avoir pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par des entreprises associées que les recettes fiscales du pays d'accueil.

Cette quête de justice est cristallisée à travers le principe de pleine concurrence. En application de ce principe, le juste prix de transfert doit être déterminable et déterminé.

Les situations de transfert de bien ou de services entre entreprises associées lors d'une cession internationale doivent donc refléter le mécanisme du marché libre. Le droit fiscal diffère sur ce point du droit commercial où « la notion de prix de transfert n'a pas d'existence propre »[584]. Le droit commercial ne connaît que le prix, sans distinguer selon qu'il correspond à une opération entre sociétés indépendantes ou sociétés liées.

Le prix est généralement entendu comme la somme d'argent due par l'acquéreur d'un bien ou d'un service au vendeur. Le prix est donc l'expression monétaire de la valeur d'échange d'un bien ou d'un service. Mais, dans la pratique le prix ne correspond pas toujours à la valeur. Le marché est la meilleure voie de déterminer le juste prix.

[584] M. LAZARUS, *L'entreprise multinationale face au droit*, 1977, p. 236, cité par G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 455.

Fondé sur la loi du marché, le principe de pleine concurrence a fait l'objet au Sénégal, d'une consécration législative et conventionnelle. Le caractère juste du prix de transfert doit transparaître à travers le respect du principe de pleine concurrence et reste une quête permanente pour les entreprises multinationales (Section I).

La mise en œuvre du principe de pleine concurrence doit déboucher sur un juste prix de transfert. À cette fin, n'importe quelle méthode peut être appliquée pourvu que son résultat reflète la réalité du marché. Le prix de transfert fixé de façon précise par les entreprises doit être juste et résulter du choix et de l'application d'une des méthodes préconisées (Section II).

Section I- La quête du juste prix de transfert : le prix de pleine concurrence

Même si certaines entreprises multinationales utilisent les prix de transfert à des fins fiscales, bien des groupes multinationaux entretiennent avec les autorités des pays où ils exercent leurs activités de bonnes relations fondées sur lÀ certitude de la charge fiscale, la transparence du système et de la pratique fiscaux[585]. C'est ainsi que le prix de transfert peut être une technique purement commerciale conforme à la légalité ou une technique de manipulation fiscale mue par un souci de rentabilisation excessive[586].

La normalité des prix pratiqués entre entreprises apparentées est jaugée à l'aune de leur caractère juste et équitable. Il est vrai que la fixation du prix est laissée à la discrétion des parties contractantes. Encore faudrait-il que chaque partie puisse négocier en toute liberté[587]. Ce principe en vigueur dans une situation de concurrence est incertain dans une relation de groupe où généralement la société mère dicte sa loi aux entreprises affiliées.

---

[585] M. SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », op. cit., p. 449.

[586] J. OWENS, « La fiscalité dans un monde sans frontières. Assurer la discipline fiscale : un défi à relever pour les gouvernements du monde entier. Des mesures peuvent être prises », *L'Observateur de l'OCDE*, 2006, n° 257 ; G. PEREZ-NAVARRO, « Fiscalité, transparence et économie mondiale », *L'Observateur de l'OCDE*, 2008, n° 267.

[587] Sur la théorie classique de la liberté contractuelle, voir notamment : P.-Y. GAHDOUN, *La liberté contractuelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2008 ; P. DELEBECQUE, F.-J. PANSIER, *Droit des obligations. Régime général*, 5e éd., Litec - Editions du J.-Cl. 2009 ; B. FAGES, *Droit des obligations*, 2e éd., LGDJ, 2009 ; L. AYNES, P. MALAURIE, P. STOFFEL-MUNCK, *Droit civil : les obligations*, 4e éd., 2009 ; Y. LEQUETTE, P. SIMLER, F. TERRE, *Droit civil. Les obligations*, 10e éd., Dalloz, 2009 ; Y. GUYON, *Droit des affaires*, Economica, 2003, 1060 pp.

Mais pour préserver l'assiette fiscale des États, la référence au prix de pleine concurrence est érigée en règle. Aussi bien au niveau interne et international, le principe de pleine concurrence est adopté comme étalon pour déterminer et contrôler les prix de transfert (§ 1). Si l'adoption de ce principe a fait l'objet d'un large consensus, sa mise en œuvre fait apparaître de nombreuses divergences, tant ses modalités pratiques sont diversifiées, et ses résultats, fonction de la réalité de chaque cas d'espèce (§ 2).

§ 1- L'adoption du principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence est adopté dans la plupart des législations nationales et des conventions fiscales internationales. Il a fait l'objet d'une consécration législative au Sénégal à travers les dispositions de l'article 17 du CGI. Il est également consacré dans toutes les conventions fiscales de non double imposition, conformément aux Modèles de convention ONU et OCDE (A).

La légitimité de ce principe n'est toutefois pas absolue. La répartition globale des bénéfices lui est parfois préférée. Mais en réalité, le principe de pleine concurrence, bien que comportant des limites importantes reste encore particulièrement efficace. C'est pourquoi il a fait l'objet d'une confirmation au niveau international (B).

A- La consécration du principe de pleine concurrence au niveau national

La consécration du principe de pleine concurrence en droit fiscal interne sénégalais se justifie par la volonté du législateur de régir les transferts intra-groupe comme des transactions entre entreprises indépendantes (1). Le marché libre est considéré comme étant la référence. Cette référence au marché libre reflète le libre jeu de la concurrence et emporte une présomption de légalité des prix pratiqués (2).

1- L'exposé du principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence est exposé à l'article 17 du CGI. Il assure une égalité de traitement des entreprises apparentées et des entreprises indépendantes. Par ce biais, il neutralise le lien de groupe et rend objective l'opération de fixation des prix de cession interne.

D'un point de vue historique, il convient de préciser que l'article 17 du CGI sénégalais reprend les dispositions de l'article 57 du CGI français, lequel s'inspire de la loi américaine de 1920 qui permettait à l'administration fiscale de procéder à

un redressement des résultats d'une société[588] qui s'était livrée à un transfert indirect de bénéfices[589]. Le décret français n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale incorpore l'article 76 de la loi du 31 mai 1933[590] dans l'article 57 du CGI[591].

Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est aussi énoncé à l'article 9 des modèles de convention fiscale de l'ONU et de l'OCDE. Ces modèles sont à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays Membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non membres. L'article 9-1 du modèle OCDE a la même teneur que celui du modèle ONU. Ils stipulent que : « lorsque les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions auraient été réalisées par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause

---

[588] O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse Droit, Strasbourg III, 2002 ; A.-G. HAMONIC-GAUX, *Le régime fiscal des prix de transfert pratiqués entre les sociétés américaines et françaises (le cas des droits de propriété incorporelle)*, Thèse Droit, Paris II, 1999.

[589] La section 45 de l'*US Revenue Act* disposait : « Toutes les fois que deux ou plusieurs entreprises ou affaires sont possédées ou contrôlées directement ou indirectement par les mêmes intérêts, le fisc (Inland Revenue) est autorisé à procéder à la distribution, répartition ou ventilation du revenu brut ou des déductions entre ou parmi lesdites entreprises ou affaires, s'il reconnaît que cette distribution, répartition ou ventilation est nécessaire pour prévenir l'évasion fiscale, ou pour déterminer exactement le revenu de l'une de ces entreprises ou affaires ». Ce texte, codifié dans la section 482 IRC, est toujours en vigueur. Il inspirera le législateur français. Quelques années plus tard, trois conventions conclues par la France avec la Belgique, avec l'Italie et avec les États-Unis utilisent des termes analogues.

[590] Cet article disposait : « lorsqu'une entreprise relevant d'un État contractant a une participation dominante dans la direction ou dans le capital d'une entreprise relevant d'un autre État contractant, ou lorsque les deux entreprises sont possédées ou contrôlées par les mêmes intérêts et que, comme résultat de cette situation, des relations commerciales et financières de ces deux entreprises se déroulent dans des conditions différentes de celles qui se seraient réalisées entre entreprises indépendantes, tout élément du bénéfice ou de perte qui, normalement, aurait dû apparaître dans les comptes de l'une des entreprises, mais qui a été de cette manière transféré à l'autre, sera rétabli dans les comptes de la première entreprise, sous réserve des droits de recours qui sont accordés en vertu de la législation de l'État dont cette entreprise relève. »

[591] Quelques textes d'applications sont publiés ultérieurement : une circulaire du 1er juin 1934, deux notes du 31 août 1959 et du 18 novembre 1972 (BODGI, 4 A-6-72), s'appliquant aux entreprises exportatrices, et surtout une note du 4 mai 1973 (BODGI, 4 A-2-73), qui synthétise une jurisprudence abondante du Conseil d'État.

de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »[592].

Cette formulation conventionnelle du principe de pleine concurrence semble induire une approche beaucoup plus transactionnelle que celle de l'article 17 du CGI qui semble s'attacher à une comparaison d'entités[593]. Mais l'administration fiscale française considère que les dispositions conventionnelles « ne sont pas très différentes de celles de l'article 57 et doivent, par conséquent, recevoir la même interprétation »[594].

En se référant, pour procéder à un ajustement des bénéfices, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions et dans des circonstances comparables, le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée[595].

Les pays membres de l'OCDE[596] et d'autres pays comme le Sénégal ont adopté le principe de pleine concurrence pour plusieurs raisons. L'une des raisons primordiales est que ce principe permet de traiter à peu près sur un pied d'égalité les entreprises apparentées et les entreprises indépendantes. En s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et des entreprises indépendantes, le principe de pleine concurrence évite que l'une ou l'autre de ces catégories d'entreprises ne soit désavantagée sur le plan fiscal, ce qui fausserait les positions concurrentielles relatives. En éloignant ainsi les décisions économiques de toute considération fiscale, il favorise l'expansion du commerce et de l'investissement internationaux.

Lorsque les prix de transfert ne reflètent pas le principe de pleine concurrence, cela peut avoir pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par des entreprises associées que les recettes fiscales du pays d'accueil. C'est pourquoi les modèles de convention OCDE et ONU considèrent qu'aux fins d'imposition les

---

[592] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 14.
[593] S. GELIN et A. LE BOULANGER, « Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise », *Droit fiscal*, 2001, n° 48, p. 1674.
[594] Note 4 mai 1973, BODGI 4 A-2-73 ; *Droit fiscal*, 1973, n° 22, Instr. 4 208.
[595] P. JANS, *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés affiliées*, Bruxelles, Bruylant, 1976.
[596] Les 25 pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis d'Amérique, la France, la Finlande, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie.

bénéfices des entreprises associées peuvent être ajustés si nécessaire pour corriger ces distorsions et faire ainsi en sorte que le principe de pleine concurrence soit respecté.

La règle est en substance la même : les stipulations financières des conventions entre entreprises apparentées ne doivent pas différer de celles des conventions entre entreprises indépendantes. Elle vise à assurer une totale neutralité des prix de transfert au même titre, dans un autre contexte, que les livraisons à soi-même en matière de TVA[597].

Les conditions qui président aux relations commerciales et financières entre des entreprises associées sont parfois identiques à celles qu'imposerait le marché libre. Les entreprises associées des groupes multinationaux disposent en général d'une autonomie considérable et négocient souvent entre elles comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. Les entreprises réagissent en fonction des conditions économiques du marché, aussi bien dans leurs relations avec les tiers qu'avec les entreprises auxquelles elles sont associées. Par exemple, des dirigeants au niveau local peuvent être intéressés aux bénéfices, auquel cas ils ne voudront pas amputer les bénéfices de leur société par des prix inadéquats.

Les groupes multinationaux ont intérêt, à des fins de bonne gestion, à utiliser des prix de pleine concurrence pour pouvoir mesurer les résultats réels de leurs différents centres de profit. La prise en compte de ces considérations par l'administration fiscale lui permettra d'allouer efficacement les ressources affectées à la sélection des prix de transfert à examiner. Il peut arriver dans certains cas que les relations entre les entreprises associées influent sur les résultats des négociations. Par conséquent, il ne suffit pas d'arguer du fait que les négociations ont été difficiles pour prouver que les transactions se sont réalisées dans des conditions de pleine concurrence.

2- La référence au marché libre

L'article 17 du CGI fait appel implicitement à la notion de marché. Il vise les avantages consentis par voie de « majoration ou de diminution du prix d'achat ou de vente soit par tout autre moyen »[598]. Les vérificateurs doivent recourir aux prix conclus entre personnes indépendantes. Il convient de se référer au marché libre, point de rencontre des offres et des demandes pour un bien ou un service

[597] J.-P. LE GALL, « Quelques réflexions sur l'"arm's length principle" après le 46e Congrès de l'International Fiscal Association (Cancun octobre 1992)», *Droit fiscal*, 1992, n° 50, p. 1941.

[598] La note précitée du 4 mai 1974 de la DGI française entend par tout autre moyen le cas des « versements de redevances excessives, remises de dettes, prêts sans intérêt ou à taux réduit ».

déterminé, d'où se dégage un prix considéré comme normal[599]. Mais, « ces avantages par majoration ou par minoration de prix ne peuvent être appréciés que par comparaison avec un prix courant dégagé par le marché »[600].

Lorsque des entreprises indépendantes procèdent entre elles à des transactions, les conditions de leurs relations commerciales et financières sont généralement régies par les mécanismes du marché. Lorsque des entreprises associées procèdent à des transactions entre elles, leurs relations commerciales et financières ne subissent pas forcément de la même manière l'influence directe des mécanismes du marché, bien que les entreprises cherchent souvent à reproduire la dynamique de ces mécanismes dans leurs transactions.

L'administration fiscale ne doit pas présumer systématiquement que des entreprises associées ont essayé de se livrer à des manipulations concernant leurs bénéfices. Il peut être réellement difficile de déterminer un prix sur le marché libre alors que les mécanismes du marché n'entrent pas en jeu ou qu'il s'agit d'adopter une stratégie commerciale particulière.

Il importe de garder à l'esprit que la nécessité d'opérer des ajustements dans la répartition des bénéfices pour se rapprocher de transactions de pleine concurrence s'impose quelles que soient les obligations contractuelles par lesquelles les parties se seraient engagées à payer un prix déterminé et qu'il y ait ou non intention délibérée de minimiser l'impôt. En effet, un ajustement fiscal au titre du principe de pleine concurrence ne porte pas atteinte aux obligations contractuelles qui lient les entreprises associées sur tous les plans autres que fiscales et peut être nécessaire même s'il n'y a pas intention de réduire ou d'éluder l'impôt. Il ne faut pas confondre la vérification d'un prix de transfert avec les vérifications portant sur des cas de fraude ou d'évasion fiscale, même s'il arrive que les politiques suivies en matière de prix de transfert poursuivent de tels objectifs[601].

Si deux entreprises apparentées négocient comme deux entreprises indépendantes, le prix dont elles conviennent pour une opération commerciale ou financière déterminée ne doit pas différer du prix auquel seraient parvenues ces dernières. L'identité de prix certifie que les entreprises apparentées se sont conduites comme des entreprises indépendantes, en d'autres termes, que

---

[599] D. CHAMPIGNY, *Le prix des biens et des services*, LGDJ, 1972, p. 9.

[600] J-L. BILON, *Transferts indirects de bénéfices à l'étranger (régime fiscal)*, Litec, 1981, p. 96. V. CE 29 janvier 1964, *Droit fiscal,* 1964, comm. 398 ; CE 13 avril 1964, *Droit fiscal,* 1965, n° 8 ; CE 5 février 1975, Dupont, 4/75, p. 133.

[601] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.2.

l'existence d'un lien de parenté est indifférent, neutre[602]. Par conséquent, ces deux entreprises doivent aboutir à un résultat financier ou économique identique à celui qu'auraient atteint des entreprises indépendantes, à un prix identique donc.

La fixation des prix de transfert selon le principe de pleine concurrence fait présumer leur normalité et donc leur légalité. Les entités du groupe, comme par fiction, sont considérées comme autonomes. De telle sorte que les prix qu'elles se facturent ne puissent pas léser les États concernés et les entreprises en cause. Ainsi fixés, les prix de transfert assurent une répartition juste des bénéfices entre les différentes souverainetés fiscales et évitent aux entreprises d'être doublement imposées.

B- La confirmation du principe au niveau international

Bien qu'étant largement adopté, le principe de pleine concurrence fait l'objet au niveau international de contestation. Au regard des inconvénients qu'il présente, le principe de la répartition globale du bénéfice consolidé est proposé comme alternative (1). Néanmoins, le principe de pleine concurrence est confirmé, compte tenu de ses avantages avérés, mais aussi compte tenu des limites inhérentes au principe de la répartition globale (2).

1- L'alternative au principe de pleine concurrence : la répartition globale

Le principe de la répartition globale est une méthode de détermination des prix de transfert non basée sur le principe de pleine concurrence (a). Son succès, au-delà des avantages qui lui sont propres, est lié en large partie aux nombreuses limites que présente le principe de pleine concurrence (b).

a) Le principe de la répartition globale

La répartition globale selon une formule préétablie est proposée comme alternative au principe de pleine concurrence pour déterminer la répartition appropriée des bénéfices entre différents pays[603]. Cette méthode n'a pas été appliquée jusqu'à présent dans les relations internationales bien qu'elle ait été essayée par des autorités fiscales locales[604].

La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie consiste à répartir les bénéfices globaux d'un groupe multinational sur une base consolidée entre les entreprises associées localisées dans différents pays au moyen d'une

---

[602] J.-P. LE GALL, « Quelques réflexions sur l'"arm's length principle"», op. cit., p. 1941.

[603] J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accord de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », Canadian Tax Journal, 2000, vol. 48, n° 4, p. 1078.

[604] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert,* op. cit. §. 3.58.

formule prédéterminée et automatique[605]. Le bénéfice consolidé est celui réalisé par l'ensemble du groupe. On distingue le bénéfice consolidé avant impôt et le bénéfice consolidé après impôt[606].

Cette méthode comporte trois composantes essentielles : la détermination de l'unité à imposer, c'est-à-dire des filiales et succursales du groupe multinational devant constituer l'entité globale imposable, la détermination précise des bénéfices globaux et la détermination de la formule à appliquer pour répartir les bénéfices globaux de l'unité considérée. Cette formule repose généralement sur une combinaison des coûts, des actifs, des salaires et des ventes.

Il n'existe pas de définition de l'accord de répartition des coûts (ARC) en droit sénégalais. C'est pourquoi, il convient de se reporter à celle donnée par l'OCDE[607]. En pratique, les accords de répartition des coûts sont des conventions conclues entre des sociétés liées, ayant pour objet la mise en commun des ressources nécessaires au développement d'un droit, d'un bien ou d'un type de services dont elles profiteront une fois qu'il aura été développé.

Un accord de répartition des coûts peut être conçu pour « tout financement conjoint ou partage des coûts et des risques liés au développement ou à l'acquisition de biens ou l'obtention de services ». Reposant fondamentalement sur le principe d'une répartition des coûts au prorata du bénéfice que chacune des parties entend retirer de la transaction, les accords de répartition des coûts ont été essentiellement conçus pour faciliter la circulation des droits de propriété intellectuelle dans les groupes internationaux de sociétés. Au sein des groupes de sociétés, les techniques classiques de circulation de la propriété intellectuelle présentent des inconvénients liés à la fiscalité. La technique de répartition des coûts sert à pallier ces inconvénients[608].

---

[605] P.-J. DOUVIER, « Cost Contribution Arrangements – France », *International Transfer Pricing Journal*, mai-juin 2001, p. 93.

[606] Par exemple, si l'on suppose une multinationale sénégalaise qui a deux filiales au Mali et en Côte d'Ivoire, le bénéfice consolidé du groupe avant impôt est égal à la somme des bénéfices avant impôt des trois entités (maison mère, filiale malienne et filiale ivoirienne). Le bénéfice consolidé du groupe après impôt est égal à la somme des bénéfices après impôt des trois entités.

[607] *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., :« Un accord de répartition de coûts est un accord-cadre qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits, et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, ces services ou ces droits. »

[608] O. MARICHAL et T. SCHMITT, « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », *Droit fiscal*, 2003, n° 48, p. 1501.

Leur objet consiste principalement en la création de droits incorporels même si leur utilisation dans le domaine des prestations de services tend à se développer. S'agissant de la création de droits incorporels, plusieurs situations peuvent être rencontrées par exemple, le partage entre les entités de production d'un groupe, des coûts de développement d'un brevet susceptible de réduire le coût de fabrication d'un produit ou la mise en commun de la technologie développée par chacun des centres de recherche et qui sera utile à tous.

S'agissant des prestations de services en général, l'accord de répartition des coûts est mis en place pour la création de services communs au groupe, par exemple pour optimiser les synergies existantes entre des services communs à certaines entités du groupe tels que les services juridiques ou comptables. Ainsi, l'accord de répartition des coûts peut remplacer une politique de management fees.

L'ARC est donc une convention conclue entre des sociétés liées, ayant pour objet de mettre en commun les ressources nécessaires au développement d'un droit, d'un bien ou d'un service dont elles jouiront gratuitement, une fois qu'il aura été développé. Dans ce cadre, les coûts générés par l'activité de développement seront répartis entre les parties à l'accord au prorata du bénéfice que chacun escompte obtenir du résultat qui en sera tiré[609].

Cette convention présente ainsi deux caractéristiques qui lui confèrent ses traits fondamentaux. D'une part, le plus souvent, seules des entités membres d'un groupe y sont partie. D'autre part, la finalité de l'accord est la création de nouveaux incorporels, auxquels chacun contribuera et qu'il aura vocation à utiliser selon un principe dit « d'avantage mutuel ». Un tel montage présenterait de nombreux avantages au plan de la gestion fiscale du groupe, notamment en ce qu'il éliminerait les problèmes nés de l'utilisation internationale des droits intellectuels comme l'application des retenues à la source ou l'évaluation de pleine concurrence du montant des redevances intra-groupe.

Pour autant, il serait erroné d'en conclure que la mise en place d'ARC permettrait de résoudre comme par magie l'ensemble des difficultés liées à la question des prix de transfert[610]. Confrontée au principe de pleine concurrence, pierre angulaire de cette matière, la mise en œuvre de ces accords se révèle de fait

---

[609] A.-G. HAMONIC-GAUX, *Le régime fiscal des prix de transfert pratiqués entre les sociétés françaises et américaines. Le cas des droits de propriété incorporelle*, Thèse Droit , Paris II, 1999, 431 pp.

[610] O. MARICHAL et T. SCHMITT, « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », op. cit., p. 1501.

complexe et l'obtention des avantages recherchés est délicate à l'aune des contingences opérationnelles[611].

L'OCDE a présenté les conditions que devrait réunir un accord de répartition pour être conforme au principe de pleine concurrence. Ce régime n'est pas prévu dans la législation fiscale sénégalaise. L'article 17 du CGI ignore ce type d'accord et la Direction générale des Impôts et des Domaines ne lui a consacré pour l'heure aucun commentaire.

La méthode de répartition globale selon une formule préétablie se distingue des méthodes de bénéfices dans l'optique des transactions. Elle utilise une formule de répartition des bénéfices qui est prédéterminée pour tous les contribuables, alors que les méthodes de bénéfices dans l'optique des transactions comparent au cas par cas les bénéfices d'une ou plusieurs entreprises associées avec le bénéfice que des entreprises indépendantes comparables auraient recherché à réaliser dans des circonstances comparables.

La méthode de répartition globale selon une formule préétablie se distingue également de l'application d'une formule déterminée par les deux autorités fiscales en coopération avec un contribuable ou un groupe multinational après un examen minutieux des faits et des circonstances, comme cela peut se faire dans le cadre d'une procédure amiable, d'un accord préalable en matière de prix de transfert ou un autre mécanisme bilatéral ou multilatéral. La formule résulte alors de la situation spécifique du contribuable et évite donc le caractère globalement prédéterminé et mécanique des méthodes de répartition globale.

b) Les avantages comparés de la répartition globale

L'accord de répartition des coûts est essentiellement conçu pour faciliter la circulation des droits de la propriété intellectuelle dans les groupes internationaux. Ce dispositif présente de nombreux avantages au plan de la gestion fiscale du groupe, en ce qu'il permet d'éliminer certains problèmes liés à l'utilisation internationale des droits intellectuels comme l'application de la retenue à la source ou encore l'évaluation du montant de pleine concurrence des redevances intragroupes.

Les partisans de la répartition globale selon une formule préétablie estiment que cette méthode offre, par rapport au principe de pleine concurrence, une plus grande commodité administrative et une plus grande sécurité pour le contribuable. Elle réduit le coût du respect des obligations fiscales pour les

[611] Idem, p. 1502.

contribuables, puisqu'en principe une seule série de comptes est à établir pour l'ensemble du groupe à l'intention des autorités fiscales nationales[612].

La méthode de la répartition globale semble aussi être plus conforme à la réalité économique. En effet, un groupe multinational devrait être envisagé en tant que tel ou sur une base consolidée pour bien refléter la réalité des relations commerciales entre les entreprises associées. Or, la méthode reposant sur des comptabilités distinctes n'est pas adaptée aux groupes très intégrés dans la mesure où il est difficile de déterminer la contribution de chacune des entreprises associées au bénéfice global du groupe multinational.

Le système de la répartition globale, tel que proposé, repose sur une imposition du bénéfice consolidé du groupe multinational suivie de la répartition de la manne fiscale entre les différents pays où les filiales du groupe sont situées. Ce qui suppose nécessairement le choix concerté entre les États d'un taux unique d'imposition et d'une clé de répartition de la manne fiscale. Dans ce cas, la fixation d'un prix de transfert conforme ou non au prix de pleine concurrence ne modifie pas l'impôt total du groupe. Avec ce système, les administrations n'ont aucun besoin d'effectuer des vérifications complexes et aléatoires, puisque le rendement de l'impôt devient indépendant de la stratégie de fixation des prix de transfert. De même que le choix de localisation des activités ne modifie pas la recette fiscale consolidée[613].

En plus de ces avantages qui lui sont propres, le principe de la répartition globale a connu un succès relatif d'autant plus que le principe de pleine concurrence présente des déficiences intrinsèques. En effet, la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Or il n'existe pas de critères objectifs pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées.

Le principe de pleine concurrence soulève également un autre problème pratique lié au fait que les entreprises associées sont susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas. Ces transactions ne sont pas nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt dans la mesure où, lorsqu'elles traitent entre elles, les entreprises d'un même groupe évoluent dans un contexte commercial différent de celui

---

[612] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit. §. 3.59.

[613] H. ISRAËL et F. MAZEROLLE, « Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ? », op.cit., p. 554.

d'entreprises indépendantes[614]. Lorsque des entreprises indépendantes s'engagent rarement dans des transactions du type de celles auxquelles se livrent des entreprises associées, le principe de pleine concurrence est difficile à appliquer, car on n'a que peu ou pas d'élément pour déterminer directement les conditions qui auraient été fixées par des entreprises indépendantes.

Par ailleurs, le principe de pleine concurrence impose dans certains cas une charge administrative aussi bien aux contribuables qu'à l'administration fiscale qui devront évaluer des opérations transfrontières aussi nombreuses que variées. Les contribuables éprouvent souvent des difficultés à obtenir les informations nécessaires pour appliquer le principe de pleine concurrence.

L'application du principe oblige en général les contribuables à évaluer les transactions sur le marché libre et les activités industrielles ou commerciales d'entreprises indépendantes et à les comparer aux activités d'entreprises associées, de très nombreuses données peuvent être nécessaires. Les informations accessibles peuvent être incomplètes et difficiles à interpréter ; d'autres données s'il en existe, peuvent être difficiles à obtenir en raison de leur localisation géographique ou de celle des parties auprès de qui on peut se les procurer.

En outre, il sera parfois impossible d'obtenir des informations auprès d'entreprises indépendantes pour des raisons de confidentialité. Enfin, dans certains cas, des informations sur une entreprise indépendante qui pourraient s'avérer pertinentes peuvent tout simplement ne pas exister.

2- Le consensus international autour du principe de pleine concurrence

Au niveau international, les États, à travers les conventions fiscales, réaffirment leur attachement au consensus qui s'est dégagé au fil des ans sur l'utilisation du principe de pleine concurrence. La plupart des États conviennent que son alternative théorique que représente la répartition globale selon une formule préétablie doit être rejetée.

Malgré la « promotion » dont a pu bénéficier le principe de la répartition globale, le principe de pleine concurrence est confirmé et maintenu au niveau

---

[614] *Le rapport de l'OCDE donne l'*exemple d'une entreprise indépendante qui peut ne pas souhaiter vendre un bien incorporel à un prix déterminé si les bénéfices qu'est susceptible de procurer ce bien incorporel ne peuvent être correctement estimés et s'il existe d'autres moyens de l'exploiter. En pareil cas, une entreprise indépendante ne voudra peut-être pas risquer une vente à un prix forfaitaire, parce que le prix pourrait ne pas refléter le fait que l'élément incorporel peut se révéler extrêmement rentable à l'avenir, dans *Principes applicables en matière de prix de transfert*, § 1.10.

international. Au regard des limites (a) liées au système alternatif qui est proposé et des nombreux avantages qu'il présente, le principe de pleine concurrence a encore de beaux jours devant lui (b).

a) Les limites de la répartition globale

Malgré son attrait apparent, le système de la répartition globale selon une formule préétablie n'est pas reconnu par la communauté internationale comme une alternative réaliste au principe de pleine concurrence. La préoccupation majeure que suscite la répartition globale selon une formule préétablie tient à la difficulté de mettre en œuvre cette méthode d'une manière qui à la fois protège contre une double imposition et assure une imposition unique. Pour ce faire, une étroite coordination internationale serait nécessaire et il faudrait qu'il y ait accord sur les formules préétablies à utiliser et sur la composition du groupe considéré[615].

Même si certains pays avaient l'intention d'accepter la répartition globale, des divergences pourraient surgir parce que chaque pays voudra sans doute inclure dans la formule des facteurs différents ou privilégier certains d'entre eux en fonction des activités ou des facteurs qui prédominent dans le pays considéré. Chaque pays aura intérêt à ce que la formule ou les pondérations adoptées maximisent ses propres recettes.

En outre, il faudra que les autorités fiscales examinent ensemble comment résoudre le problème du transfert artificiel de facteurs de production pris en compte dans la formule vers des pays à faible imposition. Des possibilités d'évasion fiscale s'offriront dans la mesure où il pourra y avoir manipulation des éléments de la formule par exemple, en concluant des transactions financières ne répondant à aucune nécessité, en localisant délibérément des actifs mobiles, en imposant à certaines sociétés du groupe multinational des stocks supérieurs à la normale par rapport à une société indépendante du même type, etc.

Le passage à un système de répartition globale selon une formule préétablie serait donc extrêmement complexe sur le plan politique et administratif. Il nécessiterait un degré de coopération internationale qu'il n'est pas réaliste d'escompter dans le domaine de la fiscalité internationale. Une telle coordination multilatérale

[615] L'OCDE estime à ce propos qu'il faudrait, pour éviter la double imposition, s'entendre d'abord sur l'application de cette méthode, puis sur la façon de déterminer l'assiette globale de l'impôt pour un groupe multinational, sur l'utilisation d'un système comptable commun, sur les facteurs qui devront intervenir pour répartir la base d'imposition entre les différentes autorités fiscales (y compris des pays non membres) et sur la façon de mesurer et de pondérer ces facteurs. Il serait long et extrêmement difficile d'aboutir à un accord, et il est loin d'être clair que les pays aient l'intention de convenir d'une formule universelle.

exigerait la participation de tous les grands pays où opèrent des entreprises multinationales. Si tous les grands pays ne s'entendaient pas pour adopter cette méthode, les entreprises multinationales verraient leurs charges alourdies puisqu'elles auraient à se conformer à deux systèmes totalement différents. Autrement dit, elles seraient obligées, pour un même ensemble de transactions, de calculer les bénéfices réalisés par leurs membres selon deux méthodes totalement différentes. D'où des possibilités de double imposition ou de sous-imposition dans chaque cas[616].

Or, dans la pratique, l'harmonisation de la fiscalité indirecte au niveau communautaire est déjà difficile à réaliser. Dans ces conditions, comment une négociation sur la fiscalité directe élargie de surcroît à l'ensemble des pays du monde aurait la moindre chance de succès. D'ailleurs, les différences de taux d'imposition entre les États sont des facteurs pris en compte par les multinationales dans le choix de localisation de leurs filiales.

De ce fait, beaucoup d'État, pas seulement les paradis fiscaux, se servent de leur fiscalité avantageuse pour attirer les multinationales créatrices d'emploi et de valeur ajoutée. Aussi, les pays en développement n'auraient-ils aucun intérêt à signer des accords limitant leur possibilité de jouer sur la fiscalité pour attirer les multinationales sur leur territoire. En fait, le taux d'imposition des profits agit directement sur l'incitation des entreprises à créer des richesses et à innover. C'est la raison pour laquelle les pays veulent conserver ce levier de commande[617].

Hormis les problèmes de double imposition, cette méthode soulève d'autres difficultés. Les formules préétablies peuvent être arbitraires. Elles peuvent ne tenir compte ni des conditions du marché, ni de la situation particulière des différentes entreprises, ni de la répartition des ressources opérées par les dirigeants eux-mêmes, ce qui aboutirait à une répartition des bénéfices qui risque d'être sans rapport réel avec les circonstances spécifiques de la transaction.

La méthode de répartition globale selon une formule préétablie pose également le problème du traitement des fluctuations des taux de change. Bien que des fluctuations de taux de change puissent compliquer l'application du principe de pleine concurrence, elles n'ont pas le même impact que pour la méthode de répartition globale selon une formule préétablie. Le principe de pleine concurrence permet de mieux traiter les conséquences économiques des

---

[616] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 3.98.

[617] H. ISRAËL et F. MAZEROLLE, « Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ? », op. cit., p. 555.

fluctuations de taux de change parce qu'il requiert l'analyse des faits et circonstances particulières du contribuable. Par conséquent, avec la méthode de répartition globale selon une formule préétablie, l'évolution du taux de change aboutira à augmenter les bénéfices de l'entreprise associée opérant avec la monnaie la plus forte, alors qu'à long terme l'appréciation de la monnaie diminuera la compétitivité à l'exportation et fera pression à la baisse sur les bénéfices.

En outre, contrairement à ce qu'affirment ses partisans, la méthode de répartition globale peut occasionner des coûts très élevés de respect des obligations fiscales et imposer de très lourdes charges pour l'obtention de données, parce que des informations doivent être collectées sur l'ensemble du groupe multinational et être présentées dans chaque pays dans sa monnaie et selon ses règles comptables et fiscales. Ainsi, les obligations en matière de documentation et d'exécution des obligations fiscales qu'entraînerait l'application de la méthode de répartition globale seraient généralement plus lourdes qu'en cas d'application du principe de pleine concurrence, qui se situe dans l'optique d'entités distinctes[618].

Les difficultés surgiront également en ce qui concerne la détermination de l'origine des ventes de chaque membre et l'évaluation des actifs, surtout pour les biens incorporels. Ces difficultés seront multipliées du fait de l'existence, dans les territoires relevant de la compétence des diverses autorités fiscales, de normes comptables et de monnaies différentes. Il faudra harmoniser les normes comptables entre tous les pays si l'on veut pouvoir mesurer correctement les bénéfices pour l'ensemble du groupe multinational. On rencontre également certaines de ces difficultés avec le principe de pleine concurrence, notamment pour l'évaluation des biens incorporels, mais des progrès importants ont été réalisés dans ce domaine pour l'application de ce principe, alors qu'il n'a jusqu'à présent été proposé aucune solution crédible pour l'application de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie[619].

La méthode de répartition globale selon une formule préétablie a pour effet d'imposer un groupe multinational sur une base consolidée, c'est-à-dire qu'elle écarte l'approche par entité distincte. En conséquence, la méthode de la répartition globale selon une formule préétablie ne permet pas en pratique de prendre en compte d'importantes différences géographiques, l'efficience de chacune des entreprises et d'autres facteurs spécifiques à une entreprise ou à un sous-ensemble du groupe multinational, facteurs susceptibles de jouer

[618] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 3.69.
[619] Idem, § 3.70.

normalement un rôle dans la répartition des bénéfices entre les autorités fiscales en présence[620].

Très probablement, le partage ne se fera pas sur une base égale. Chaque État exigera d'avoir au moins autant que ce qu'il obtiendrait dans le cadre du principe de pleine concurrence. Ce qui n'est pas possible, à défaut de clé de répartition adéquate. Et même si la clé de répartition était acceptée et qu'un taux unique d'imposition est choisi, ce qui implique que certains pays acceptent de voir leur masse fiscale diminuer par rapport au principe de pleine concurrence, les États ne manqueront pas par la suite de multiplier les mesures incitant les filiales relevant de leur juridiction à dégager des profits importants. Car, pour une clé fixée, plus les profits dégagés dans un pays sont importants, plus la masse fiscale de ce pays augmente. Ne pouvant plus jouer sur le taux d'imposition qui est un privilège régalien, les pays qui en auraient la possibilité sacrifieraient donc encore davantage la protection de la main-d'œuvre et de l'environnement pour attirer des filiales génératrices de profits. En définitive, cela aurait pour effet d'accroître encore plus les tensions économiques entre les pays[621].

Le système d'imposition des bénéfices consolidés, en dépit de son attrait apparent, ne peut remplacer le principe de pleine concurrence[622]. Aussi, la communauté internationale des États reste-t-elle fermement attachée au principe de pleine concurrence. En fait, on ne lui a pas trouvé de solution de remplacement légitime ou réaliste. La répartition globale selon une formule préétablie, parfois évoquée comme un substitut possible, ne serait acceptable ni en théorie, ni dans sa mise en œuvre.

b) Les avantages du principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence est au plan fiscal la norme de mesure des conditions des transactions économiques qui se nouent entre entreprises liées. Ce même principe trouve à s'appliquer dans le cadre d'un accord de répartition des

[620] Idem, § 3.71. L'OCDE constate que contrairement à la répartition globale, le principe de pleine concurrence reconnaît qu'une entreprise associée peut constituer un centre de profit distinct doté de caractéristiques particulières et dégager d'un point de vue économique un bénéfice même si le reste du groupe multinational accuse des pertes. La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie ne revêt pas une souplesse suffisante pour tenir compte comme il convient de cette possibilité.

[621] H. ISRAËL et F. MAZEROLLE, « Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ? », op. cit., p. 558.

[622] Idem, p. 553.

coûts mais il revêt alors une couleur bien particulière[623]. Il importe alors d'éviter que, sous le couvert de mutualisation des coûts correspondants à ces travaux, le groupe ne procède en réalité à un transfert indirect de bénéfices au profit des entités les moins imposées[624].

Ce détournement fiscal de l'ARC ne peut être évité que si chacun des partenaires se conduit comme s'il était un agent économique indépendant et égoïste. Aussi un ARC ne sera-t-il conforme au principe de pleine concurrence que si chacun des cocontractants contribue à hauteur de son espoir de gain dans le bien ou le droit qui devra être développé par l'intermédiaire de l'accord. Cette proportionnalité entre les contributions des parties et les avantages qu'elles escomptent retirer de l'accord, également appelé avantage mutuel, sous-tend le fonctionnement de l'ARC.

C'est la raison pour laquelle, la communauté internationale continue de penser que le principe de pleine concurrence doit régir l'évaluation des prix de transfert entre entreprises associées. Ce principe est théoriquement valide puisqu'il assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert de biens et de services entre entreprises associées. Bien qu'il ne soit pas toujours facile à mettre en pratique, il induit généralement parmi les membres de multinationales des niveaux de revenu corrects aux yeux de l'administration fiscale. Il reflète la réalité économique de la situation spécifique du contribuable qui procède à des transactions dans le cadre d'entreprises associées en prenant pour référence le fonctionnement normal du marché[625].

L'abandon du principe de pleine concurrence reviendrait à renoncer à ses solides fondements théoriques et compromettrait le consensus international, augmentant sérieusement par là même la menace d'une double imposition. L'expérience acquise dans l'application de ce principe est aujourd'hui suffisamment étoffée et circonstanciée pour que les entreprises et l'administration fiscale puissent en tirer un ensemble d'enseignements communs. Ce savoir commun est d'une grande valeur pratique dans la poursuite des objectifs visés, à savoir mettre en place l'assiette d'imposition appropriée dans chaque juridiction et éviter la double imposition. Il faut mettre à profit cette expérience pour développer et préciser le principe de pleine concurrence et en améliorer la mise en œuvre[626].

---

[623] J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », 2000, vol. 48, n° 4, p. 1078.

[624] O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, op. cit., pp. 673 et s.

[625] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert,* op. cit., § 1.13.

[626] Idem, § 1.14.

§ 2- La mise en œuvre du principe de pleine concurrence

La mise en œuvre du principe de pleine concurrence passe par une analyse des différents éléments qui concourent à la détermination de la valeur de l'objet de la transaction. L'analyse se fera sur la base d'une appréciation à la fois objective et subjective. L'appréciation objective est menée au niveau global pour choisir la méthode de fixation des prix et pour déterminer l'intervalle de pleine concurrence (A). L'appréciation subjective se fera au niveau analytique pour examiner les transactions et leur valorisation (B).

A- L'appréciation globale de la conformité au principe

D'un point de vue objectif, l'appréciation de la conformité d'un prix de transfert au principe de pleine concurrence se fait sur la base de critères méthodologiques qui transcendent la particularité de chaque cas d'espèce. Cette appréciation au niveau global de la régularité du prix de transfert revient à vérifier si la fixation de ce prix a été faite selon une méthode appropriée (1) et si le prix arrêté est compris dans l'intervalle de pleine concurrence (2).

1- Le principe de la libre fixation des prix de transfert

Les méthodes préconisées permettent de déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toute circonstance et il n'est pas nécessaire de rejeter telle ou telle méthode. Les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles-ci, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence. Ils peuvent librement faire appel à une méthode différente des méthodes conventionnelles, sous réserve que celle-ci soit conforme au principe de pleine concurrence[627].

La problématique des prix de transfert repose donc sur le principe universellement admis de la pleine concurrence, qui devrait assurer « la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert … entre entreprises associées »[628]. L'universalité de ce principe se confirme, puisqu'elle concerne en théorie tous les pays qui s'inspirent des modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU.

Il est important d'apprécier l'applicabilité des méthodes proposées par l'OCDE dans un pays non membre comme le Sénégal, dans la mesure où l'instruction

[627] J.-J. UETTWILLER, « La fiscalité internationale des prix de transfert », BF, 8-9/1986, pp. 416 et s.

[628] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.13.

administrative datant de 1983 ne prévoit pas les nouvelles méthodes. Il est évident qu'un grand nombre d'entreprises multinationales des pays de l'OCDE ont mis en place de vastes réseaux mondiaux qui s'étendent bien au-delà des frontières de ces pays, notamment au Sénégal. En pratique, la plupart des grandes entreprises multinationales appliquent d'ores et déjà leurs normes à l'échelle mondiale et les principes directeurs dégagés par l'OCDE, reflétant la coopération internationale et un accord international, peuvent être considérés comme une « pratique optimale » dans tous les pays où ils s'appliquent. C'est pourquoi, il est indispensable de tenir compte de ces méthodes.

Toutefois, le fonctionnement des méthodes de détermination des prix de transfert faisant intervenir de délicates interactions entre les règles nationales, les normes internationales et le comportement des entreprises, il serait préférable que le Sénégal se dote d'une réglementation de nature à confirmer l'applicabilité de ces recommandations, surtout dans le but d'affirmer sa propre souveraineté.

Mais en fait, rien ne s'oppose à ce que les multinationales utilisent des méthodes autres que celles prévues par l'OCDE. En effet, la valeur juridique du principe de libre échange préconisé par l'OCDE et l'ONU en matière de prix de transfert n'est pas immédiatement perceptible. Il est exprimé à travers des conventions, donc des textes de droit public international susceptibles d'engager les signataires.

Toutefois, il s'agit d'une convention type ayant pour vocation d'insuffler une règle harmonisée de traitement des prix de transfert au sein des conventions bilatérales signées entre États. Par conséquent, les États parties à ce texte ne sont pas liés entre eux par le principe énoncé. Les principes dégagés par les documents cadres de l'OCDE n'ont pas plus de caractère contraignant. Ils ne forment qu'une proposition d'une approche du principe de libre échange en matière de prix de transfert.

Par conséquent, les administrations nationales et les tribunaux ne sont pas plus directement liés envers les justiciables par les textes OCDE. En revanche, il est nécessaire de rappeler qu'au Sénégal, l'article 17 du CGI est un filtre légal compatible avec ces dispositions conventionnelles ainsi qu'avec les documents complémentaires de l'OCDE.

L'absence de valeur contraignante ne permet pas de donner *stricto sensu* une valeur normative à ce texte. Mais la dimension plurinationale lui donne une grande valeur pratique particulièrement intéressante pour les opérateurs du commerce international. Les États ne peuvent l'ignorer sans mettre en péril une sécurité juridique indispensable au développement des échanges.

2- La référence à un intervalle de pleine concurrence

Il est possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en aboutissant à un seul chiffre relatif à un prix ou une marge qui constituera la meilleure référence possible pour établir si une transaction s'est faite d'après les règles du marché libre. Mais ces cas sont bien rares.

Très souvent, comme la fixation de prix de transfert n'est pas une science exacte, l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur une fourchette de chiffres tous d'une fiabilité plus ou moins équivalente. Les différences entre les chiffres constituant cette fourchette peuvent être dues au fait qu'en général l'application du principe de pleine concurrence ne permet d'obtenir qu'une approximation des conditions qui se seraient établies entre des entreprises indépendantes. Il est également possible que les différents points de l'intervalle résultent de ce que des entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables dans des circonstances comparables ne pratiqueraient pas exactement le même prix pour la transaction en question.

Toutefois, dans certains cas, les transactions comparables examinées n'auront pas toutes un degré de comparabilité voisin. Par conséquent, la détermination du prix de pleine concurrence exige forcément une part d'interprétation. L'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence peut être particulièrement adaptée lorsqu'on applique, faute de mieux, la méthode transactionnelle de la marge nette[629].

On peut également obtenir une fourchette de données de références lorsqu'on applique plus d'une méthode pour évaluer une transaction entre entreprises associées. Par exemple, deux méthodes dotées d'un degré similaire de comparabilité pourront être utilisées pour juger si une transaction entre entreprises associées est conforme au principe de pleine concurrence. Chacune de ces méthodes pourra aboutir à un résultat ou une fourchette de résultats différents de ceux obtenus avec l'autre méthode, du fait des différences de nature entre les méthodes et entre les données correspondantes pertinentes pour l'application d'une méthode particulière.

Néanmoins, chaque méthode pourrait être utilisée séparément pour définir une fourchette acceptable de chiffres de pleine concurrence. Les données résultant de ces fourchettes pourraient permettre de déterminer avec plus d'exactitude l'intervalle de pleine concurrence, par exemple lorsque les fourchettes se chevauchent ou de réexaminer l'exactitude des méthodes utilisées lorsque les fourchettes ne se chevauchent pas. Il n'est pas possible d'établir une règle

[629] Idem, § 1.45.

générale en ce qui concerne l'utilisation de fourchettes obtenues en appliquant plusieurs méthodes, dans la mesure où les conclusions tirées de cette utilisation dépendront de la fiabilité comparée des méthodes appliquées pour déterminer les fourchettes et de la qualité des informations utilisées dans le cadre des différentes méthodes[630].

Lorsque l'application d'une ou plusieurs méthodes aboutit à une fourchette de chiffres, un écart important entre les points de l'intervalle de pleine concurrence ainsi défini peut indiquer que les données utilisées pour établir certains de ces points ne sont peut-être pas aussi fiables que celles qui ont servi à obtenir les autres points de l'intervalle, ou que l'écart tient à certaines caractéristiques des données comparables qui exigent des correctifs. En pareils cas, il peut être nécessaire d'analyser de plus près les points en question pour déterminer s'il y a lieu de les inclure dans un quelconque intervalle de pleine concurrence[631].

Lorsque les conditions de la transaction entre entreprises associées, par exemple le prix ou la marge, se situent à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement. Quand elles se situent en dehors de cet intervalle déterminé par l'administration fiscale, le contribuable devrait avoir la possibilité de démontrer que les conditions de la transaction sont conformes au principe de pleine concurrence et que l'intervalle de pleine concurrence englobe leurs résultats.

Si le contribuable ne peut apporter cette démonstration, l'administration fiscale devrait déterminer comment il faut ajuster les conditions de la transaction entre entreprises associées en fonction de l'intervalle obtenu. On pourrait faire valoir que tout point de l'intervalle est néanmoins conforme au principe de pleine concurrence. En général et dans la mesure où il est possible de distinguer les différents points de l'intervalle, l'ajustement devra être opéré en utilisant le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées qui est en cause.

Lorsque l'outil statistique est utilisé, il convient de retenir suffisamment de sociétés et de transactions comparables afin d'obtenir un intervalle de pleine concurrence pertinent[632]. Ce dernier peut être calculé sur la base d'un intervalle

---

[630] Ibid., § 1.46.

[631] Ibid., § 1.47.

[632] La représentation statistique des résultats d'un échantillon donné repose sur la division en quatre populations égales de ce même échantillon dont les seuils portent les noms, 1er quartile (25% des sociétés ont un ratio inférieur à Q1 et 75% des sociétés ont un ratio

interquartile afin d'éliminer les cas particuliers. Une fois que l'interquartile de marge nette a été déterminé, il faut vérifier si la marge nette, éventuellement ajustée, de la société en cause se situe dans cet intervalle. Dans le cas contraire, la marge nette et donc les prix facturés à l'origine de cette marge ne pourront être considérés comme de pleine concurrence.

Dès lors, tout point de l'intervalle est conforme au principe de pleine concurrence. Par conséquent, dans la mesure où il est possible de distinguer les différents points de l'intervalle, l'ajustement devra être opéré en utilisant le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées qui est en cause.

En pratique, il convient de rechercher les faits ou les circonstances permettant de distinguer l'existence de différences fonctionnelles significatives concernant la société étudiée au regard des fonctions et risques classiques identifiés dans le panel de sociétés comparables. À défaut, le point de l'intervalle de pleine concurrence qui sera retenu pour refléter la rémunération de pleine concurrence serait la médiane[633].

B- L'appréciation analytique de la conformité au principe

L'analyse au niveau analytique de la conformité au principe de pleine concurrence est faite sur la base d'un examen approfondi d'éléments propres au cas de chaque transaction. Cette analyse subjective est menée à travers l'examen de la structure de la transaction en cause (1) et l'appréciation de sa valeur (2).

1- L'examen de la structure intrinsèque des transactions

L'analyse de la conformité du prix de transfert se fait par le biais d'un examen de la structure même des transactions. C'est ainsi qu'en théorie, pour se rapprocher le plus possible de la juste valeur du marché, le principe de pleine concurrence doit être appliqué transaction par transaction. Mais bien souvent des transactions distinctes sont si étroitement liées ou continues qu'il n'est pas possible de se prononcer correctement sans les prendre en compte dans leur ensemble. Ces

---

supérieur à Q1), le 2ème quartile (ou médiane qui divise la population en deux) et le 3ème quartile.

633 La médiane est la valeur qui se trouve au centre d'un ensemble de nombres. En d'autres termes, les nombres appartenant à la première moitié de l'ensemble ont une valeur inférieure à la médiane, tandis que ceux appartenant à l'autre moitié ont une valeur supérieure à la médiane. Contrairement à la moyenne arithmétique, la valeur médiane permet d'atténuer l'influence perturbatrice des valeurs extrêmes qui peuvent être liées à des circonstances particulières et constitue par conséquent une mesure plus fiable de la tendance centrale d'une distribution.

transactions doivent être examinées conjointement en utilisant la ou les méthodes reposant sur le principe de pleine concurrence qui sont les plus appropriées.

S'il faut parfois évaluer conjointement certaines transactions conclues séparément entre entreprises associées pour déterminer si l'on a bien affaire à des conditions de pleine concurrence, d'autres transactions faisant l'objet d'un contrat global entre entreprises associées peuvent nécessiter des évaluations séparées. Une entreprise multinationale peut regrouper en une seule transaction, assortie d'un prix unique, un certain nombre de prestations, comme la concession de brevets, de procédés techniques et de marques de fabrique, des prestations de services techniques et administratifs et la location d'installations de production. Cette formule est en général qualifiée d'arrangement global.

Toutefois, de tels arrangements incluent rarement la vente de produits, bien que le prix de vente de produits puisse, lui aussi, couvrir quelques services annexes. Dans certains cas, il peut ne pas être possible d'évaluer l'arrangement dans son ensemble et il faut donc en isoler les différents éléments. Dans ces cas, après avoir déterminé des prix de transfert distincts pour les différents éléments l'administration fiscale devra néanmoins rechercher si le niveau des prix de transfert applicables à l'ensemble de l'arrangement est conforme au principe de pleine concurrence[634].

Par ailleurs, l'examen de la structure des transactions se fonde sur la transaction effectivement intervenue entre les parties et les modalités de cette transaction selon les méthodes utilisées. En principe, l'analyse structurelle des transactions se fait sur des bases objectives, à savoir la réalité des transactions en cause et non selon une démarche arbitraire.

Il existe deux cas particuliers où, exceptionnellement, l'analyse de la structure des transactions pourra se faire de manière abstraite, sans considération de la réalité des opérations menées par l'entreprise en cause. Le premier cas se caractérise par une discordance entre la forme de la transaction et sa nature économique sur le fond. Les autorités fiscales peuvent alors ignorer la qualification donnée par les parties et requalifier la transaction en fonction de sa nature quant au fond[635].

---

[634] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.43.

[635] On peut illustrer ce premier cas par l'exemple d'une entreprise investissant dans une entreprise associée sous la forme d'un prêt rémunéré alors que, dans des conditions de pleine concurrence, compte tenu de la situation économique de l'entreprise emprunteuse, l'investissement n'aurait pas dû normalement prendre cette forme. Les autorités fiscales seront alors fondées à qualifier l'investissement en fonction de sa nature économique et à traiter le prêt comme une souscription au capital.

Le deuxième cas se présente lorsque, en l'absence de divergences entre la forme et la véritable nature de la transaction, les modalités de la transaction envisagées dans leur totalité sont différentes de celles qui auraient été adoptées par des entreprises indépendantes dans une optique commerciale rationnelle et qu'en pratique, la structure effective empêche l'administration fiscale de déterminer un prix de transfert approprié[636].

Dans les deux cas, la nature de la transaction peut découler des relations entre les parties et non des conditions commerciales normales et la transaction aura pu être structurée par le contribuable de manière à éviter ou à minimiser l'impôt. Aussi les modalités de la transaction considérées dans leur ensemble résulteront-elles d'une condition qui aurait fait défaut si les parties avaient conclu une transaction de pleine concurrence.

En effet, des entreprises associées peuvent conclure des contrats et des accords de types beaucoup plus divers que ceux des entreprises indépendantes du fait de la communauté d'intérêts qui les lie. C'est ainsi que les entreprises associées passent souvent des accords de nature spécifique que l'on ne rencontre que très rarement ou jamais entre entreprises indépendantes. Mais dans tous les cas, l'application du principe de pleine concurrence doit conduire à rechercher la réalité qui se cache derrière l'accord contractuel. En fonction des faits et circonstances propres au cas d'espèce ainsi que de la fiabilité des autres éléments de comparaison, il sera plus ou moins nécessaire d'apporter des corrections afin de tenir compte des différences entre la transaction entre entreprises associées et la transaction de référence[637].

2- L'appréciation de la valeur des transactions

La détermination de la valeur des transactions peut se faire par référence à la valeur en douane s'il s'agit de biens corporels qui peuvent faire l'objet d'importation ou d'exportation. S'agissant des prestations de services, il peut

[636] On peut illustrer ce deuxième cas par l'exemple d'une vente dans le cadre d'un contrat de longue durée, pour une somme forfaitaire, d'un droit illimité sur les droits de propriété intellectuelle liés aux résultats de recherches futures jusqu'à l'expiration du contrat. S'il convient alors sans doute que les autorités fiscales considèrent effectivement cette transaction comme un transfert de propriété commerciale, elles seraient néanmoins fondées à aligner les modalités de ce transfert dans sa totalité (et non pas simplement du point de vue de la fixation des prix) sur celles auxquelles on aurait pu raisonnablement s'attendre si le transfert de propriété avait fait l'objet d'une transaction entre entreprises indépendantes. Dès lors, l'administration fiscale pourra être fondée, par exemple à modifier les termes de l'accord dans une optique commerciale rationnelle en le traitant comme un accord permanent de recherche.

[637] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.40.

arriver également que les entreprises multinationales procèdent de leur gré à des compensations de valeurs.

Beaucoup d'administrations des douanes appliquent le principe de pleine concurrence pour disposer d'un critère neutre de comparaison entre les valeurs à attribuer aux marchandises importées par des entreprises associées et la valeur d'articles similaires importés par des entreprises indépendantes.

Les administrations fiscales comme les administrations douanières déterminent la valeur des produits au moment où ils sont transférés ou importés. Par conséquent, les évaluations douanières, dans la mesure où elles interviennent au moment même où le transfert a lieu ou à un moment voisin, peuvent être utiles à la Direction générale des Impôts et des Domaines pour vérifier si le prix de transfert pratiqué dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées est bien conforme au principe de pleine concurrence. En particulier, les autorités douanières disposent d'informations concernant la transaction, recueillies à la date de celle-ci, qui seraient utiles dans l'examen des prix de transfert, notamment si elles ont été établies par le contribuable[638].

Lorsque les autorités douanières et l'administration fiscale peuvent poursuivre un objectif similaire dans l'examen des valeurs déclarées de transactions transfrontières entre entreprises associées, les contribuables peuvent avoir des motivations contradictoires lorsqu'ils fixent la valeur de leurs transactions à l'intention des autorités douanières et des autorités fiscales. Au Sénégal, une telle coopération entre les administrations douanière et fiscale n'existe pas en matière de prix de transfert[639], contrairement en France où il arrive souvent que le service des douanes constate des éléments constitutifs d'infractions à la réglementation douanière[640], puis transmet le dossier à l'administration fiscale. Sur cette base, cette dernière adresse à la société ou aux sociétés concernées une notification de redressement fondée sur l'article 57 du CGI[641].

Les autorités communautaires européennes ont limité les pouvoirs de l'administration des douanes dans un domaine très voisin de celui des prix de

---

[638] Idem, § 1.66.

[639] À titre comparatif, consulter B. CAMARA, *Contentieux douanier au Sénégal. Réflexion sur la place du juge dans le traitement des infractions*, Thèse Droit, Grenoble, Pierre-Mendès France, 2005, 334 pp.

[640] Par exemple, fausse déclaration de valeur, infraction de change résultant du transfert de capitaux à l'étranger.

[641] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 486.

transfert, celui de la valeur en douane[642]. Le règlement n° 1224/80 du 28 mai 1980 a introduit plus de souplesse en la matière. La valeur en douane est définie comme « la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination d'un territoire douanier de la Communauté »[643].

Avant l'édiction de ce règlement, la valeur en douane se définissait en France comme « le prix normal, c'est-à-dire le prix réputé pouvoir être fait … lors d'une vente effectuée dans les conditions de pleine concurrence entre un acheteur et un vendeur indépendant l'un de l'autre »[644]. Cette définition correspond à celle qui est actuellement en vigueur au Sénégal. En effet, aux termes de l'article 15 du Code des douanes[645], « la valeur à déclarer est le prix normal des marchandises, c'est-à-dire le prix réputé pouvoir être fait pour ces marchandises (…), lors d'une vente effectuée dans des conditions de pleine concurrence entre un acheteur et un vendeur indépendants l'un de l'autre. Lorsqu'une vente a été effectuée dans ces conditions, le prix normal pourra être déterminé à partir du prix de facture ».

C'est sur la base de textes semblables que l'administration des douanes française reprochait aux Laboratoires Sandoz d'avoir déclaré en douane une valeur supérieure au prix normal des marchandises, de l'ergot de seigle en l'espèce achetées à la société mère Sandoz implantée en Suisse et d'avoir commis ainsi le délit d'importations sans déclaration de marchandises prohibées. D'après la Cour de justice des Communautés européennes[646], les règlements précités doivent être interprétés dans le sens que la minoration par les autorités compétentes d'un État membre, du prix facturé des marchandises ne répond pas aux objectifs poursuivis par les règles relatives à la détermination de la valeur en douane.

En d'autres termes, les sociétés affiliées qui se livrent à des transactions intracommunautaires ne peuvent se voir reprocher par un État membre de se livrer à une majoration de la valeur en douane. La Cour de justice prend soin d'ajouter que « l'établissement de la valeur en douane conformément à ces règlements ne saurait avoir pour effet d'obliger les administrations fiscales et

---

[642] Affaire Epuran du 5 décembre 1983, Ch. crim., Dalloz, 1984, 217, note Cosson. À ce propos, la Chambre criminelle constate d'abord qu'en raison de la jurisprudence de la Cour de Luxembourg, « il ne peut être exigé de l'importateur autre chose que d'indiquer l'origine des produits telle qu'il la connaît ou peut raisonnablement la connaître ».

[643] Article 3-1 du règlement précité.

[644] Règlements de 1968 et 1969 et accord CEE – Confédération suisse.

[645] Loi n° 87-47 du 28 décembre 1987.

[646] Suivant un arrêt du 24 avril 1980, répondant à une question d'interprétation posée à elle par le juge d'instruction du TGI de Nanterre.

financières des États membres à reconnaître cette valeur à des fins autres que l'application du tarif commun »[647].

En réalité, un contribuable qui importe des produits a intérêt à fixer le prix de la transaction à un faible niveau à l'intention des autorités douanières de manière que le droit de douane applicable soit faible. En revanche, en matière fiscale, le contribuable peut avoir intérêt à déclarer un prix plus élevé pour ces mêmes biens afin d'accroître ses dépenses déductibles.

Si la coopération entre les administrations fiscale et douanière dans la vérification des prix de transfert devient plus courante, le nombre de cas dans lesquels les valeurs en douane sont jugées inacceptables en matière fiscale va diminuer ou vice versa. Un renforcement de la coopération dans le domaine des échanges de renseignements serait particulièrement utile et ne devrait pas être difficile à réaliser dans les pays qui disposent déjà d'administrations fiscales et douanières intégrées. Au Sénégal où les administrations douanière et fiscale sont distinctes, il serait souhaitable d'envisager une modification des règles relatives aux échanges de renseignements de manière que les informations puissent circuler plus facilement entre ces deux administrations financières.

Concernant les correctifs à apporter pour équilibrer la valeur des biens échangés, les entreprises apparentées peuvent prétendre que la prestation que chacune d'entre elles a reçue doit donner lieu à une compensation, de sorte qu'il n'y a lieu de prendre en compte que le gain net ou la perte nette occasionné par la transaction pour évaluer le montant de l'impôt dû[648]. C'est le cas lorsqu'une entreprise associée a fourni à une autre entreprise associée une prestation qui est compensée dans une certaine mesure par des prestations différentes reçues de cette entreprise en échange. Il y a compensation intentionnelle lorsque des entreprises associées intègrent sciemment cette compensation dans les conditions des transactions effectuées au sein du groupe[649].

---

[647] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit. p. 486.

[648] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.60.

[649] Dans la pratique, il est très peu probable que des entreprises indépendantes concluent ce dernier type d'accord à moins qu'il ne soit possible d'évaluer avec précision les différentes prestations et que le contrat ne soit conclu à l'avance. Normalement, des entreprises indépendantes préféreraient que leurs flux de recettes et de dépenses restent indépendants les uns des autres, et enregistrer les bénéfices ou les pertes résultant de transactions normales.

L'importance et la complexité des compensations intentionnelles sont variables. Elles peuvent aller d'une simple compensation entre deux transactions[650] à un accord général portant sur le règlement de l'ensemble des prestations offertes aux deux parties sur une période donnée. En cas de compensation, il serait nécessaire d'évaluer séparément les transactions pour déterminer si chacune d'entre elles est conforme au principe de pleine concurrence.

La prise en compte de compensations intentionnelles ne modifie pas la condition essentielle qui est la conformité des prix de transfert pratiqués entre entreprises associées au principe de pleine concurrence. Les contribuables devraient divulguer, le cas échéant, l'existence de compensations intentionnelles dans le cadre de deux ou plusieurs transactions entre entreprises associées et démontrer que, une fois ces compensations prises en compte, les termes des transactions considérées sont compatibles avec le principe de pleine concurrence au moment du dépôt de la déclaration d'impôts[651].

Section II- La fixation d'un prix de transfert juste : les méthodes préconisées

L'article 17 du CGI régit les situations de transfert de bénéfices entre entreprises liées lors d'une cession internationale. Il constitue le régime de droit commun s'appliquant en l'absence de toute convention fiscale liant deux pays. La loi, à travers le Code général des impôts, a énoncé le principe de libre concurrence qui doit régir toute stratégie de fixation des prix de transfert. Globalement, ce texte est conforme aux principes édictés dans les régimes conventionnels[652]. Les conventions modèles de l'ONU et de l'OCDE vont au-delà en proposant des méthodes de calcul pour déterminer le plus justement possible les prix de transfert.

Les prix de transfert sont laissés à la libre appréciation des entreprises qui les fixent sous leur propre responsabilité. Aucune méthode n'est imposée aux contribuables qui disposent à ce propos de la plus grande liberté. Ce que l'administration peut contrôler c'est leur irrégularité, leur conformité au principe de pleine concurrence. La méthode est admissible, pourvu qu'elle produise un résultat acceptable. La fin justifie les moyens. Néanmoins, la pratique a donné naissance à des méthodes de détermination des prix de transfert (§ 1) que les entreprises peuvent adopter et adapter à la réalité de leurs transactions (§2).

---

[650] Prenant par exemple la forme d'un prix de vente avantageux de produits manufacturés en échange d'un prix d'achat avantageux des matières premières utilisées pour les fabriquer.

[651] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.62.

[652] Bien que n'étant pas d'application obligatoire, l'administration donne aux conventions bilatérales en matière de prix de transfert, les mêmes principes d'interprétation que pour les situations directement régies par le CGI.

§ 1- Les méthodes de détermination des prix de transfert

L'OCDE propose des méthodes de calcul aux entreprises pour l'établissement des prix de transfert et aux administrations pour le contrôle de ceux-ci. Ces techniques permettent une détermination juste ou à tout le moins raisonnable des prix appliqués lors des cessions internes. Il existe des méthodes dites traditionnelles et d'autres dites modernes. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. C'est pourquoi elles sont préférables aux autres méthodes.

Mais, du fait de la complexité des situations dans lesquelles se trouvent concrètement les entreprises, l'application des méthodes fondées sur les transactions peut soulever un grand nombre de difficultés pratiques. Dans ces situations exceptionnelles, lorsque les données ne sont pas disponibles ou lorsque les données disponibles ne sont pas d'une qualité suffisante pour qu'on puisse se fier uniquement ou de façon générale aux méthodes fondées sur les transactions, les autres méthodes peuvent être utilisées. À côté des méthodes traditionnelles qui se bornent à comparer des prix (A), il y a les nouvelles méthodes largement inspirées de la pratique américaine de partage des profits (B).

A- Les méthodes traditionnelles de détermination des prix de transfert

L'OCDE retient comme critère absolu d'un prix de pleine concurrence sa conformité avec les prix appliqués entre parties indépendantes, au point d'en faire une méthode de fixation des prix dite « méthode du prix comparable sur le marché libre ». Toutefois, on ne disposera pas toujours de transactions comparables pour pouvoir mettre en œuvre cette seule approche directe et il faudra donc dans certains cas comparer les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs comme les marges brutes pour déterminer si les conditions de la transaction entre les entreprises associées sont bien des conditions de pleine concurrence. C'est sur ces approches directes et indirectes que s'appuient les méthodes transactionnelles traditionnelles.

La comparaison sur le marché libre étant ainsi érigé en méthode cardinale, les autres méthodes n'en sont que des dérivatifs, étant entendu que l'OCDE n'en a retenu que deux : le « cost plus » et le « resale price less »[653]. Souvent difficile d'application du fait de l'absence d'éléments de comparabilité adéquats, les

[653] J.-P. LE GALL, « Quelques réflexions sur l'"arm's length principle" après le 46e Congrès de l'International Fiscal Association (Cancun octobre 1992)», *Droit fiscal*, 1992, n° 50, p. 1941.

méthodes traditionnelles[654] se fondent sur la comparaison aux prix du marché (1), ou sur la reconstitution du prix sur la base du prix de revente ou du prix de revient (2).

1- La méthode du prix comparable sur le marché libre

La méthode du prix comparable sur le marché libre (dite « comparable uncontrolled price method » en anglais ou CUP) consiste à identifier directement un prix de référence sur le marché. Il s'agit d'une application directe du principe de libre concurrence. On y compare le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction intragroupe au prix d'une transaction similaire dans des conditions de pleine concurrence[655].

S'il existe une différence entre ces deux prix, cela peut indiquer que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence et qu'il peut être alors nécessaire de remplacer le prix pratiqué dans le cadre de la transaction contrôlée par celui pratiqué dans le cadre de la transaction sur le marché libre[656]. Le prix comparable peut être celui constaté dans l'entreprise pour des ventes ou des achats à des entreprises indépendantes ou bien le prix constaté dans une autre entreprise commerçant en libre concurrence[657].

La façon la plus directe de déterminer si les conditions accordées ou imposées entre des entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence consiste à comparer les prix pratiqués dans le cadre de transactions contrôlées entre ces entreprises aux prix pratiqués dans le cadre des transactions comparables entre entreprises indépendantes. C'est la voie la plus directe parce que toute différence entre le prix pratiqué pour une transaction contrôlée et celui pratiqué pour une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être imputée directement aux relations commerciales et financières accordées ou imposées entre les entreprises et les conditions de pleine concurrence peuvent être déterminées en remplaçant directement le prix pratiqué pour la transaction contrôlée par celui pratiqué pour la transaction comparable sur le marché libre[658].

---

[654] L'administration fiscale sénégalaise s'est approprié ces méthodes à travers la note n° 4256, précitée.

[655] P. RASSAT et G. MONSELLATO, op. cit., p. 39.

[656] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit. § 2.5.

[657] J.-F. COURT et G. ENTRAYGUES, *Gestion fiscale internationale des entreprises*, Montchrétien 1986, p. 329.

[658] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit. § 2.5.

Une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie : soit aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre, soit des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences.

Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre. La méthode du prix comparable sur le marché libre est particulièrement fiable dans les cas où une entreprise indépendante vend le même produit que celui qui est vendu entre deux entreprises associées[659].

Pour que les prix soient comparables, les biens et services en cause doivent être commercialisés sur des marchés économiquement comparables. De même, il faut comparer les produits vendus à un même stade de la chaîne économique qui va du producteur au consommateur final, à moins de procéder aux ajustements nécessaires en évaluant les marges intermédiaires.

En outre, la comparaison doit être faite sur des marchandises ou des services similaires ou quasi similaires, étant entendu que des marchandises « voisines » peuvent présenter des différences de qualité rendant la comparaison difficile, tandis que des produits « identiques » peuvent ne pas être comparables s'il s'agit de contrefaçons. L'évaluation par comparaison doit tenir compte du volume des ventes, des fluctuations de prix, s'il s'agit de matières premières, ou des variations saisonnières, ainsi que des frais ou prestations de services annexes dont le coût peut être inclus dans le prix, tels les garanties et le transport.

En pratique, la détection du produit similaire est parfois difficile lorsque des produits identiques sont dénommés différemment. À l'inverse, des différences de qualité peu évidentes peuvent justifier des variations de prix[660]. Le décideur doit donc rechercher en particulier dans le cadre d'un examen attentif des dossiers techniques l'origine, le mode de fabrication du produit concerné, voire ses conditions d'utilisation. S'agissant des comparaisons portant sur des matières

[659] Idem, § 2.11.

[660] Pour l'exemple des produits chimiques, voir J.-G. MBIANGA, « Les réalités économiques et financières des prix de transfert des firmes pharmaceutiques », CREFIGE, Paris, Dauphine, 1998.

premières sujettes à variations de prix, il convient de retenir des transactions se situant à des dates proches[661].

En réalité, si le CUP est légitime, c'est entre groupes que les prix doivent être comparés et, par hypothèse, alignés[662]. C'est dire aussi que la comparaison sera le plus souvent impossible, faute d'identité suffisamment marquée, faute aussi d'informations. Mais si cette méthode se limite à une simple comparaison des prix par rapport à ceux d'autres produits, il existe d'autres méthodes qui se fondent sur une reconstitution du prix.

2- Les méthodes de reconstitution du prix

La reconstitution du prix normal de transfert est faite au moyen de deux méthodes : la méthode du prix de revente et celle du prix de revient majoré. Le « cost plus » (a) et le « resale less » (b) sont des variantes du CUP pour autant que la marge en plus ou en moins se calcule par référence à des situations de pleine concurrence.

a) La méthode du prix de revente

La méthode du prix de revente moins (dite « resale minus method » en anglais) consiste à défalquer du prix de revente final à une entreprise indépendante la marge brute que doit dégager la société liée au regard des fonctions assumées et des risques encourus. Après déduction de cette marge brute, on obtient le prix de transfert convenable[663].

Cette méthode vise ainsi à reconstituer le prix que la société cédante aurait pratiqué dans l'éventualité d'une cession à une entreprise indépendante. Avec cette méthode, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix de revente une marge brute appropriée, la « marge sur prix de revente », représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et à la lumière des fonctions assumées

[661] Des correctifs peuvent être opérés lorsqu'ils permettent de compenser les effets des éléments de distorsion. On doit donc aborder avec prudence les conditions divergentes d'une transaction car on ne peut toujours réellement mesurer son effet sur un marché libre.

[662] K. DOLAN, *Rapp. Intercompany Transfert Pricing for the Layman*, Tax notes, 8 october 1990, p. 214-215.

[663] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 2.14.

réaliserait un bénéfice convenable[664]. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées[665]. C'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de commercialisation que cette méthode est la plus efficace[666].

Bien que la méthode du prix de revente s'accommode de différences plus marquées entre les produits, il faut néanmoins comparer le bien transféré dans le cadre de la transaction contrôlée à celui transféré dans le cadre de la transaction sur le marché libre. Des différences importantes à cet égard sont en effet plus susceptibles de se traduire par des différences de fonctions exercées entre les parties prenantes à des transactions contrôlées et à des transactions sur le marché libre. Même si l'utilisation de la méthode du prix de revente nécessite une moindre comparabilité des produits, il n'en demeure pas moins qu'une comparabilité plus étroite des produits donne de meilleurs résultats[667].

La méthode du prix de revente repose également sur la comparabilité des fonctions assumées. Elle peut se révéler moins fiable lorsqu'il existe des différences entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre ainsi qu'entre les parties prenantes aux transactions et ces différences ont une incidence sensible sur l'indicateur utilisé pour déterminer la conformité au principe de pleine concurrence qui est, dans ce cas, la marge réalisée sur le prix de revente[668].

Lorsqu'il existe des différences sensibles qui affectent les marges brutes réalisées sur les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre, il convient d'apporter des correctifs pour tenir compte de ces différences. L'ampleur et la fiabilité de ces correctifs affecte la fiabilité relative de l'analyse dans le cadre de la méthode du prix de revente dans des cas particuliers.

---

[664] La détermination de la marge applicable se fait de différentes manières. La plus simple est de reprendre la marge que la société applique aux produits provenant d'entreprises externes au groupe. De même, la marge pratiquée par une entreprise indépendante intervenant dans le même secteur peut être retenue.

[665] Les marges par secteurs d'activités sont des éléments peu significatifs. Les produits connaissent une concurrence plus ou moins développée (produits de substitution) ou sont sur un marché plus ou moins favorable (début ou fin de vie d'un produit). Les marges doivent donc être déterminées par produits.

[666] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 2.15.

[667] P. RASSAT et G. MONSELLATO, *Les prix de transfert*, op. cit., p. 40.

[668] Idem, p. 41.

C'est lorsque le revendeur n'accroît pas sensiblement la valeur du produit qu'il est plus facile de déterminer la marge appropriée sur le prix de revente. En revanche, la méthode du prix de revente risque d'être plus difficile à utiliser pour parvenir à un prix de pleine concurrence lorsqu'avant la revente, les produits font l'objet d'une nouvelle transformation ou sont incorporés dans un produit plus complexe de sorte qu'ils perdent leur identité ou que celle-ci se trouve modifiée. Un autre exemple dans lequel la marge sur le prix de revente doit être maniée avec précaution réside dans le cas où le revendeur contribue de façon sensible à la création ou l'entretien d'actifs incorporels associés avec le produit[669]. Dans de tels cas, il n'est pas facile d'apprécier la contribution des éléments ayant fait l'objet du transfert initial à la valeur du produit final[670].

La marge sur le prix de revente est plus exacte si elle a été fixée peu de temps après la date à laquelle a eu lieu l'achat des produits par le revendeur. Il est probablement d'autant plus nécessaire de faire entrer en ligne de compte dans une comparaison d'autres facteurs tels que les modifications de la situation du marché, des taux de changes, des prix de revient, etc. quand le délai écoulé entre l'achat initial et la revente est plus long.

Enfin, lorsque les pratiques comptables ne sont pas les mêmes dans le cadre de la transaction contrôlée et dans celui de la transaction sur le marché libre, il y a lieu de procéder aux ajustements appropriés des données utilisées dans le calcul de la marge sur le prix de revente de façon à s'assurer que l'on utilise le même type de coût dans chaque cas pour déterminer la marge brute. Par exemple, les coûts de recherche-développement peuvent être pris en compte dans les dépenses d'exploitation ou dans les coûts des marchandises vendues. Les marges brutes respectives ne seraient pas alors comparables en l'absence de correctifs convenables[671].

b) La méthode du prix de revient majoré

La méthode du prix de revient majoré (dite « cost plus method » en anglais) consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens ou services transférés à un acheteur apparenté, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. On ajoute ensuite une marge sur le prix de revient appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice adéquat compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient ainsi un prix

[669] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 2.16.
[670] Idem., § 2.17.
[671] Ibid., § 2.28.

pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées[672].

Cette méthode est la plus appropriée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en prestations de services. Elle est particulièrement adaptée pour établir la rémunération des entreprises ayant des fonctions simples. Elle se rencontre le plus souvent dans les secteurs d'activité où le prix de vente aux particuliers est imposé par le producteur qui, lui-même, subit les impératifs liés au marché[673].

La méthode du prix de revient majoré est une méthode de reconstitution d'un prix théorique par l'application d'une marge brute. L'application de cette méthode du « cost plus » implique la détermination de la rémunération brute qu'une entreprise indépendante aurait exigée pour accomplir les fonctions exercées compte tenu des risques assumés. Le prix de pleine concurrence s'entendant comme la somme des coûts engagés dans l'opération et de la marge brute appliquée à cette base de coûts.

La solution idéale est de déterminer la marge sur le prix de revient du fournisseur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur le prix de revient de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre. De plus, la marge sur le prix de revient qui aurait été obtenue dans des transactions comparables par une entreprise indépendante peut servir d'indicateur[674].

Le prix de pleine concurrence de la transaction liée sera obtenu en ajoutant au coût de revient du produit la rémunération ou marge brute bénéficiaire. La méthode du prix de revient majoré a pour objet le calcul d'un prix de pleine concurrence et non d'une profitabilité de pleine concurrence. La marge de pleine concurrence doit être évaluée par comparaison avec la marge appliquée sur des transactions effectuées sur le marché libre.

La transaction de référence doit donc être similaire à la transaction testée. L'analyse étant réalisée au niveau de la marge brute, il convient de s'assurer d'une bonne comparabilité de produits. L'on ne saurait par exemple, comparer

---

[672] Ibid., § 2.32.
[673] P. RASSAT et G. MONSELLATO, *Les prix de transfert*, op. cit., p. 41.
[674] J.-P. LE GALL, « Quelques réflexions sur l'"arm's length principle"», op. cit., p. 1943.

une marge brute de produits cosmétiques avec celle de produits de l'industrie automobile. Il faudra de surcroît, dans la recherche de transactions comparables, s'attacher à une comparabilité fonctionnelle.

Il existe une variante de la méthode du prix de revient majoré appelée le « ratio de Berry ». Il s'agit du rapport marge brute sur dépenses opérationnelles desquelles sont exclus le coût d'achat des marchandises ainsi que la variation des stocks. Un retour net sur charges d'exploitation est ainsi obtenu.

Toutefois, ce ratio est à manier avec beaucoup de prudence, dans la mesure où les sociétés disposent d'une très grande latitude dans la classification de leurs coûts. Les marges arrière peuvent par exemple, être assimilées à des dépenses marketing ou à des réductions de chiffre d'affaires. Cet indicateur est également sensible aux principes comptables adoptés entre les sociétés comparables et la partie testée. Enfin, le ratio de Berry, en ce qu'il déconnecte la rentabilité allouée à la société de son chiffre d'affaires devrait en principe être proscrit pour les sociétés de commercialisation.

La méthode du prix de revient majoré comporte certaines difficultés d'application, notamment pour la détermination des coûts. S'il est vrai que pour rester en activité une entreprise doit couvrir ses charges sur une certaine période, celles-ci ne permettront probablement pas de déterminer le bénéfice qui devra être retenu dans un cas d'espèce pour une année donnée. En outre, lorsque l'on a recours à la méthode du prix de revient majoré, il convient de veiller à appliquer des majorations comparables à une base de coûts comparable[675].

D'une manière générale, les coûts et dépenses d'une entreprise peuvent être divisés en trois grandes catégories. La première est celle des coûts directs de production d'un bien ou service, tels que le coût des matières premières. En second lieu, il existe des coûts de production indirects qui, bien qu'étroitement liés au processus de production, peuvent être communs à plusieurs biens ou services. Enfin, il existe des dépenses d'exploitation de l'entreprise dans son ensemble, telles que les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives.

B- Les méthodes nouvelles de détermination des prix de transfert

Les nouvelles méthodes sur les bénéfices partent des profits générés lors de transactions entre entreprises dépendantes. À ce niveau, l'analyse porte sur la répartition des produits des cessions. Ces méthodes alternatives aux méthodes

[675] Idem., p. 1944.

principales s'inspirent également du principe de pleine concurrence[676]. Elles reposent sur une idée commune : définir à partir de critères appropriés quel devrait être le profit ou la marge brute de l'entreprise apparentée. L'OCDE propose deux méthodes transactionnelles de partage basées, soit sur le bénéfice directement (1), soit sur la marge nette dégagée (2).

1- La méthode du partage des bénéfices

La méthode de partage des bénéfices (dite « functional analysis method » en anglais) consiste à identifier le bénéfice global sur l'ensemble de la chaîne pour le répartir ensuite entre les entreprises associées parties à l'opération sur le fondement d'une base économiquement valable proche de la répartition des bénéfices à laquelle on aurait pu s'attendre dans le cadre d'une transaction conclue en pleine concurrence[677]. La méthode de partage des bénéfices consiste d'abord à procéder à l'analyse fonctionnelle des parties aux opérations afin de déterminer leur contribution respective. Elle consiste ensuite à identifier la clé de répartition pertinente à partir de l'analyse des contributions en fonction du capital investi, des dépenses de personnel, des dépenses de marketing, des dépenses de recherche et développement ou encore des actifs engagés dans la transaction. Enfin la méthode de partage des bénéfices nécessite l'application d'une clé de répartition au bénéfice global.

Cette méthode exige toutefois une information très détaillée, notamment la comptabilité analytique des parties aux opérations. La mise à la disposition de l'administration de ces informations dépend en grande partie de la bonne volonté du groupe. Par ailleurs, les données externes sur un partage de bénéfice entre indépendants sont difficilement accessibles.

La méthode du partage des bénéfices vise particulièrement les transactions entre deux entreprises qui sont intimement liées et dont les conditions ne peuvent être déterminées séparément[678]. Par cette méthode, on identifie le bénéfice global provenant des transactions en cause, puis on le répartit selon les principes de l'analyse fonctionnelle. Chaque entreprise se voit attribuer une fraction de bénéfice correspondant au rôle qui lui est dévolu et aux risques qu'elle assume. La référence demeure le partage qu'auraient retenu des entreprises indépendantes en formant une « co-entreprise ».

---

[676] G. MAISTO en a relevé 15, in *Rapport général*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVII a, Kluwer 1992.

[677] P. RASSAT et G. MONSELLATO, *Les prix de transfert*, op. cit., p. 42.

[678] La méthode du partage des bénéfices est celle des "autres méthodes" qui a la préférence de la plupart des membres de l'OCDE, la méthode de la marge nette leur paraissant, au moins dans un premier temps, plus expérimentale.

De manière pratique, l'OCDE prévoit que la contribution de chaque entreprise est évaluée sur la base d'une analyse fonctionnelle et dans la mesure du possible à partir de critères extérieurs tels que les pourcentages de partage de bénéfices ou les rendements observés dans les relations entre des entreprises indépendantes. La répartition des bénéfices repose donc sur la répartition des fonctions.

La fixation du bénéfice à répartir peut être d'une grande difficulté. En effet, il s'agit d'identifier tous les éléments constitutifs du résultat de l'opération concernée dans les comptes des parties aux opérations. Les cas où la totalité du bénéfice des parties résulte de la transaction ne posent pas de problème. En revanche, quand la transaction n'est pas la seule transaction réalisée par les parties aux opérations. Il peut être très difficile d'isoler les dépenses d'exploitation propres à cette transaction de celles des autres activités et ce, d'autant plus que l'activité du groupe sera fortement intégrée.

Lorsque des transactions sont intimement liées, il est possible qu'elles ne puissent pas être déterminées séparément. Dans des circonstances similaires, des entreprises indépendantes auraient pu décider de constituer une société de personnes et convenir d'une forme de partage des bénéfices. Par conséquent, la méthode du partage des bénéfices cherche à éliminer l'incidence sur les bénéfices de conditions spéciales convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées en déterminant la répartition des bénéfices à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé si elles avaient effectué la ou les transactions en question.

La méthode du partage des bénéfices consiste donc pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Ces bénéfices sont ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipé et reflété dans un accord réalisé en pleine concurrence. Le bénéfice global peut être le bénéfice total résultant des transactions ou un bénéfice résiduel censé représenter le bénéfice qui ne peut pas être facilement attribué à l'une des parties. La contribution de chaque entreprise est déterminée sur la base d'une analyse fonctionnelle et évaluée dans toute la mesure du possible sur la base des données externes fiables relatives au marché qui sont disponibles[679].

La méthode du partage des bénéfices présente au moins deux forces majeures. La première est qu'elle semble juste de prime abord puisque l'ensemble des parties

[679] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit. § 3.5.

obtient une part du bénéfice effectivement généré. L'autre force est que cette méthode peut être utilisée en l'absence de transactions entre entreprises indépendantes étroitement comparables. Elle peut donc être utilisée dans des cas où de telles transactions entre entreprises indépendantes ne peuvent pas être identifiées. Seule la répartition pourra être déterminée à partir de pratiques relevées entre entreprises indépendantes.

Cette méthode présente également des faiblesses. La faiblesse principale est le pendant d'une des forces. En effet, ne pas prendre en compte une transaction étroitement comparable peut entraîner des analyses subjectives et des répartitions qui n'auraient pas été négociées dans une relation de pleine concurrence. Une autre faiblesse repose sur la difficulté d'obtenir les informations. En fait, la méthode repose sur le partage de l'ensemble des résultats y compris ceux générés par des structures à l'étranger. Si la société liée étrangère ne transmet pas les informations, la seule issue sera le recours à l'assistance administrative internationale.

2- La méthode transactionnelle de la marge nette

La méthode transactionnelle de la marge nette (dite « transactionnal net margin method » en anglais ou TNMM) consiste à appliquer à une base appropriée, à savoir les coûts, les ventes, ou les actifs, le coefficient de marge nette qu'une entreprise indépendante réaliserait pour les mêmes transactions[680]. Elle se base donc sur la marge que le contribuable, ou plus généralement une entreprise non-associée comparable, réalise pour les mêmes transactions sur le marché libre.

Cette méthode de la marge nette semble donc très voisine du coût majoré ou du prix de revente minoré. La différence tient surtout à une question de degré. Souvent, la référence aux transactions hors groupe de la même entreprise n'est pas possible, ce qui implique un recours à la marge d'une entreprise tierce. Par rapport à une comparaison des marges brutes, le rapprochement des marges nettes limite les erreurs liées à une incomplète prise en compte des différences de fonctions entre les entreprises comparées ou bien à l'utilisation de méthodes analytiques divergentes[681].

---

[680] Beaucoup d'auteurs considèrent que cette méthode est la transposition de la méthode américaine de la « Comparable Profit Method » (CPM) : T. VANWELKHUYZEN, *Les prix de transfert*, Bruxelles, Larcier 2009, p. 26 ; A. CASLEY, « CPM versus TNMM », Tax Planning International Review, 1999, pp. 3 à 8.

[681] L'OCDE rappelle le caractère subsidiaire de cette méthode qui soulève de nombreuses difficultés pratiques de mise en œuvre. Toutefois, elle permet en complément de contrôler ou d'affiner l'écart de pleine concurrence.

La marge nette fait le plus souvent référence au résultat d'exploitation. Les prix risquent fort d'être influencés par les écarts entre les produits et les marges brutes par les différences quant aux fonctions exercées par les entreprises. En revanche, le bénéfice d'exploitation est moins influencé par ces différences. Cela ne veut pas dire pour autant, comme dans le cas de la méthode du prix de revente et de la méthode du prix de revient majoré qu'une simple similitude de fonctions entre deux entreprises aboutira nécessairement à des comparaisons fiables[682].

Cette méthode vise donc à contrôler une transaction au sein d'un groupe sur la base de la marge nette que cette opération permet de dégager[683]. Cette marge nette est comparée à celles que la société réalise lors de transactions comparables sur le marché libre. La marge est déterminée en application des principes décrits pour la méthode du prix de revient majoré ainsi que la méthode du prix de revente. La marge devra être dégagée par observation d'une période suffisamment longue pour éviter d'étendre l'influence de fluctuation des prix à court terme.

La méthode transactionnelle de la marge nette n'est pas éloignée de celle visée à l'article 17 du CGI qui dispose en effet, qu'à défaut d'éléments précis, les produits imposables des entreprises associés sont déterminés « par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement »[684]. La méthode de la marge nette implique de raisonner, non plus directement en prix, mais en ratio de marge nette et ce, pour chacune des transactions concernées.

L'application de la méthode nécessite d'isoler une transaction comparable effectuée par une société indépendante dont les caractéristiques fonctionnelles sont similaires. La méthode transactionnelle de la marge nette exige en principe une analyse transaction par transaction. Cependant, il peut s'avérer plus aisé de raisonner sur une base plus globale à savoir sur un nombre de transactions agrégées. Si l'entreprise affiche des ratios de marge nette en ligne avec ceux des entreprises comparables, alors ses prix de transfert seront réputés de pleine concurrence.

---

[682] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit. § 3.34.

[683] L'intérêt de cette méthode est d'amenuiser l'influence des variations des cours sur les prix de transfert. Cette stabilité permet aux sociétés liées de moins surveiller la fluctuation du marché dans des relations commerciales souvent stables.

[684] Néanmoins, la jurisprudence française n'admet pas, pour l'instant, les redressements opérés sur le seul fondement de la comparaison des bénéfices (CE 16 juin 1993, Laboratoires Wellcome).

Comme toutes les autres méthodes, la TNMM comporte des forces et des faiblesses dont il s'agira de tenir compte lors de sa mise en œuvre. Elle présente l'avantage de la simplicité puisqu'elle revient à comparer des agrégats financiers de la partie testée à celle de comparables indépendants. Contrairement aux méthodes traditionnelles, la TNMM ne nécessite pas une information très détaillée concernant les prix ou les marges brutes. En effet, cette méthode étudie la comparabilité fonctionnelle des sociétés et ne nécessite pas une comparabilité stricte des produits. Elle permet une meilleure comparaison de la rentabilité des sociétés en utilisant une base plus appropriée par exemple, les coûts, les ventes, et les actifs.

La TNMM s'applique de manière similaire à celle du prix de revente, mais elle s'applique à un niveau de marge nette plutôt qu'à un niveau de marge brute. Elle permet ainsi de s'extraire du risque de différences de classification comptable des éléments entrant dans le coût d'achat des marchandises, inconvénient lié aux méthodes reposant sur l'utilisation de la marge brute. Si une analyse fonctionnelle est certes indispensable, elle pourra cependant être plus simple que l'analyse qui devra être effectuée dans le cadre de la méthode du prix comparable où nombre de facteurs peuvent avoir une influence directe sur les prix.

À l'inverse, une des faiblesses de cette méthode provient du fait que la marge nette peut être influencée par des facteurs qui n'auront cette fois-ci pas d'impact sur les prix ou les marges brutes. Une autre faiblesse réside dans l'attribution de la marge nette à la société liée complètement déconnectée de l'attribution de la marge globale générée. Ainsi, une étude de comparabilité peut donner des profits alors que le groupe réalise dans son ensemble des pertes sur l'ensemble de la chaîne de production et de distribution.

§ 2- L'application des méthodes de détermination des prix de transfert

L'application des méthodes de détermination des prix de transfert proposées n'est pas systématique. Les contribuables sont libres de les utiliser ou de recourir à d'autres méthodes.

Nous proposons néanmoins de dégager quelques modalités qu'il convient de suivre pour leur mise en œuvre. Elle se fait selon des modalités pratiques (A). Mais cette application des méthodes de détermination des prix de transfert ne se fait pas sans difficultés pratiques (B).

A- Les modalités d'application des méthodes de détermination des prix

La détermination des prix de transfert passe d'abord par le choix de la méthode la plus appropriée. Ce choix est effectué en fonction des particularités de l'entreprise

et des transactions en cause (1). Il peut arriver cependant que l'utilisation d'une seule méthode ne soit pas concluante. Dans ces cas, une combinaison de plusieurs méthodes peut s'avérer nécessaire (2).

1- Le choix de la méthode la plus appropriée

La méthode la plus appropriée est celle qui s'adapte le mieux aux faits et circonstances propres à chaque transaction contrôlée et qui aboutit à la mesure la plus fiable du prix de pleine concurrence[685]. Les méthodes de détermination permettent de vérifier si les conditions qui régissent les relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toute circonstance ou une méthode qui ne convienne pas de façon générale.

Le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique[686]. À cet effet, il faut tenir compte des forces et des faiblesses de chacune des méthodes, de la cohérence de la méthode envisagée avec l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée, de la disponibilité d'informations suffisamment fiables afin d'appliquer la méthode sélectionnée, du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparables pouvant être nécessaires pour supprimer les différences entre elles.

Il convient donc d'apprécier avant tout l'adéquation de la méthode aux circonstances d'espèces. La façon la plus directe de déterminer si les conditions accordées ou imposées entre des entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence consiste à comparer les prix pratiqués dans le cadre de transactions contrôlées entre ces entreprises aux prix pratiqués dans le cadre des transactions comparables entre entreprises indépendantes.

---

[685] Aux États-Unis, par exemple, la réglementation en matière de prix de transfert contient des dispositions détaillées quant à la « règle de la meilleure méthode », laquelle stipule qu'un contribuable doit pouvoir choisir la méthode « qui garantit la mesure la plus fiable en termes de résultats de pleine concurrence, en fonction des circonstances » (1.482-1c) (1) voir : http://a257.g.akamaitech.net/7/257/2422/26mar20071500/edocket.access.gpo.gov/cfr_2007/aprqtr/26cfr1.482-1.htm). Il n'y a pas de hiérarchie établie ou de méthode préférée. La réglementation fournit une série d'exemples illustrant les cas les plus courants où une méthode aura la préférence par rapport à une autre (Treas. Reg. §1.482-8), voir : http://a257.g.akamaitech.net/7/257/2422/26mar20071500/edocket.access.gpo.gov/cfr_2007/aprqtr/26cfr1.482-8.htm.

[686] M. J. TROPIN, OECD, « Pricing Method Draft Raises Questions on Profit Splits, Best Method, Testing», *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 17, n° 2, mai 2008, p. 61.

C'est la voie la plus directe, parce que toute différence entre le prix pratiqué pour une transaction contrôlée et celui pratiqué pour une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être imputée directement aux relations commerciales et financières accordées ou imposées entre les entreprises. Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre[687].

D'une façon générale, les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. C'est pourquoi elles sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices[688]. En fait, lorsqu'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est généralement préférable. Toutefois, dans certaines situations, les méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée. Ces situations ne sont d'ailleurs pas exceptionnelles[689].

Le principe de pleine concurrence n'exige pas le recours à plusieurs méthodes, sauf si aucune méthode n'a pu être concluante[690]. C'est sur la base de l'analyse fonctionnelle que l'entreprise choisit librement la méthode qu'elle estime la plus appropriée pour rémunérer son activité. La méthode retenue doit être justifiée et cohérente avec les caractéristiques des fonctions exercées et des risques assumés[691].

Mais il n'est pas nécessaire d'analyser ou de tester à chaque fois toutes les méthodes de détermination des prix de transfert. Les écarts mineurs ou marginaux sont négligeables et ne doivent requérir aucun ajustement. Le recours

---

[687] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 2.49.

[688] Idem, § 2.49.

[689] C'est notamment le cas lorsqu'une analyse de la marge nette s'avère plus fiable qu'une analyse de la marge brute ou lorsque qu'on est en présence de biens incorporels uniques (« *non-benchmarkable* ») importants utilisés par les deux parties à la transaction contrôlée.

[690] P.-J. DOUVIER, « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995), BF 12/95, p. 667.

[691] A. LE BOULANGER, « Prix de transfert : la Direction générale des Impôts étoffe sa doctrine », BF 7/07, p. 554.

à une méthode déterminée est libre dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence.

Au Sénégal, la doctrine administrative a précisé les méthodes à suivre afin de déterminer les conditions de pleine concurrence. Mais aucune méthode n'est retenue d'autorité et le choix incombe aux entreprises d'appliquer la méthode qu'elles jugent la plus pertinente en fonction des faits et circonstances propres à chaque cas. En réalité, le choix de la méthode est souvent dicté par la disponibilité d'informations suffisamment fiables. Par exemple, dans le cas où il n'y a pas ou peu d'informations fiables et accessibles au public sur la marge brute applicable aux tiers, il peut s'avérer difficile d'appliquer la méthode du prix de revente ou celle du prix de revient majoré, à moins de disposer de comparables internes suffisamment fiables.

2- La combinaison de plusieurs méthodes

Le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes. En fait, un tel recours à plusieurs méthodes risquerait de faire peser sur les contribuables une lourde charge. Si dans certains cas le choix d'une méthode n'est pas évident et que l'on commence par en envisager plusieurs il sera généralement possible d'en sélectionner une qui permette d'estimer au mieux le prix de pleine concurrence.

Toutefois, dans des cas difficiles où aucune méthode n'est concluante, une approche souple permettra d'utiliser conjointement les données obtenues au moyen de méthodes différentes. Dans de tels cas, on s'efforcera d'aboutir à une conclusion conforme au principe de pleine concurrence qui soit satisfaisante pour toutes les parties en présence, eu égard aux circonstances spécifiques, à l'ensemble des données disponibles et à la fiabilité relative des différentes méthodes considérées.

Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices pour déterminer si un prix de transfert est un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire s'il existe ou non des conditions spéciales ayant affecté la répartition des bénéfices entre des entreprises associées. Mais dans certains cas les méthodes fondées sur les transactions ne peuvent être appliquées seules et il arrive même qu'elles ne puissent pas être appliquées du tout. Ces cas sont exceptionnels. Ils se présentent uniquement lorsque les données concernant les transactions sur le marché libre sont insuffisantes, lorsque ces données ne sont pas jugées fiables ou lorsque les caractéristiques industrielles ou commerciales sont d'une nature particulière. Dans ces cas exceptionnels, des considérations pratiques militent en faveur de l'application d'une méthode

transactionnelle de bénéfices, seule ou en combinaison avec les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.

En principe, avant d'appliquer une méthode fondée sur les bénéfices, il convient de vérifier au préalable sa fiabilité. Les méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être en outre utiles pour identifier les cas nécessitant de plus amples investigations. Si l'on admet que l'utilisation de méthodes transactionnelles de bénéfices peut être nécessaire, cela ne veut pas dire que des entreprises indépendantes les utiliseraient pour fixer leurs prix. Ces méthodes sont plutôt considérées comme complémentaires aux autres pour déterminer en dernier ressort si des prix de transfert qui ont été fixés par ces dernières étaient conformes au principe de pleine concurrence. Comme pour toute méthode, il est important de maintenir la possibilité de calculer les ajustements corrélatifs appropriés lorsque l'on utilise des méthodes fondées sur les bénéfices.

Dès lors, le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes. Mais en théorie, une politique de prix de transfert qui parviendrait à s'appuyer sur l'ensemble des méthodes recommandées serait manifestement plus légitime qu'une politique ne reposant que sur une seule méthode. L'utilisation d'une autre méthode pour déterminer un ajustement, surtout quand l'intervalle de pleine concurrence résultant de la méthode maître est important, serait souhaitable.

Hormis ces cas, l'utilisation conjointe de plusieurs méthodes est souvent utile. Le caractère direct des méthodes traditionnelles qui justifierait la préférence qui doit leur être accordée ne répond pas toujours à la préoccupation principale en matière de prix de transfert. C'est ainsi que selon l'approche recommandée par l'OCDE, il y a lieu de s'assurer de l'impossibilité d'appliquer les méthodes hiérarchiquement supérieures en partant du prix comparable sur le marché libre avant de recourir aux méthodes transactionnelles. Une telle approche ne doit cependant pas être dogmatique. Parfois les méthodes de bénéfices, notamment la TNMM, sont souvent plus faciles à appliquer que les méthodes traditionnelles. Il serait alors pertinent d'appréhender les prix de transfert d'abord à travers les méthodes de bénéfices pour ensuite confronter le résultat ou le corriger au besoin par recours aux méthodes traditionnelles.

L'usage de la TNMM comme test de cohérence, sans être obligatoire, peut aussi être d'un grand intérêt, spécialement pour les entreprises qui ne voudraient pas se mettre en situation de risque fiscal. En effet, il est fréquent que les méthodes traditionnelles appliquées conduisent à des résultats manifestement incohérents ou du moins peu plausibles.

B- Les difficultés d'application des méthodes de détermination des prix

La mise en œuvre de la politique de prix de transfert fait peser sur les entreprises des difficultés avérées. L'application des méthodes de détermination des prix de transfert n'est pas chose aisée. L'analyse comparative pose en particulier des difficultés (1).

Ces difficultés rendent nécessaires l'octroi aux contribuables de garanties quant à la fiabilité de leur démarche. L'examen de la jurisprudence française permet de donner des pistes en vue d'une meilleure application des méthodes de détermination des prix de transfert (2).

1- Les difficultés liées à l'analyse comparative

Le choix d'un prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence se heurte à de nombreuses difficultés. Le prix de pleine concurrence repose sur une comparaison entre les conditions d'une opération entre entreprises associées et celles entre entreprises indépendantes. Un caractère suffisamment comparable doit donc exister. C'est ainsi que le juge de l'impôt aura tendance à considérer que l'analyse comparative de l'administration ne peut être validée que si elle détermine le « prix normal » par référence à des transactions dont les conditions sont comparables à celles des transactions opérées par l'entreprise française redressée[692].

Cette comparaison ne peut résulter que des conditions propres aux opérations de pleine concurrence. Des difficultés d'application peuvent naître du fait de l'indisponibilité, voire de l'inexistence de données de comparaison. L'application du principe peut se révéler particulièrement difficile lorsque l'information pour fixer les prix de transfert n'existe pas dans un État donné ou lorsqu'aucune comparaison n'est possible, ou bien encore lorsqu'un prestataire rend des services particuliers ou uniques ne se prêtent pas à la comparaison.

Ces contraintes se posent avec plus d'acuité dans les pays en développement comme le Sénégal. En effet, il y a de réelles difficultés pour accéder à l'information en raison de l'inexistence de banques de données fiables et accessibles sur les transactions et de l'incapacité, même dans le cas où des informations existent, de pouvoir les traiter et les utiliser, du fait de la faible dotation en équipements adéquats[693].

---

[692] H. ISRAEL et T. BOUHOURS, « Contentieux en matière de prix de transfert », op. cit., p. 485.

[693] N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », op. cit., p. 3.

Dans le but de mieux appréhender les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées, il pourrait être utile d'examiner des données portant à la fois sur l'exercice au cours duquel la transaction en cause est examinée et des exercices antérieurs. L'analyse de cette information pourrait faire apparaître les faits qui ont pu influencer la fixation du prix de transfert[694]. De même, les données portant sur plusieurs années peuvent être utiles dans la mesure où elles informent sur la conjoncture dans laquelle opèrent les entreprises comparables et sur les cycles de vie de leurs produits. Les données portant sur des exercices postérieurs à celui où a eu lieu la transaction peuvent aussi être utiles pour l'examen des prix de transfert. Le comportement ultérieur des parties devra également être pris en compte pour s'assurer des conditions effectives qui régissent leurs transactions.

Une autre série de difficultés est liée à l'application des méthodes de détermination des prix de transfert aux transactions du commerce électronique. En principe, ces méthodes doivent permettre de s'assurer que les conditions relatives aux relations commerciales et financières entre entreprises associées sont conformes au principe du prix de pleine concurrence. Ce qui est particulièrement difficile dans le cadre du commerce électronique.

Qu'elle que soit la méthode utilisée, elle doit se baser sur un certain nombre de transactions et de situations comparables existant sur le marché libre. L'un des problèmes posés à ce niveau est dû aux effets que pourrait avoir l'utilisation fréquente de réseaux internes d'entreprises tels que Intranet dans les multinationales sur l'application des méthodes traditionnellement utilisées en matière de contrôle des prix de transfert, en raréfiant les transactions avec des entités extérieures au groupe qui servent généralement de comparaison pour ces méthodes. Le recours croissant des multinationales aux transactions internes au groupe, en large partie grâce à l'Intranet, raréfie les éléments de comparaison.

2- Les garanties jurisprudentielles

En raison des difficultés d'application du principe de pleine concurrence à travers les méthodes de détermination des prix de transfert et compte tenu du fait que ces derniers ne relèvent pas d'une science exacte, les contribuables de bonne foi doivent être protégés contre l'arbitraire des administrations. C'est ainsi que le juge de l'impôt peut être saisi à chaque fois que la détermination d'un prix de transfert opérée par une entreprise est remise en cause par l'administration.

[694] Les données d'exercices antérieurs permettront de savoir, par exemple, si la perte déclarée par le contribuable pour une transaction fait suite à une série de pertes antérieures pour des transactions similaires, si elle est le résultat de conditions économiques particulières au cours d'un exercice antérieur qui ont eu pour effet d'accroître les coûts au cours d'exercices ultérieurs ou si elle tient au fait que le produit se trouve à la fin de son cycle de vie.

La détermination du juste prix est fonction de la conception que l'on se fait du principe de pleine concurrence. En fait, il y a deux conceptions de ce principe. Il y a une conception d'appréciation instantanée : il faut regarder ce que les entreprises indépendantes admettent dans un contexte économique similaire. Il y a aussi une conception d'appréciation dynamique généralement suivie par le Conseil d'État français : il faut regarder la proportionnalité des sacrifices consentis par rapport aux avantages reçus aujourd'hui et demain. La première conception offre l'avantage de la sécurité, l'immédiateté des comparaisons. La deuxième conception offre l'avantage de l'équité, la prise en compte dans le temps de la réalité des échanges économiques entre sociétés affiliées[695]. De ce fait, la jurisprudence française fournit bien des exemples dans lesquels l'administration fiscale est ramenée à la raison pour en avoir trop demandé aux contribuables. Cette analyse du juge français pourrait être transposée par son homologue sénégalais à l'occasion de l'application de l'article 17 du CGI, dans la mesure où les mêmes méthodes de fixation et de contrôle des prix de transfert sont utilisées dans les deux pays.

Les limites posées par le juge français à la liberté d'appréciation de l'administration sur les méthodes de détermination se rapportent soit à la méthode de calcul, soit au référentiel de comparaison. En effet, comme l'illustre l'arrêt SA « Sovemarco-Europe » rendu le 18 mars 1994[696], le prix de transfert arrêté par le contribuable est réputé juste dès lors que le prix normal de marché auquel l'administration fait référence est inexact, compte tenu du manque de précision de la méthode de calcul qu'elle a employée pour déterminer ce prix[697]. À ce propos, le commissaire du Gouvernement M. Philippe Martin a relevé dans ses conclusions que la méthode administrative de reconstitution du « prix normal » du prix du robot de cuisine « implique une inévitable approximation » dans la mesure où elle ignore la marge usuelle pratiquée après l'assemblage d'un produit de ce type. Le commissaire du Gouvernement en a conclu qu'eu égard à cette

---

[695] Arrêt Labo Industrie précité.

[696] Cet arrêt est cité par H. ISRAEL et T. BOUHOURS, « Contentieux en matière de prix de transfert », op. cit., p. 484.

[697] Dans cette affaire, l'administration fiscale française avait reconstitué le prix de vente « normal » d'un robot de cuisine acheté par une société française à une société suisse d'après le prix de vente, comme pièces détachées, des divers éléments de fabrication entrant dans sa composition. Ce prix a été affecté d'un abattement de 13 à 20% selon les pièces pour tenir compte du supplément de prix propre à la fourniture d'une pièce détachée. Le vérificateur a ainsi obtenu des prix « normaux » allant de 85,62 et 178,35 francs suisses selon les années considérées, alors que les prix facturés étaient de 178,35 et 228,5 francs, d'où un écart oscillant entre +52% et 43% entre les prix pratiqués et les prix « normaux » calculés par l'administration.

approximation, l'écart relevé par le vérificateur ne semblait pas caractériser un acte anormal de gestion et le Conseil d'État l'a suivi dans son jugement, en considérant que les autorités fiscales n'avaient pas rapporté la preuve de l'existence d'un acte anormal de gestion et en faisant par conséquent droit aux prétentions du contribuable[698].

De même, le contribuable pourra se défendre en démontrant que le prix de référence auquel l'administration compare celui de la transaction incriminée n'est pas pertinent, notamment s'il s'agit d'entreprises qui interviennent sur des marchés différents. Le juge de l'impôt ne reconnaît la validité de l'analyse comparative effectuée par les autorités fiscales que si cette analyse se réfère à des transactions opérées dans des conditions comparables par rapport aux transactions incriminées.

C'est dire que la jurisprudence française semble ne reconnaître la validité de l'analyse comparative effectuée par l'administration que si celle-ci se réfère au prix « normal » pratiqué par des entreprises qui interviennent dans le même secteur que l'entreprise redressée et qui fonctionnent dans des conditions identiques par rapport à cette société[699]. Les autorités fiscales se prévalaient, principalement du fait que les prix pratiqués par la société requérante sur le marché intérieur étaient plus élevés que ceux consentis à l'entreprise allemande, mais le Conseil d'État a jugé que « la situation des marchés à l'exportation [pouvait] justifier que les prix facturés à l'entreprise allemande soient différents de ceux pratiqués avec des clients français »[700].

Pour apprécier le caractère juste des prix pratiqués, la comparaison doit se faire avec des entreprises indépendantes pour des transactions comparables et dans des circonstances comparables. C'est ainsi que la preuve de l'existence d'un avantage anormal par référence aux prix pratiqués par des entreprises

---

[698] H. ISRAEL et T. BOUHOURS, « Contentieux en matière de prix de transfert », op. cit. p. 485.

[699] Dans cette affaire, une société française productrice de farine avait vendu l'essentiel de sa production à une entreprise allemande, qui était exploitée par le gérant statutaire et associé majoritaire de la société française. Dans ce contexte, les autorités fiscales françaises avaient estimé que la société française avait opéré un transfert indirect de bénéfices au profit de la société allemande par le biais d'une minoration du prix de vente de sa production de farine. La société française n'avait pas contesté avoir été sous la dépendance de l'entreprise allemande. En revanche, l'analyse comparative menée par l'administration avait été contestée.

[700] CAA Nancy, 26 janvier 1995, n° 92-490, SARL Moulin de La Chée, RJF 6/95, n° 712.

indépendantes n'est valablement rapportée que si elle repose sur une analyse comparative suffisamment précise.

De ce fait, la pertinence des éléments de référence servant de base à la comparaison dépendra de la nature et de la qualité des biens ou services fournis[701] ou alors du volume des transactions effectuées[702]. La période au cours de laquelle les transactions sont intervenues[703], de même que l'existence d'une contrepartie adjacente sont des éléments qui peuvent justifier le prix pratiqué au sein du groupe, bien qu'il soit différent formellement du prix du marché[704].

Le juge français se réfère à ces différents éléments pour contrôler l'appréciation de l'administration se la méthodologie de détermination des prix de transfert utilisée par les contribuables. Ce qui constitue autant de garanties pour ces derniers contre l'arbitraire.

---

[701] Dans l'affaire CAA Paris, 20 novembre 1990, n° 1172, Reynolds Tobacco France, RJF 3/91, n° 255, une société française percevait des commissions de 2 à 3% au titre de la représentation commerciale de sa société mère allemande. Les autorités fiscales soutenaient que le montant de cette commission était anormalement bas, en faisant état d'un taux de 8% par des entreprises similaires. Mais la cour a considéré que l'administration fiscale n'avait pas prouvé que ce taux rémunérait des services de même nature : le taux de référence de 8% invoqué par les autorités rémunérait en fait des sociétés qui couvraient la totalité de leurs frais, tandis que l'entreprise visée en l'espèce se faisait rembourser une partie importante de ses frais, en plus de la commission perçue.

[702] Dans l'affaire CE, 28 septembre 1988, n° 60805, *Droit fiscal*, 1989, n° 7, comm. 240 ; RJF 11/88, n° 1254, l'exploitant individuel d'une galerie d'art parisienne avait sous sa dépendance une société américaine qui exerçait la même activité à New York et qui lui avait acheté entre la moitié et les deux tiers des toiles qu'il avait vendues. En vue de démontrer l'existence d'un avantage anormal accordé à la société américaine, le vérificateur avait seulement invoqué le fait que les prix de vente consentis à cette société étaient, en moyenne, très sensiblement inférieurs à ceux pratiqués pour les ventes aux autres clients de l'entreprise française.

[703] A propos d'une affaire relative aux ventes de pierres précieuses effectuées par une société française à destination d'une société américaine et d'une société suisse dépendantes, la cour administrative d'appel de Nancy (CCA Nancy, 25 février 1993, n° 90-405 et n° 90-524, SA Laboratoires Gilson -1re espèce-, *Droit fiscal*, 1993, n° 42, comm. 2020) a expressément vérifié que les transactions opérées par la société française avec d'autres clients étrangers, que l'administration utilisait comme éléments de comparaison, étaient bien intervenues « au cours de la même période » que les transactions incriminées.

[704] H. ISRAEL et T. BOUHOURS, « Contentieux en matière de prix de transfert », op. cit., p. 486.

Conclusion du chapitre I

La détermination des prix de transfert n'est pas une science exacte. C'est pourquoi, elle peut faire l'objet d'une interprétation divergente entre l'entreprise et l'administration fiscale.

La règle de base en la matière est la quête du « juste prix ». Le commerce intégré ne doit pas pâtir de la relation de dépendance qui existe entre les entreprises du groupe qui l'effectuent. Elle doit refléter la loi du marché, même si dans le cas d'espèce, il n'y a pas de marché libre, il n'y a pas de transaction mais un simple transfert.

Pour obtenir le juste prix, plusieurs techniques sont possibles. Les plus connues sont celle de la répartition globale des coûts et celles qui reposent sur le principe de pleine concurrence. En pratique, le principe de pleine concurrence est adopté par le législateur fiscal sénégalais, à la suite du consensus qui s'est dégagé au niveau international autour de ce principe, mais dont la mise en œuvre n'est pas sans causer des difficultés aux entreprises et aux administrations. Selon ce principe, une transaction entre entreprises apparentées doit être traitée comme une transaction entre parties indépendantes. Ce qui naturellement est presque impossible parce que le postulat de base est irréaliste : les entreprises apparentées ne peuvent pas être considérées comme indépendantes.

C'est ainsi que le principe de pleine concurrence est entré en crise. Celui de la répartition des coûts a été proposé comme substitut. Mais celui-ci également, malgré les avantages qui lui sont liés comporte de nombreuses limites qui font qu'en définitive, ce principe malgré son attrait apparent n'a jusqu'à présent pas connu une application pratique au niveau international du fait, principalement de sa difficile réalisation.

Par conséquent, la fixation d'un « prix de transfert juste » passe par la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. À ce sujet, l'OCDE, à la suite des États-Unis, propose aux entreprises et aux administrations des méthodes de détermination et de contrôle des prix de transfert qu'il convient d'apprécier et d'adapter à la politique tarifaire de chaque entreprise apparentée, en fonction de la réalité des transactions intragroupe.

À côté des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, il y a les méthodes nouvelles fondées sur la répartition des bénéfices. Les méthodes nouvelles ne sont pas consacrées dans la réglementation sénégalaise. La seule et unique instruction administrative date de 1983. À cette époque, ces méthodes

n'étaient pas encore apparues. D'où la nécessité de mettre à jour la doctrine administrative en la matière.

L'OCDE quant à elle, procède à une classification des méthodes en donnant une préférence aux premières, à savoir la méthode du prix comparable sur le marché libre, celle du prix de revente ou celle du prix de revient majoré. Celles-ci fondées sur l'utilisation de comparables ne sont pas toujours facilement applicables et dans ces cas, il est recommandé de recourir aux méthodes nouvelles : la méthode du partage des bénéfices ou la méthode transactionnelle de la marge nette, entre autres.

Concrètement, les entreprises déterminent librement la méthode qu'elles jugent la plus appropriée en fonction des circonstances de l'espèce. Parfois d'ailleurs, une combinaison de plusieurs méthodes s'avère nécessaire. Mais l'application des méthodes préconisées peut parfois être difficile lorsqu'il s'agit de procéder à l'analyse de comparabilité. L'administration fiscale peut apprécier *a posteriori* le prix de transfert en fonction de la méthode choisie, sous le contrôle du juge qui, espérons-le va conférer aux entreprises des garanties certaines lorsqu'elles sont amenées à justifier leur politique tarifaire.

CHAPITRE II - LA JUSTIFICATION DES PRIX DE TRANSFERT : LA LÉGITIMITÉ PROUVÉE

La fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte. Il s'agit d'un exercice difficile et complexe, à l'occasion duquel des appréciations subjectives se mêlent à des considérations objectives. Il en résulte d'une part, que même un contribuable de bonne foi peut être amené à commettre des erreurs et d'autre part, que l'administration fiscale peut tirer des conclusions fausses à partir d'une situation donnée. Les prix de transfert arrêtés par les entreprises d'un groupe à l'occasion de leurs transactions internes doivent donc être justifiés, sous peine d'être remis en cause par l'administration fiscale.

Les prix de transfert pratiqué par les entreprises bénéficient d'une présomption de légalité. Mais, il s'agit d'une présomption simple qui admet la preuve contraire. Et lorsque l'administration démontre que de tels prix masquent le transfert d'un avantage injustifié vers une entité du groupe établie à l'étranger, elle est fondée à opérer des redressements, car ces prix ne serait pas alors conforme à la légalité.

Pour se mettre à l'abri de tels redressements, les entreprises apparentées doivent se conformer au principe de pleine de concurrence et pouvoir s'en justifier. La justification de la régularité des prix pratiqués confère à ceux-ci une légitimité juridique et fiscale, gage d'une sécurité à toute épreuve pour la politique tarifaire du groupe.

La justification des prix de transfert se fait à la fois d'un point de vue matériel et d'un point de vue formel. Du point de vue matériel, l'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pratiquées pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables (Section I).

Si, en utilisant les facteurs de comparabilité, il est établi qu'une transaction indépendante identifiée est suffisamment comparable à la transaction contrôlée examinée, les prix ou les marges observés dans la première peuvent servir à établir le prix de pleine concurrence applicable à la seconde, sous réserve des éventuels ajustements de comparabilité nécessaires. Toutes les méthodes de détermination des prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence appliquent le principe de comparabilité. L'approche en droit fiscal sénégalais sur cette question est moins normative et plus conceptuelle. L'article 17 du CGI ne

donne aucune indication sur la notion de comparabilité. La doctrine administrative ne donne pas non plus davantage de précisions[705].

Du point de vue formel, l'administration est en droit d'attendre que le contribuable justifie ou se procure tous les documents afférents à l'activité en cause et à la détermination des prix de transfert. L'administration fiscale a besoin d'informations pour un certain nombre de raisons, notamment pour procéder à une évaluation des risques. En d'autres termes, il s'agit de décider des contribuables et des opérations qui méritent de plus amples vérifications, voire un contrôle ou alors pour déterminer si les prix de transfert appliqués par un contribuable respectent le principe de pleine concurrence ou encore pour définir un prix de transfert juste dans le cas où elle entend corriger le bénéfice imposable d'un contribuable. Cette documentation doit prouver que les prix de transfert examinés sont correctement calculés au plan fiscal (Section II).

Section I- La justification matérielle des prix de transfert : la comparabilité

Le prix de pleine concurrence repose sur une comparaison entre les conditions d'une opération entre entreprises associées et d'une autre entre entreprises indépendantes. À défaut d'identité, un caractère suffisamment comparable doit donc exister. Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

Toutes les méthodes fondées sur le principe de pleine concurrence se rattachent à l'idée que des entreprises indépendantes examinent les différentes options qui s'offrent à elles et, dans la comparaison de ces options, prennent en compte toutes les différences ayant une incidence sur la valeur respective de ces options[706]. Pour déterminer le degré de comparabilité, notamment les corrections à apporter pour y parvenir, il faut bien procéder à une analyse de comparabilité (§ 1). Pour ce faire, il est indispensable de bien choisir les éléments de comparaison (§ 2).

---

[705] En France, l'instruction commentant l'article L. 13B du LPF (Instr. 23 juillet 1998, BOI 13 L-7-98 ; *Droit fiscal*, 1998, n° 37, 38 et 45, Instr. 12 067 et celle commentant la mise en place la procédure d'accord préalable (Instr. 7 septembre 1999, BOI 4 A-8-99, *Droit fiscal*, 1999, n° 40, Instr. 12 296) indiquent que la documentation présentée par l'entreprise doit être appuyée de justificatifs, qui incluent une analyse de l'entité « en matière de capital, de fonctions assumées et de risques encourus », ainsi que tout information « concernant les comparables retenus » et toute information sur les clauses contractuelles spécifiques conclues entre les parties de nature à pouvoir influencer la détermination des prix de transfert.

[706] Par exemple, on peut normalement s'attendre à ce que des entreprises indépendantes, avant d'acheter un produit à un certain prix, recherchent si elles ne pourraient pas acheter le même produit moins cher à une autre entreprise.

§ 1- L'analyse de comparabilité

Le principe de comparabilité est un concept central du principe de pleine concurrence. Ce dernier veut que le bénéfice imposable dégagé de transactions contrôlées soit calculé sur la base des prix et d'autres conditions observés dans des transactions qui sont indépendantes et comparables[707]. Ce qui signifie qu'il ne doit pas y avoir de différences entre les situations comparées pouvant notablement influer sur l'élément examiné du point de vue méthodologique, par exemple le prix ou la marge bénéficiaire ou alors des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l'incidence de telles différences[708].

Il convient d'abord d'examiner les facteurs qui permettent d'apprécier la comparabilité des transactions (A). Sur la base de ces facteurs, les contribuables doivent procéder à une analyse de comparabilité afin de déterminer les prix de pleine concurrence correspondant à leurs transactions contrôlées (B).

A- L'examen des facteurs de comparabilité

Il existe des caractéristiques fondamentales dont l'analyse est importante pour vérifier la conformité du prix de transfert avec les lois du marché. Ces caractéristiques sont les facteurs de comparabilité. L'importance de ces facteurs dans la détermination de la comparabilité dépend de la nature de la transaction entre entreprises associées et des méthodes de fixation des prix adoptées.

Les facteurs de comparabilité se rapportent aux biens ou services transférés, aux fonctions assurées par les parties, aux clauses contractuelles, à la situation économique respective des parties et aux stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent. La nature de la transaction contrôlée et la méthode de fixation des prix de transfert adoptée détermineront l'importance relative de chacun des facteurs dans l'examen de comparabilité. Ces facteurs de comparabilité se rattachent ainsi soit aux transactions (1), soit à l'entreprise (2).

1- Les facteurs de comparabilité relatifs aux transactions

Parmi les facteurs qui permettent de mesurer le degré de comparabilité entre les transactions étudiées et un référentiel, deux se rapportent à une analyse transactionnelle, à savoir les caractéristiques des biens et services (a) et l'examen des clauses contractuelles (b).

---

[707] H. HAMAEKERS, « Comparability », in Transfer Pricing Database, IBFD, 2008.

[708] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, § 1.15.

a) Les caractéristiques des biens et services

Les caractéristiques des biens ou services sont le premier critère déterminant la comparabilité en vertu de la norme de comparabilité. En effet, les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent, au moins en partie, les différences dans leur valeur sur le marché libre.

Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour déterminer la comparabilité de transactions entre entreprises associées avec des transactions sur le marché libre. En général, les similitudes dans les caractéristiques des biens ou services transférés interviendront surtout dans la comparaison des prix des transactions entre entreprises associées et des transactions sur le marché libre et auront moins d'importance dans la comparaison des marges bénéficiaires.

Les éléments à prendre en compte dans le cas de transferts portant sur des biens corporels sont : les caractéristiques physiques du bien, sa qualité et sa fiabilité, ainsi que la facilité d'approvisionnement et le volume de l'offre. Le Conseil d'État français a jugé que des transactions portant sur des produits similaires n'étaient pas nécessairement comparables eu égard aux volumes respectifs en cause[709]. Dans le cas de la prestation de services, la nature et le volume des services sont les caractéristiques à prendre en considération. Enfin, dans le cas d'actifs immatériels, la forme de la transaction par exemple, concession d'une licence ou vente, le type d'actif par exemple, brevet, marque de fabrique ou procédé technique, la durée et le degré de protection ainsi que l'avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question sont les éléments pertinents de comparaison[710].

Toutefois, en fonction de la méthode retenue, il convient d'accorder plus ou moins d'importance à l'examen des caractéristiques des biens ou services. La méthode du prix comparable sur le marché libre est celle pour laquelle l'exigence de comparabilité des biens ou services est la plus sévère. En vertu de cette méthode, toute différence significative dans les produits peut se répercuter sur le prix et nécessiterait un ajustement approprié. Avec les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré, des différences mineures dans les produits sont moins susceptibles d'avoir un effet significatif sur la marge brute ou sur la marge sur coûts et la comparabilité des biens ou services est généralement moins importante qu'avec la méthode du prix comparable sur le marché libre[711]. De même, la similarité des produits est moins sensible dans le cas des méthodes

[709] CE, 28 septembre 1988, n° 7, comm. 240, RJF 11/88, n° 1254.
[710] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.19.
[711] Idem, § 2.16 et 2.34.

transactionnelles des bénéfices qu'elle ne l'est dans le cas des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions[712].

Pour autant, les contribuables ne peuvent ignorer en aucun cas la question de la comparabilité des caractéristiques des biens ou services. Dans une certaine mesure, il demeure important de s'assurer que la comparaison est établie avec des transactions portant sur des produits ou des services similaires, outre les autres facteurs de comparabilité qui entrent en ligne de compte dans l'application de la méthode fondée sur les bénéfices. La sélection d'entreprises exerçant leurs activités dans le même secteur que celui du contribuable et dont on sait qu'elles traitent de produits comparables peut s'avérer plus difficile que prévu. La question de savoir si les produits et les services proposés par les concurrents sont comparables à ceux proposés par le contribuable est souvent un problème d'appréciation qui peut donner lieu à des désaccords significatifs[713].

Dans la pratique, les analyses de comparabilité accordent plus d'importance aux similarités des fonctions qu'à celles des produits, sauf en cas d'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre. C'est pourquoi, il est parfois acceptable d'élargir l'analyse de comparabilité afin d'inclure les transactions qui présentent de grandes similarités de fonctions mais qui concernent des produits différents. Cette extrapolation n'est admissible que lorsqu'il n'y a pas de données plus fiables[714] et sous réserve que les différences entre les produits n'aient pas une incidence significative sur la fiabilité de la comparaison[715]. En revanche, une simple similitude de fonctions entre deux entreprises n'aboutit pas forcément à des comparaisons fiables. Il faut également tenir compte des autres facteurs de comparabilité tels que les caractéristiques des produits.

---

[712] Ibid., § 3.34.

[713] Identifier les différences entre les produits susceptibles d'affecter les prix est un processus qui, généralement, ne présente pas de difficultés. Il est plus difficile d'identifier les différences entre les produits qui sont susceptibles d'avoir un impact sur les marges. La marge requise pour accomplir certaines fonctions et assumer certains risques peut différer entre deux produits qui, pour le reste, semblent être similaires. Etant donnée la difficulté à identifier lesquelles de ces différences entre les produits peuvent affecter les marges, il peut être encore plus délicat de prouver que certaines différences sont sans effet sur les marges.

[714] Cela suppose que le contribuable qui réalise l'analyse de comparabilité doit déployer des efforts raisonnables pour trouver des comparables internes ou externes présentant un degré de comparabilité plus élevé, y compris au plan des caractéristiques des produits plus fiables avant de décider d'élargir la recherche.

[715] C'est-à-dire qu'elles n'impliquent pas des différences importantes dans la manière dont les fonctions sont exercées, dans les actifs corporels et incorporels impliqués, dans les risques assumés et/ou dans la situation économique et commerciale des transactions.

b) Les clauses contractuelles

Les clauses contractuelles constituent aussi l'une des caractéristiques qu'il est important d'examiner pour déterminer le degré de comparabilité effective. Ces clauses sont susceptibles d'avoir une incidence sur les conditions des transactions de pleine concurrence[716]. La comparabilité des clauses contractuelles est cependant assez rarement utilisée en tant que critère de sélection. Les informations sur les clauses contractuelles négociées par les tiers ne sont généralement pas disponibles. Elles peuvent difficilement être divulguées au cas où elles seraient disponibles. Il est également très de calculer des ajustements fiables pour tenir compte des différences dans les clauses contractuelles, même si celles-ci peuvent avoir un impact significatif sur la rentabilité[717].

Les clauses contractuelles peuvent s'avérer plus importantes pour déterminer comment des parties non liées agissent lorsque les clauses contractuelles de transactions contrôlées diffèrent des conditions convenues ou imposées entre parties non liées[718]. Il serait utile de rechercher si la répartition des risques qui est indiquée est conforme à la nature économique de la transaction. Il convient d'évaluer l'impact sur le prix du contrat. En outre, les clauses contractuelles spécifiques peuvent avoir une incidence sur le prix lorsque des parties non liées n'auraient pas adopté ces clauses ou en auraient fait une condition nécessaire du contrat[719]. Autrement dit, la présence dans un contrat avec une partie liée d'une clause censée être importante ne signifie pas qu'elle serait forcément importante dans la transaction spécifique examinée.

Mais la question se pose de savoir s'il faut prendre en compte la transaction telle qu'elle est structurée juridiquement par le contribuable. En réalité, seules les transactions effectivement réalisées par le contribuable doivent être considérées. Lorsqu'il existe une discordance entre la structure juridique et la nature économique sur le fond ou lorsque des parties agissant en conditions de pleine concurrence n'accompliraient pas la transaction telle qu'elle est structurée, il peut

---

[716] Par exemple la répartition des risques entre les parties, les conditions de paiement et de livraison, les engagements d'achat de quantités données, etc.

[717] Une clause d'exclusivité dans un accord de licence peut être une caractéristique importante de l'activité exercée par le titulaire de la licence, mais son impact sur la marge brute ou nette réalisée par les entités comparées est très difficile à évaluer.

[718] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 24.

[719] C'est le cas d'un accord de licence avec une partie liée peut concéder des droits non exclusifs dans un territoire donné. L'exclusivité peut être ou ne pas être un facteur susceptible d'affecter le prix payé pour des biens achetés en vue d'une revente sous licence, ou un facteur entrant en ligne de compte pour déterminer si des redevances sont dues au titre de la licence, et de quel montant. Le fait que la licence soit exclusive peut également être un facteur important dans l'analyse.

s'avérer nécessaire de requalifier la transaction afin de tenir compte de sa nature économique sur le fond ou de réviser les conditions[720].

En fait, l'importance des clauses contractuelles dans la détermination de la comparabilité dépend de la nature de la transaction entre entreprises associées et des méthodes de fixation des prix adoptées[721]. Si par exemple, la transaction entre entreprises associées est un accord de licence et la méthode de fixation des prix de transfert est celle des transactions comparables sur le marché libre, on peut supposer que les informations sur les principales clauses contractuelles, telles que la durée, la zone géographique ou l'exclusivité sont utiles pour évaluer la fiabilité de la comparaison. Si en revanche la transaction entre entreprises associées consiste à fournir des services comptables et si la comparaison porte sur les prix de services similaires rendus par des cabinets comptables, les détails sur les clauses contractuelles telles que les conditions de paiement seront probablement de peu d'importance.

Dans des transactions de pleine concurrence, les clauses contractuelles définissent les modalités de répartition des responsabilités, des risques et des bénéfices entre les parties. Mais, dans le cadre de transactions entre entreprises indépendantes, les parties, du fait de leurs intérêts divergents, s'efforceront habituellement de faire respecter le contrat et les clauses contractuelles ne seront transgressées ou modifiées après coup que si les deux parties y ont intérêt. On ne rencontre pas toujours cette divergence d'intérêt lorsqu'on a affaire à des entreprises associées et il importe alors d'examiner si les parties se sont conformées au contrat ou si leur comportement démontre que le contrat n'a pas été respecté ou n'est qu'une fiction. En pareils cas, une analyse s'impose pour déterminer les véritables modalités de la transaction[722].

L'examen des clauses contractuelles supposent ainsi un contrat en bonne et due forme. Mais, à défaut de contrat écrit, les conditions d'une transaction pourraient être déduites des communications ou correspondances entre les parties. À défaut de dispositions écrites, les relations contractuelles entre les parties doivent être déduites de leur comportement ainsi que des principes économiques qui régissent habituellement les relations entre des entreprises indépendantes.

---

[720] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 26.
[721] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.18.
[722] Idem, § 1.29.

2- Les facteurs de comparabilité relatifs à l'entreprise

À côté des facteurs de comparabilité qui se rattachent aux transactions elles-mêmes, d'autres permettent d'avoir une vision plus globale du cadre économique et financier que constitue l'entreprise. Ces facteurs sont : l'analyse fonctionnelle (a), la situation économique (b) et les stratégies des entreprises (b).

a) L'analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle est un préalable indispensable à toute analyse des prix de transfert. Elle permet de clarifier le rôle économique de la société vérifiée au sein du groupe auquel elle appartient. L'analyse fonctionnelle a donc pour objet d'attribuer une valeur économique de marché aux fonctions exercées par une société et d'attribuer une valeur économique aux transactions intra groupe[723]. La comparabilité des fonctions assurées, des risques assumés et des actifs utilisés est l'un des facteurs essentiels pour toute analyse de comparabilité, quelle que soit la méthode utilisée. Le principal objectif d'une analyse fonctionnelle est de déterminer quels sont les fonctions, les actifs et les risques les plus importants du point de vue économique et comment ils peuvent être exprimés en prix, marge ou bénéfice de pleine concurrence.

L'analyse fonctionnelle des transactions du contribuable permet d'identifier les conditions desdites transactions dont il faut tenir compte pour que l'analyse de comparabilité et l'évaluation des prix de transfert soient pertinentes. Concernant l'analyse fonctionnelle des transactions de tiers, la sélection de tiers assurant des fonctions, utilisant des éléments d'actif et assumant des risques comparables manque souvent de précision, car il est très difficile de se procurer des informations détaillées sur les tiers. Dans la pratique, cette relative absence de précision de l'analyse fonctionnelle de tiers peut être compensée par la taille de l'échantillon de données tierces, c'est-à-dire que dans la mesure où la plupart des entreprises de l'échantillon sont fonctionnellement comparables, le résultat demeurera significatif[724].

Dans le cadre de transactions entre deux entreprises indépendantes, la rémunération correspond, en général aux fonctions assumées par chaque entreprise, compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés. Par conséquent, pour déterminer si des transactions entre entreprises associées et des

[723] Par exemple, une société de négoce, dont la fonction principale est d'acheter et de revendre supportera des risques et des fonctions limités et devra en conséquence se voir attribuer une rémunération faible, mais qui la protège de toute perte. La rémunération allouée à cette société pourrait être plus élevée si l'éventail de fonctions assumées venait à s'élargir (dépenses de publicité, stockage et logistique des marchandises, garantie des marchandises vendues etc.).

[724] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 20.

transactions entre entreprises indépendantes ou si des entités associées ou des entités indépendantes sont comparables, il faut comparer les fonctions exercées par les parties[725]. Cette comparaison repose donc sur l'analyse dite fonctionnelle qui a pour but de comparer les activités et responsabilités significatives sur le plan économique qui sont ou seront exercées par les entreprises associées et par les entreprises indépendantes[726]. Pour ce faire, il faut porter une attention particulière à la structure et à l'organisation du groupe. Il serait aussi utile de déterminer à quel titre le contribuable remplit ses fonctions[727].

Les fonctions que les contribuables et l'administration fiscale peuvent avoir à identifier et comparer sont, par exemple, la conception, la fabrication, l'assemblage, la recherche-développement, la prestation de services, les achats, la distribution, la commercialisation, la publicité, les transports, les finances et la gestion, etc. Il faut identifier les principales fonctions assurées par la partie concernée. Des ajustements doivent être opérés pour toute différence tangible par rapport aux fonctions exercées par une entreprise indépendante avec laquelle on la compare. Une des parties peut, par contre, assurer un nombre important de fonctions par rapport à l'autre partie à la transaction. Ce qui compte c'est l'importance économique de ces fonctions du point de vue de leur fréquence, de leur nature et de leur valeur pour les parties respectives. Ce n'est pas nécessairement le nombre de fonctions qui importe mais la valeur de ces dernières dans la chaîne de création de richesses au sein du groupe.

Il peut également être utile, lorsque l'on compare les fonctions exercées, de prendre en compte les actifs qui sont ou seront mis en œuvre. Il convient à cet égard d'envisager le type d'actifs utilisés : usines, équipements, éléments incorporels, etc. et les caractéristiques de ces actifs, à savoir leur âge, valeur marchande, localisation, droit de propriété industrielle, etc.

De la même manière, il est important d'examiner les risques assumés par les parties respectives. Sur le marché libre, l'accroissement du risque sera également compensé par une augmentation du rendement escompté. Par conséquent, les transactions entre entités associées et entre entités indépendantes ne sont pas comparables s'il existe des différences importantes quant aux risques assumés et que ces différences ne peuvent être valablement corrigées. Les risques à prendre en compte sont entre autres, les risques de marché, tels que les fluctuations du coût des moyens de production et du prix des produits, les risques de perte liés à

[725] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.20.
[726] Idem, § 1.20.
[727] Ibid., § 2.9.

l'investissement dans des biens meubles ou immeubles, des installations productives et des biens d'équipement, ainsi qu'à leur utilisation, le caractère aléatoire des résultats des investissements en recherche-développement, les risques financiers tels que ceux qui découlent des variations des taux de change et des taux d'intérêt, le risque de crédit[728].

Les fonctions exercées, compte tenu de la structure de propriété des actifs utilisés et des risques assumés, déterminent dans une certaine mesure la répartition des risques entre les parties, et donc les termes dont chacune d'entre elles devrait bénéficier si les transactions se faisaient dans des conditions de pleine concurrence[729]. En général, c'est le comportement des parties qui doit être considéré comme l'élément le plus judicieux pour déterminer la répartition effective des risques[730].

Dans la pratique, les études de comparabilité sont souvent fondées sur la similarité de grandes fonctions telles que la fabrication ou la vente, puis affinées à l'aide de toutes les informations susceptibles d'être disponibles sur des tiers potentiellement comparables, mais qui ne sont pas exhaustives et qui sont difficiles à documenter. Ce sont les circonstances propres à chaque cas, l'importance probable des informations manquantes et la qualité de celles disponibles qui conditionnent le degré de fiabilité du résultat de cette étude et qui déterminent s'il fournit les meilleures données comparables disponibles[731].

C'est à l'issue de l'analyse fonctionnelle que l'entrepreneur principal peut être identifié[732]. Il s'agit dans les faits de l'entreprise qui assume les risques principaux et qui prend les décisions stratégiques. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés et supporte les dépenses y afférentes[733]. Au sein

---

[728] Ibid., § 1.19.

[729] À titre d'exemple, si un distributeur assume la responsabilité de la commercialisation et de la publicité en risquant ses propres ressources dans ces activités, il est en droit d'en attendre un revenu proportionnellement plus élevé et les termes de la transaction ne seront pas les mêmes que si le distributeur intervient uniquement en qualité d'agent, se fait rembourser ses frais et perçoit le revenu approprié à son activité.

[730] Si, par exemple, un fabricant vend des biens à un distributeur associé dans un autre pays et si par ailleurs le distributeur est censé assumer tous les risques de change alors qu'en fait le prix du transfert est ajusté de manière à le mettre à l'abri des effets des variations du taux de change, l'administration fiscale peut être amenée à contester la répartition du risque de change invoquée par les contribuables.

[731] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 23.

[732] La notion d'entrepreneur principal n'existe pas, de façon explicite, dans les principes directeurs de l'OCDE.

[733] DGI (France), *Guide sur les prix de transfert à l'usage des PME*, 2006, op. cit.

d'un groupe, l'entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle, c'est-à-dire le bénéfice ou les pertes restant une fois que toutes les entités ont été justement rétribuées.

b) La situation économique

Les prix de pleine concurrence peuvent varier selon les marchés, même pour des transactions portant sur un même bien ou service. Par conséquent, pour pouvoir faire des comparaisons il faut que les marchés sur lesquels opèrent les entreprises associées et les entreprises indépendantes soient comparables et que leurs différences n'aient pas d'effet sensible sur les prix. C'est pourquoi, la jurisprudence française exige parfois qu'une analyse spécifique de la situation exacte des sociétés intéressées soit menée[734].

Au départ, il est essentiel d'identifier le marché ou les marchés en cause, en tenant compte des biens ou des services de substitution disponibles[735]. Dans la pratique, des critères à la fois quantitatifs et qualitatifs peuvent être utilisés pour inclure ou rejeter des transactions de tiers selon qu'elles sont effectuées dans des situations économiques qui sont ou ne sont pas comparables[736].

Le marché géographique est l'une des principales situations économiques qui doivent être examinées à la lumière de la norme de comparabilité. Les contribuables ne réalisent pas toujours des études de comparabilité en se limitant aux frontières d'un seul pays. Il y a deux raisons principales pour lesquelles les contribuables peuvent préférer procéder à des analyses régionales. Celles-ci peuvent être utilisées lorsque les recherches effectuées au niveau national ne permettent pas de recueillir suffisamment de données comparables. En particulier, les contribuables exerçant leurs activités dans de petits pays sont souvent confrontés à des difficultés importantes pour identifier des entreprises comparables exerçant leurs activités sur le même marché national. Des changements structurels peuvent également restreindre la disponibilité de

---

[734] TA Paris, 13 février 1997, n° 93-7089 et n° 90-7090, SARL Les amis de l'Histoire, RJF 11/97, n° 1014.

[735] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1. 30.

[736] Les caractéristiques de la situation économique à envisager pour déterminer la comparabilité des marchés sont notamment : la localisation géographique, la dimension des marchés, le degré de concurrence sur les marchés et la position concurrentielle relative des acheteurs et des vendeurs, l'existence de biens et de services de substitution ou le risque d'apparition de tels biens ou services, le niveau de l'offre et de la demande sur l'ensemble du marché, le pouvoir d'achat des consommateurs, la nature et la portée des réglementations publiques applicables au marché, les coûts de production (en particulier, le coût des terrains, de la main-d'œuvre et du capital), les coûts de transport, le stade de commercialisation (détail ou gros, par exemple), la date et le moment des transactions, etc.

données comparables sur un marché national. En outre, les données disponibles sur des tiers sont souvent inexistantes ou très limitées[737].

L'utilisation de données étrangères dans une analyse de comparabilité pose la question de savoir si le marché national et le marché étranger sont effectivement comparables. La proximité géographique ne suffit pas pour permettre la comparabilité, car des marchés situés dans une même région peuvent parfois être très différents. Une autre difficulté posée par l'utilisation de comparables étrangers a trait aux différences dans les normes comptables. Même si des marchés sont économiquement comparables, les informations réunies sur les transactions de tiers peuvent ne pas être comparables si elles ont été élaborées selon des normes comptables différentes dans la mesure où, il n'est pas toujours possible de procéder à des ajustements fiables afin de compenser les différences dans les règles comptables[738].

Pour que des comparables non nationaux soient acceptables, ils doivent satisfaire aux facteurs de comparabilité, notamment au plan de la comparabilité des marchés géographiques et des normes comptables et les informations fournies doivent être vérifiables. Lorsque tel est le cas, l'administration fiscale ne devrait pas rejeter systématiquement l'utilisation de comparables d'origine étrangère au simple motif qu'ils ne sont pas nationaux. Dans certaines circonstances, ces comparables sont recevables.

L'impact potentiel des différences sur les marchés géographiques doit être pris en compte par rapport à l'impact des autres facteurs de comparabilité. Des données comparables étrangères peuvent être acceptables lorsqu'elles sont conformes aux exigences de comparabilité. Mais cette souplesse ne doit pas être interprétée comme autorisant l'utilisation systématique de recherches régionales de comparables pour toutes les filiales d'un groupe multinational exerçant ses activités dans une région donnée du monde, sans tenir dûment compte des circonstances particulières dans lesquelles opère chacune de ses filiales[739].

c) La stratégie des entreprises

La stratégie des entreprises doit également être prise en compte dans la détermination de la comparabilité en vue de la fixation des prix de transfert. En effet, les stratégies des entreprises peuvent avoir une incidence sur l'application des méthodes de prix de transfert et les informations sur les stratégies conduites

[737] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 33.
[738] Idem, § 37.
[739] Ibid., § 40.

par des tiers comparables sont en théorie nécessaires pour établir la fiabilité de la comparaison. Il faut aussi vérifier si les stratégies en question sont le fait du groupe multinational ou d'un membre du groupe agissant isolément et de définir la nature ainsi que le degré de la participation des autres membres du groupe nécessaire à la mise en œuvre de ces stratégies[740].

En fonction de la stratégie adoptée, une société ne génèrera pas les mêmes marges ou ne facturera pas les mêmes prix[741]. Ainsi, une société voulant pénétrer un marché ou accroître sa part de marché pourra décider de pratiquer temporairement pour son produit un prix inférieur à celui pratiqué sur ce marché pour des produits comparables. Une société dans ce même cas de figure peut également supporter des coûts plus élevés et réaliser ainsi des bénéfices inférieurs à ceux d'autres sociétés opérant sur le marché. Si ces stratégies s'avèrent réelles, ces éléments doivent être pris en considération dans la comparabilité. Dans ce cas, il faut procéder à des correctifs par exemple, un ajustement égal à la réduction supplémentaire de prix supportée ou égal au surplus de dépenses de publicité par rapport aux sociétés comparables.

Cependant, ces stratégies ne sont pas toujours conformes au principe de pleine concurrence. En effet, selon ce principe, une société ne pourra supporter de tels efforts qu'à la condition d'être assurée de bénéficier en retour de réelles contreparties et en particulier du retour sur investissement[742]. Toutefois, les détails concernant les stratégies des entreprises sont rarement dans le domaine public. Bien que les entreprises cotées présentent certaines informations sur leurs stratégies dans leurs rapports annuels, il est difficile pour les contribuables de s'assurer qu'ils ont convenablement pris en compte toutes les différences liées aux stratégies des entreprises tierces comparées[743].

---

[740] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.31.

[741] Les stratégies des entreprises présentent de nombreux aspects et portent notamment sur l'innovation et la mise au point de nouveaux produits, le degré de diversification, l'aversion pour le risque, la prise en compte des facteurs politiques, le rôle de la législation du travail en vigueur et des nouvelles dispositions envisagées dans ce domaine, ainsi que sur tous les autres facteurs qui ont une incidence sur le fonctionnement quotidien des entreprises.

[742] Ainsi, si la rémunération d'une société est établie grâce à la méthode transactionnelle de la marge nette avec une marge cible de 2% (taux défini dans le contrat) mais qu'elle supporte des coûts de pénétration qui modifient la marge voire aboutissent à un déficit, les corrections ne seront pas opportunes dès lors que la société ne bénéficiera pas du retour sur investissement. En effet, la marge cible prévue contractuellement à 2% ne lui permettra pas d'absorber les coûts supplémentaires et de s'assurer une rémunération de pleine concurrence, au regard des fonctions et des risques qu'elle assume, à court ou à moyen terme.

[743] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 41.

Les stratégies de pénétration du marché relatives à parties non liées sont généralement des transactions marginales et lorsqu'elles sont invoquées entre parties liées, elles ont tendance à être différentes de celles entre parties non liées, y compris pour ce qui est de leur durée. C'est pourquoi elles doivent être utilisées avec précaution. En fait, ces stratégies se traduisent par une réduction des bénéfices courants du contribuable en prévision d'une augmentation des bénéfices futurs.

C'est la raison pour laquelle, les prétentions du contribuable doivent être examinées avec soin dans pareilles hypothèses. L'administration fiscale doit examiner le comportement des parties pour déterminer s'il est conforme à la stratégie alléguée[744]. Une telle stratégie s'accompagne souvent d'efforts de commercialisation et de publicité d'une ampleur inhabituelle. Il faudra également rechercher si la nature des relations entre les parties à la transaction contrôlée est compatible avec le fait que le contribuable supporte le coût de la stratégie. C'est ainsi que dans le cadre d'une transaction de pleine concurrence, une entreprise qui intervient uniquement comme agent commercial et dont la responsabilité dans le développement à long terme du marché est faible ou nulle ne supporte pas en général le coût d'une stratégie de pénétration du marché[745].

B- La mise en œuvre de l'analyse de comparabilité

L'analyse de comparabilité constitue un élément nécessaire à la détermination des conditions de pleine concurrence. En effet, pour respecter le principe de pleine concurrence, les contribuables doivent effectuer une analyse de comparabilité suffisamment fiable pour déterminer des conditions du marché. Mais ils ne sont pas tenus d'encourir des coûts excessifs pour effectuer une telle analyse. De la même manière, l'administration fiscale doit effectuer une analyse de comparabilité suffisamment fiable pour déterminer s'il faut procéder à un ajustement du bénéfice imposable et, si tel est le cas, quel doit être le montant de cet ajustement.

L'analyse de comparabilité doit se baser sur la réalité de chaque cas d'espèce. C'est pourquoi, il faut l'adapter à la situation des entreprises concernées (1). C'est alors seulement qu'il pourra être efficace pour permettre au contribuable d'en tirer les conséquences pertinentes en matière de fixation du prix de pleine concurrence (2).

---

[744] Par exemple, si un fabricant facture à son distributeur associé un prix inférieur à celui du marché dans le cadre d'une stratégie de pénétration du marché, les économies réalisées par le distributeur peuvent se refléter dans le prix demandé par le distributeur à ses clients ou dans les dépenses encourues par le distributeur pour mieux s'implanter sur le marché.

[745] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.34.

1- L'adaptation de l'analyse à la réalité de l'entreprise

Le principe de pleine concurrence énoncé à l'article 17 du CGI et dans les conventions fiscales est le fondement des analyses de comparabilité parce qu'il introduit la nécessité d'effectuer une comparaison entre des conditions convenues ou imposées entre des entreprises associées et celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. L'administration fiscale peut, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises associées si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence qu'elles réalisent au Sénégal.

L'objectif principal de l'analyse de comparabilité pour le contribuable est de déterminer comment les prix de transfert pratiqués à chaque transaction doivent être calculés. La comparaison dont il s'agit est une comparaison de conditions de portée plus large qu'une simple comparaison des prix ou de marges qui sont appliqués. Bien que le prix soit à l'évidence une condition décisive de toute transaction, il n'en est pas le seul.

Une analyse de comparabilité est un élément vital dans la détermination de la politique tarifaire de l'entreprise. Elle doit couvrir tous les facteurs de comparabilité et porter à la fois sur la transaction contrôlée examinée et les transactions potentiellement comparables. L'analyse de comparabilité passe par l'examen et la compréhension de la transaction contrôlée en cause, l'identification et l'analyse de transactions comparables potentielles afin de vérifier si elles sont suffisamment fiables y compris en déterminant si des ajustements peuvent être apportés pour corriger des différences éventuelles, le choix de la méthode à appliquer et enfin l'identification des données de prix ou de marges relatives aux transactions comparables à appliquer à la transaction contrôlée, conformément à la méthode adoptée.

La recherche de comparables et l'analyse de comparabilité doivent être menées au cours du même processus. Elles ne doivent pas être réalisées de manière séparée. En réalité, la recherche de comparables n'est qu'un aspect de l'analyse de comparabilité. Elle ne doit pas être confondue avec cette analyse, pas plus qu'elle ne doit en être dissociée[746].

[746] La recherche d'informations sur des transactions potentiellement comparables et l'identification de données comparables sont tributaires de l'analyse antérieure de la transaction contrôlée du contribuable et des facteurs de comparabilité pertinents. Une approche méthodologique cohérente doit assurer une certaine continuité ou établir des liens au sein du processus analytique d'ensemble, permettant de conserver une relation constante entre les différentes étapes : depuis l'analyse préliminaire des conditions de la transaction

L'analyse de comparabilité est donc essentielle pour appliquer le principe de pleine concurrence. Mais, elle ne doit pas se limiter à une simple recherche de comparables ou à une simple comparaison mécanique d'indices financiers. Le Conseil d'État français a poussé l'analyse en exigeant que le comparable provienne du même secteur d'activité, qu'au sein du même secteur, les services soient de même nature[747].

En tout état de cause, les frais encourus par les contribuables pour effectuer une analyse de comparabilité ou pour l'étayer par des documents ne doivent pas être disproportionnés au regard du montant de la transaction concernée. Les coûts liés à la réalisation d'une analyse de comparabilité sont naturellement fonction de l'importance des contribuables ou des transactions concernés.

2- L'analyse de la valeur dans l'entreprise

L'analyse de comparabilité doit déboucher sur une analyse de la valeur de l'entreprise. Une telle analyse permet de replacer la problématique des prix de transfert dans leur vraie perspective, celle qui consiste à décrire avec rigueur et méthode le processus par lequel se crée la valeur et comment y contribue chaque entité du groupe. En effet, une étude de prix de transfert nécessite une analyse économique justifiant soit le prix appliqué à une transaction, soit le niveau de rémunération des différentes parties à un ensemble de transactions.

En pratique, les recherches de comparables doivent se limiter le plus souvent à une identification d'entreprises comparables, par opposition à des transactions comparables. Dans ce contexte, une simple analyse fonctionnelle devra laisser la place à une véritable étude des facteurs générant la valeur de l'entreprise[748].

La comparaison des transactions réalisées entre sociétés liées avec des transactions entre des entités indépendantes constitue donc la clef de voûte pour démontrer si le principe de pleine concurrence est respecté ou non. Ce principe reflète par conséquent la réalité économique en prenant pour référence le fonctionnement normal du marché. La position de l'administration fiscale repose sur ce même principe de pleine concurrence en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le

---

contrôlée jusqu'aux conditions des transactions entre les parties non liées, en passant par la recherche potentielle de comparables et en aboutissant à une conclusion.

[747] CE, 27 février 1991, n° 48 780, SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied, *Droit fiscal*, 1992, n° 13, comm. 664, conclusions O. Fouquet ; RJF 4/91, n° 398.

[748] S. GELIN et A. LE BOULANGER, « Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise », *Droit fiscal*, 2001, n° 48, p. 1673.

cadre de leurs relations financières ou commerciales soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Une recherche de comparables doit s'inscrire dans un cadre économique et financier global qui doit se traduire par une analyse de la valeur de l'entreprise[749]. Une véritable prise en compte de la dimension économique est un impératif. La création de valeur devient le point focal des questions qui se posent au contribuable[750]. L'analyse de comparabilité est donc indispensable pour déterminer l'impact des différences observées entre la transaction intra-groupe étudiée et la base de comparaison retenue. Elle permet enfin de déterminer les critères de comparabilité réellement pertinents qu'il convient de retenir pour bien mener une recherche de données comparables.

§ 2- La détermination des comparables

La recherche de comparables n'est qu'un aspect de l'analyse de comparabilité. Pour procéder à l'analyse de comparabilité, il est nécessaire de disposer de certaines informations à partir desquelles, l'on procède à la recherche de comparables pertinents (A). Mais le choix de comparables n'est pas fortuit, il doit obéir à des modalités particulières, afin que le test de comparabilité produise des résultats les plus fiables possibles (B).

A- La recherche de comparables

La recherche de comparables ne doit pas être dissociée des autres étapes de l'analyse de comparabilité, à savoir l'examen des conditions des transactions contrôlées et de la détermination des facteurs de comparabilité pertinents. À ce sujet, une distinction est faite entre les comparables internes (1) et les comparables externes (2).

1- Les comparables internes

Les comparables internes sont des transactions comparables entre le contribuable qui doit de déterminer un prix de transfert à l'occasion d'une transaction

[749] Idem., p. 1675. Selon ces auteurs, pour comprendre la manière dont se crée la valeur au sein du groupe, il convient de répondre à 4 questions qui s'enchaînent dans un ordre logique : quels sont les déterminants de la valeur dans le secteur d'activité considéré ? Qu'est-ce qui explique la performance de ce groupe en particulier dans ce secteur d'activité ? Quels sont les processus internes au groupe qui participent de façon prépondérante à cette performance ? Quels sont le rôle et la contribution de chaque entité à ce processus ?

[750] Ibid., p. 1677.

contrôlée et un tiers[751]. En France, la jurisprudence administrative fait référence au prix du marché[752] ou à un comparable interne à l'entreprise[753].

Les données comparables internes[754], lorsqu'il en existe, peuvent parfois se révéler particulièrement utiles pour la détermination de la contrepartie de pleine concurrence de transactions portant sur des actifs incorporels. C'est en effet dans le domaine des actifs incorporels qu'il est plus difficile de trouver des données comparables externes[755]. Du fait de l'importance que revêt la similitude des produits lorsqu'on applique la méthode du prix comparable sur le marché libre, les comparables internes offrent la possibilité d'obtenir des prix comparables sur le marché libre plus fiables que les comparables externes.

Les données comparables internes peuvent aussi être particulièrement pertinentes dans le domaine des services intra-groupe. Plus précisément, lorsque la transaction contrôlée consiste en l'acquisition par un contribuable de services auprès d'une partie liée. Dans ce cas, le prix payé par le même contribuable pour des services comparables fournis par des parties non liées dans des conditions comparables constitue une donnée comparable précieuse[756].

Les transactions entre une autre partie du groupe multinational auquel appartient le contribuable et des parties non liées ne sont toutefois pas des transactions comparables internes. Elles peuvent néanmoins présenter des caractéristiques communes avec les transactions comparables internes.

---

[751] *Les Principes directeurs* de l'OCDE n'énoncent pas directement de définition des « comparables internes», et n'emploient d'ailleurs pas non plus cette expression. Cependant, à chaque fois qu'elles font référence à des « transactions comparables sur le marché libre », elles renvoient implicitement à des transactions comparables internes et externes.

[752] CE, 17 juin 1959, n° 38 476, *Droit fiscal,* 1959, n° 51, comm. 854 ; Dupont 1959, p. 492 ; 31 juillet 1992, n° 61 286, SNAT, RJF 11/92, n° 1468.

[753] CE, 2 juin 1976, n° 94 758, *Droit fiscal,* 1977, n° 39, comm. 1362, RJF 9/76, n° 371.

[754] Par exemple, un distributeur peut vendre des marchandises achetées à la fois auprès de parties liées et de tiers indépendants. Les transactions avec ces derniers peuvent fournir un comparable éventuel avec les transactions effectuées avec les premières. (Une analyse supplémentaire, à l'aide des 5 facteurs de comparabilité, serait nécessaire pour déterminer si ces comparables potentiels sont suffisamment fiables). De même, un fabricant peut produire des marchandises destinées à la fois à des parties liées et à des tiers indépendants. Les transactions avec ces derniers peuvent fournir un comparable éventuel avec les transactions effectuées avec les premières.

[755] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires,* op. cit., § 19.

[756] Idem, § 20.

2- Les comparables externes

Les comparables externes sont des transactions comparables entre deux tiers indépendants par rapport à l'entreprise qui détermine ses prix de transfert. Le principe de pleine concurrence suppose que les conditions convenues ou imposées dans les relations commerciales ou financières entre deux entreprises associées soient comparées aux conditions qui existeraient entre des entreprises indépendantes. Toutefois, un nombre croissant de secteurs d'activités ont atteint un tel niveau d'intégration verticale qu'il devient pratiquement impossible de trouver des concurrents véritablement indépendants. Ainsi, il peut arriver que sur un marché particulier tous les distributeurs d'un secteur d'activité donné soient contrôlés par des groupes multinationaux[757].

Dans la pratique, l'identification de comparables tiers indépendants n'est pas chose aisée et la liste des comparables externes potentiels est souvent très limitée. D'ailleurs, les tiers qui ont l'environnement économique le plus comparable à celui du contribuable sont susceptibles d'être ses propres concurrents, bien qu'ils soient également susceptibles d'être organisés en entreprises multinationales. Dans le cas d'une filiale commerciale d'un groupe automobile exerçant ses activités sur un marché fortement intégré d'un point de vue économique, la comparaison la plus fiable devrait être établie avec des filiales commerciales d'autres groupes automobiles présents sur le même marché.

Cependant, de telles comparaisons ne doivent pas être utilisées comme base de calcul d'un ajustement des prix de transfert car elles ne se réfèrent pas à des transactions effectuées entre parties indépendantes. Tous les groupes multinationaux ont leur propre politique en matière de prix de transfert et peuvent difficilement être considérés comme des éléments de comparaison objectifs.

Mais, il ne faut pas que des informations utiles, comme celles qui concernent des transactions sur le marché libre qui ne sont pas identiques aux transactions entre entreprises associées, soient rejetées pour la simple raison qu'elles ne satisfont pas

---

[757] Par exemple, sur de nombreux marchés, l'industrie automobile devient un secteur fortement intégré et il pourrait être très difficile d'identifier des distributeurs tiers indépendants comparables. Sur ces marchés, la plupart des acteurs multinationaux de l'industrie automobile peuvent suivre des modèles de distribution similaires, c'est-à-dire que le distributeur contrôlé achète habituellement des voitures à un constructeur qui est lié à lui et les revend à des concessionnaires automobiles non liés. Si la partie testée est le distributeur contrôlé, l'identification de transactions indépendantes sur le marché qui, dans la pratique, pourraient être éventuellement comparées aux transactions contrôlées du distributeur peut s'avérer très difficile.

totalement aux critères de comparabilité appliqués de façon rigide[758]. De la même manière, des informations concernant des entreprises engagées dans des transactions avec des entreprises associées peuvent aider à comprendre la transaction considérée ou donner des indications pour de futures recherches.

L'absence de transactions indépendantes sur certains marchés et dans certains secteurs d'activité constitue l'une des principales difficultés rencontrées à l'occasion des analyses de comparabilité. Et ce problème risque de se poser avec plus d'acuité encore au fur et à mesure que la mondialisation s'accélère. La part des transactions entre parties liées dans les échanges internationaux tend à croître et il devient de plus en plus difficile de trouver des transactions entre parties indépendantes.

Il peut aussi arriver qu'aucune transaction comparable indépendante satisfaisante ne puisse être trouvée en première analyse. En fait, un contribuable peut procéder à une analyse de comparabilité correcte et se heurte ensuite à l'absence de données comparables indépendantes satisfaisantes sur un marché ou dans un secteur d'activité donné. C'est le cas lorsque les marchés ou les secteurs d'activité sont fortement intégrés.

L'examen des cinq critères de comparabilité reste de vigueur même en l'absence de comparables indépendants. Lorsque des informations relatives à des transactions sur le marché libre réalisées dans le même secteur d'activité et sur un marché géographique comparable n'existent pas, celles qui sont réalisées par des tiers ayant des stratégies commerciales, modèles commerciaux ou autres circonstances économiques légèrement différents peuvent alors être utilisées. Ensuite, il s'agira procéder à des ajustements raisonnablement précis pour rendre compte de ces différences.

Les transactions contrôlées ne devaient pas servir de point de départ à un ajustement des prix de transfert. En effet, une telle pratique serait contraire au principe de pleine concurrence qui veut que les relations commerciales ou financières d'un contribuable avec des parties liées soient comparées aux relations commerciales ou financières existant entre des entreprises indépendantes. Le fait que les transactions réalisées par un contribuable correspondent à la norme observée chez ses concurrents ne signifie pas qu'ils se situent dans une fourchette de pleine concurrence ou qu'ils ne doivent pas être contrôlés. De la même manière, le fait que les transactions d'un contribuable ne correspondent pas à la

[758] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.70.

norme observée chez ses concurrents ne signifie pas systématiquement qu'ils ne se situent pas à des niveaux de pleine concurrence.

B- Les modalités de choix des comparables

À l'occasion de l'analyse de comparabilité, il arrive souvent que l'entreprise se retrouve avec des comparables qui n'ont pas le même degré de fiabilité, en fonction de leur nature ou en fonction de leur disponibilité. Il est alors nécessaire d'opérer des choix et des réajustements afin de disposer des comparables les plus fiables possible. C'est pourquoi, le moment du choix des comparable est important (2), tout comme il est souvent nécessaire de procéder à une adaptation des comparables choisis (1).

1- L'adaptation des comparables

Les données comparables doivent être adaptées à l'occasion de l'analyse de chaque cas d'espèce. C'est ainsi que les comparables internes, s'ils sont disponibles, doivent être préférés aux comparables externes (a). De même que les comparables doivent être ajustés pour les rendre le plus exacts possibles (b).

a) La préférence des comparables internes

Les comparables internes ont la chance de présenter une relation plus directe et plus proche avec la transaction examinée, et le contribuable a la chance d'avoir une connaissance factuelle plus précise de ces comparables. Ce qui permet une analyse de comparabilité plus exacte et, le cas échéant, un ajustement de comparabilité plus précis. C'est la raison pour laquelle les comparables internes sont normalement considérés comme plus fiables que les comparables externes.

Aussi y a-t-il une préférence générale pour les comparables internes par rapport aux comparables externes, lorsqu'il en existe et qu'ils soient suffisamment fiables. La principale raison justifiant de donner la préférence aux comparables internes par rapport aux comparables externes est que les transactions comparables internes sont celles qui se rapprochent le plus directement et le plus étroitement de la transaction contrôlée[759].

Toutefois, les comparables externes ne sont pas toujours préférables. Il n'est pas possible d'établir une hiérarchie dans l'absolu. Les avantages respectifs des deux types de données doivent être appréciés au cas par cas en fonction de la finalité qui est de trouver les données les plus comparables et les plus fiables. En effet, l'analyse de comparabilité a toutes les chances d'être de meilleure qualité si l'on

[759] Idem, § 1.70.

compare deux transactions à l'achat effectuées par le même acheteur[760] ou deux transactions à la vente effectuées par le même fournisseur[761].

En outre, l'analyse financière a toutes les chances d'être à la fois plus facile à mener et plus fiable à partir d'une comparaison entre les marges brutes et nettes réalisées par le même contribuable à l'occasion de transactions effectués avec des parties liées et non liées, étant donné qu'elle repose en principe sur des normes et des pratiques comptables identiques. Par ailleurs, il est possible d'accéder à moindre coût à des informations plus complètes sur les transactions comparables internes. C'est pourquoi, les entreprises doivent d'abord vérifier s'il existe des comparables internes avant de rechercher des comparables externes.

Cependant, toute transaction entre un contribuable et une partie non liée ne doit pas être systématiquement considérée comme un comparable fiable. Les transactions comparables internes, lorsqu'il en existe, doivent satisfaire aux cinq critères de comparabilité, exactement comme les transactions comparables externes. Les ajustements de comparabilité s'appliquent aussi aux transactions comparables internes[762]. Et, lorsque des comparables internes fiables ne sont pas disponibles, il convient de recourir à des comparables externes.

Dans la pratique, les entreprises ont le plus souvent recours à des données comparables externes plutôt qu'à des données internes. En raison de l'intégration croissante des entreprises multinationales, il peut arriver que certaines transactions soient difficilement comparables avec d'autres qui seraient réalisées avec des tiers. Par ailleurs, la facilité d'accès à certaines sources de données externes pourrait conduire à compromettre la rigueur des analyses prix de transfert incluant l'identification et l'utilisation de données comparables internes.

---

[760] Dans le cas où la méthode appliquée est celle du prix de revente par exemple.

[761] Dans le cas où la méthode appliquée est celle du prix de revient majoré par exemple.

[762] Supposons par exemple que la transaction contrôlée consiste en la fabrication et en la vente, à une partie liée sise dans un autre pays, d'un million d'unités d'un produit donné représentant chaque année 90 % du chiffre d'affaires du contribuable. Supposons que durant l'année concernée, le même contribuable vende également 10 unités du même produit à une partie non liée. La différence de volume entre les deux transactions va altérer de manière significative la comparabilité. Il faut alors procéder à un ajustement pour tenir compte de ce facteur. Si, en dépit de l'effort d'ajustement, l'écart ne peut être convenablement corrigé, la transaction entre le contribuable et le client avec lequel il n'est pas lié ne constituera pas une transaction comparable valable et il faudra peut-être rechercher des données comparables externes.

b) L'ajustement des comparables

L'ajustement de comparables fait partie de l'analyse de comparabilité. Pour satisfaire l'exigence d'exactitude et de fiabilité dans le cadre de l'examen de comparabilité, il est parfois nécessaire d'apporter des correctifs aux comparables. En effet, « être comparable signifie qu'il ne doit pas y avoir de différences entre les situations comparées pouvant notablement influer sur l'élément examiné du point de vue méthodologique ou si des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l'incidence de telles différences »[763].

En pratique, il existe de nombreux types d'ajustements possibles. Certains sont spécifiques à une méthode donnée d'établissement des prix de transfert. Des ajustements sont dans certains cas appliqués aux comparables de tiers, dans d'autres cas à la transaction contrôlée. À cet égard, les contribuables rencontrent des difficultés concernant l'analyse de comparabilité lorsque les normes comptables des entreprises comparées sont potentiellement différentes. En effet, les normes et les pratiques comptables peuvent ne pas être semblables. C'est ainsi que s'il existe des différences de classification[764], lorsque les mêmes opérations sont enregistrées à des postes comptables différents par exemple, alors les marges brutes respectives ne seraient pas comparables en l'absence de correctifs convenables.

Néanmoins, il est parfois impossible pour un contribuable de recenser toutes les différences dans les normes comptables et d'ajuster en conséquence les comptes de tiers sur la base d'informations librement disponibles. Il s'agit d'une faiblesse dans de nombreuses analyses de comparabilité.

Les modifications et la convergence des normes comptables peuvent avoir un effet positif sur la comparabilité étant donné que les résultats de nombreuses multinationales seront communiqués sur une base cohérente. Dans des pays comme la France, les ajustements de comparabilité les plus fréquemment apportés par les contribuables concernent le bilan ou l'intensité des actifs et visent entre autres à tenir compte des niveaux différents des stocks, des comptes clients, des comptes fournisseurs, du taux d'intérêt[765].

---

[763] OCDE, *Les principes applicables en matière de prix de transfert, op. cit.*, § 1.15

[764] Par exemple, les remises commerciales accordées aux clients peuvent être comptabilisées en tant que minoration du chiffre d'affaires, ce qui génère des écarts dans l'analyse des marges brutes. Un autre exemple relatif à la méthode du prix de revente concerne le cas où les coûts de recherche-développement peuvent être pris en compte dans les dépenses d'exploitation ou dans les coûts des marchandises vendues, en fonction de la norme comptable appliquée.

[765] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires,* op. cit., § 17.

Toutefois, la pratique de tels ajustements ne doit pas être systématique. Il faut au préalable démontrer que l'ajustement proposé améliore la comparabilité. Parfois, des ajustements sont nécessaires pour tenir compte de certaines circonstances économiques spécifiques qui sont supposées affecter les transactions comparées. Ces ajustements peuvent s'avérer assez complexes et inclure parfois une analyse des corrélations possibles entre différents facteurs économiques. Les ajustements de comparabilité ne doivent être envisagés qu'à condition d'améliorer la fiabilité des résultats. La correction des comparables vise à améliorer la fiabilité. C'est pourquoi, les données de tiers ne méritent pas toujours d'être ajustées.

Les ajustements de comparabilité ne doivent être appliqués qu'à des données comparables de qualité afin d'améliorer leur exactitude. Si la recherche de comparables présente trop de carences, il faut se garder d'effectuer des ajustements sophistiqués qui créeraient l'impression que le résultat est « scientifique », fiable et exact. De même, des ajustements nombreux ou très importants apportés aux principaux facteurs de comparabilité peuvent ne pas être acceptables. Trop d'ajustements ou des ajustements qui ont une trop forte incidence sur le comparable peuvent indiquer que la transaction indépendante ajustée n'est en fait pas suffisamment comparable.

Les ajustements de comparabilité visent à éliminer l'effet de différences existant entre les situations comparées et susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'élément examiné selon la méthodologie. Il s'ensuit logiquement que les ajustements de comparabilité n'ont pas besoin d'être effectués et ne doivent pas l'être s'ils visent à corriger des différences qui n'ont pas d'effet significatif sur la comparaison.

Naturellement, il y aura toujours des différences entre les transactions contrôlées du contribuable et chacun des comparables tiers. La simple existence d'une différence non ajustée ne doit pas conduire à rejeter une comparaison, dès lors que cette différence n'a pas d'effet significatif sur la comparabilité. En revanche, les différences qui n'ont pas de répercussion substantielle sur la comparabilité ne doivent pas être corrigées, au risque d'encourager les ajustements inutiles ou essentiellement motivés par le souhait d'influencer le résultat de l'analyse[766].

Les contribuables doivent engager des efforts raisonnables pour éliminer les différences de comparabilité à la lumière des informations disponibles. Cela ne signifie pas cependant que les ajustements de comparabilité qui ne sont pas fiables ou suffisamment exacts soient acceptables.

[766] Idem, § 28.

2- Le moment du choix des comparables

La comparabilité pose des problèmes relatifs à la date d'origine et de collecte des informations sur les facteurs de comparabilité et les transactions comparables sur le marché libre qui sont utilisées dans l'analyse. À ce propos, les transactions contemporaines sur le marché libre sont les plus pertinentes. En effet, les informations les plus fiables sont celles qui concernent les conditions de la transaction testée et les conditions de pleine concurrence des transactions comparables indépendantes effectuées en même temps que cette transaction, que ces informations aient été ou non collectées au moment de la transaction contrôlée. Elles sont présumées avoir été effectuées dans un contexte économique identique ou similaire à celui de la transaction contrôlée du contribuable[767].

Mais de telles informations ne sont pas toujours disponibles, dans la mesure où certaines informations sur les transactions contemporaines indépendantes peuvent ne devenir publiques qu'après que les transactions du contribuable soient achevées ou qu'il ait déposé sa déclaration fiscale[768]. Et lorsque les informations sur les résultats des transactions ne sont pas disponibles au moment de la fixation des prix de transfert, les résultats de transactions d'années précédentes et les informations sur les conditions de marché peuvent être les seules informations fiables disponibles. Comme toujours en matière de prix de transfert, il faut faire preuve de discernement dans la détermination de la période qui offre les meilleurs comparables.

En fait, il est plus aisé d'effectuer des comparaisons d'une année sur l'autre. Les résultats de telles comparaisons peuvent être aussi fiables, car la situation économique ne se modifie pas du jour au lendemain à la clôture de l'exercice fiscal. Si « contemporain » signifie au cours de la même période, cela ne signifie pas nécessairement au cours du même exercice fiscal. Par conséquent, si dans la grande majorité des cas, les informations sur des transactions contemporaines seront interprétées pour des raisons pratiques comme des informations sur des transactions qui ont été entreprises ou effectuées au cours de la même année que

[767] Ibid., § 35.

[768] Dans le cas de comparables externes, les détails et les résultats de ces transactions peuvent n'être rendus publics qu'après la date de dépôt de la déclaration, ces informations ne sont donc pas en la possession du contribuable au moment de la réalisation de ses transactions ou du dépôt de sa déclaration fiscale. Ces informations se rapporteraient toutefois à des transactions comparables contemporaines des transactions contrôlées, reflétant ainsi des conditions économiques similaires.

celle de la transaction contrôlée, il peut y avoir des cas où cette année n'est pas la référence la plus pertinente[769].

Mieux, la comparaison peut s'effectuer sur la base de données se rapportant à plusieurs exercices fiscaux. Lorsque les transactions qui font l'objet de comparaison sont cycliques, il serait préférable, dans la mesure du possible, de s'assurer que les transactions faisant l'objet de comparaisons se situent, du moins dans l'ensemble, approximativement au même stade du cycle. C'est l'une des raisons qui justifient l'utilisation de données portant sur plusieurs années. Lorsque la transaction contrôlée et la transaction comparable sur le marché libre ne se situent pas au même stade du cycle, la question se pose de savoir si la comparaison peut ou doit plutôt être effectuée avec une transaction qui a eu lieu au même stade du cycle, même si ce n'est pas au cours de la même année civile ou du même exercice[770].

De la même façon, les données portant sur des exercices postérieurs à celui où a lieu la transaction peuvent aussi être utiles pour l'examen des prix de transfert. Mais l'administration fiscale doit alors prendre soin d'éviter les effets pervers de l'analyse rétrospective[771]. Le comportement ultérieur des parties devrait donc être pris en compte pour s'assurer des conditions effectives qui régissent leurs transactions[772].

Lorsque les mêmes transactions ou des transactions similaires sont effectuées par un contribuable pendant plus d'une année, les informations obtenues au cours d'une année ultérieure à celle où la transaction a eu lieu pour la première fois peuvent être utiles pour réévaluer les prix de transfert durant les exercices ultérieurs. C'est dire qu'il ne serait pas raisonnable que les contribuables déterminent leurs prix de transfert une fois pour toutes. Les prix de transfert doivent être réexaminés périodiquement en fonction des besoins normaux de l'activité commerciale. Ce réexamen devrait avoir lieu annuellement dans beaucoup d'entreprises, mais pourrait être plus fréquent dans celles qui ont des cycles économiques courts et moins fréquent dans les secteurs très stables. Les

---

[769] Par exemple, selon le secteur concerné et les circonstances de l'affaire, une transaction qui a eu lieu en novembre 2008 peut être plus comparable à une transaction du même secteur qui a eu lieu en janvier 2009 qu'à une transaction qui a eu lieu en janvier 2008.

[770] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires,* op. cit., § 33.

[771] Par exemple, des données d'années ultérieures peuvent être utiles dans la comparaison des cycles de vie des produits pour des transactions entre entreprises associées et entre entreprises indépendantes lorsqu'il s'agit de déterminer si la transaction sur le marché libre constitue un bon élément de comparaison pour l'application d'une méthode particulière.

[772] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.49 à 1.51.

événements majeurs affectant le secteur pourraient également nécessiter des ajustements exceptionnels[773].

Les contribuables doivent ainsi effectuer un suivi et un réexamen des conditions de leurs transactions internationales avec des parties associées lorsque ces transactions sont importantes ou complexes, afin de tenir compte des changements dans les réalités du contexte économique. Des entreprises indépendantes opérant dans un environnement de pleine concurrence renégocient généralement leurs contrats lorsque les conditions ne sont plus conformes à leurs intérêts[774].

En définitive, lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise doit choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité. Pour ne pas courir de risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que le prix est conforme au principe de pleine concurrence. Elle doit donc le comparer à celui qui serait conclu pour une transaction identique réalisée entre des entreprises indépendantes. L'entreprise doit enfin être en mesure de retracer la démarche de détermination de ses prix de transfert qu'elle mettra à la disposition de l'administration en cas de contrôle à travers la documentation relative à l'analyse fonctionnelle et au choix de la méthode.

Section II- La justification formelle des prix de transfert : la documentation

La justification des prix de transfert au plan formel se fait par le biais de la documentation qui sous-tend la politique tarifaire du groupe. Les obligations en matière de documentation sont fonction des règles qui régissent la charge de la preuve. Au Sénégal, c'est l'administration fiscale qui supporte le fardeau de la preuve. Par conséquent, le contribuable n'a pas à prouver que ses prix de transfert ont été correctement calculés tant que l'administration fiscale n'a pas démontré *prima facie* que la fixation des prix de transfert n'est pas conforme au principe de pleine concurrence[775].

Mais, même si la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, celle-ci oblige le contribuable à produire certains documents concernant ses prix de transfert, parce que, sans informations suffisantes, elle ne pourra pas vérifier la validité des prix pratiqués. Il n'existe pas, pour l'heur, en droit sénégalais d'obligation de produire une documentation spécifique relative aux prix de transfert lors du dépôt de la déclaration de résultat de la société.

---

[773] OCDE, *Comparabilité : appel à commentaires*, op. cit., § 38.

[774] Idem, § 39.

[775] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 5.2.

Cependant, l'entreprise doit être en mesure de justifier sa politique de prix de transfert en cas de contrôle fiscal. Aussi a-t-elle tout intérêt à préparer une documentation préalable qu'elle mettra ensuite à la disposition du vérificateur, le cas échéant. Il est alors important pour les entreprises multinationales de se pré-constituer une preuve (§ 1). C'est seulement lorsque le contribuable ne fournit pas des documents suffisants, qu'il devrait y avoir raisonnablement renversement de la charge de la preuve, sous la forme d'une présomption réfragable toutefois en faveur de l'ajustement éventuellement proposé par l'administration fiscale (§ 2).

§ 1- La pré-constitution d'une preuve documentaire

En vue de satisfaire aux exigences de preuve relatives à leur politique tarifaire, les entreprises multinationales doivent disposer de toutes les informations utiles et pertinentes justifiant les prix de transfert pratiqués (A). Ces informations seront utiles à l'administration lorsqu'elle exerce son contrôle. C'est pourquoi, celle-ci devrait exiger certains types de documents (B).

A- Les informations utiles à la détermination des prix de transfert

Il convient de donner des indications précises pour identifier les documents qui seraient les plus utiles aux contribuables pour démontrer que leurs transactions avec des entreprises associées sont bien conformes au principe de pleine concurrence. Il est important de connaître les informations pertinentes de nature à pouvoir fonder une politique de prix de transfert (1), avant d'en préciser les sources qu'il faut consulter pour disposer de telles informations (2).

1- Le contenu des informations

Les informations utiles pour une vérification portant sur des prix de transfert sont fonction des faits et circonstances du cas d'espèce. C'est pourquoi il n'est pas possible de définir d'une manière générale la quantité précise et la nature des informations qui, en temps normal, pourraient être exigées par l'administration et devraient être fournies par le contribuable au moment d'une vérification. Il existe cependant un certain nombre de caractéristiques communes à toutes les vérifications portant sur des prix de transfert qui nécessitent des informations concernant le contribuable, les entreprises associées, la nature de la transaction et la base de calcul du prix de cette transaction[776].

L'examen de la conformité des prix de transfert pratiqués avec le principe de pleine concurrence nécessite en général des informations sur les entreprises associées participant aux transactions qui ne sont pas effectuées sur le marché libre, les transactions en cause, les fonctions exercées et les conditions pratiquées

[776] Idem, § 5.16.

par des entreprises indépendantes réalisant des transactions ou des opérations similaires.

D'autres informations complémentaires concernant les transactions entre entreprises associées peuvent être également utiles[777]. Il peut s'agir de la nature et des conditions de la transaction, de ses conditions économiques et des biens sur lesquels elle porte, des modalités de circulation du produit ou du service entre les entreprises associées et de la modification des conditions commerciales ou de la renégociation d'accords en vigueur. Il peut s'agir également d'une description des circonstances de toute transaction connue entre le contribuable et une entreprise indépendante similaires à celles de la transaction avec une entreprise étrangère associée et de toutes informations pouvant être utiles pour savoir si des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence dans des circonstances comparables auraient conclu une transaction conçue de façon similaire.

Les circonstances particulières à prendre en compte sont celles qui ont trait à l'existence éventuelle de transactions compensatoires ayant un effet sur la détermination du prix de pleine concurrence[778]. En pareil cas, il est utile de disposer de documents pour établir les faits en cause, définir les liens qualitatifs entre les transactions et évaluer la compensation. L'établissement de documents au moment même de la transaction permet d'éviter au maximum le recours à des reconstitutions *a posteriori*.

---

[777] D'après les *Principes directeurs* de l'OCDE (§ 5.18), dans une affaire de prix de transfert, il peut être utile de se reporter à des informations concernant chaque entreprise associée ayant participé à la transaction en cause, ces informations étant les suivantes :

- une description succincte de l'entreprise ;
- la structure organisationnelle ;
- les liens de participation au sein du groupe multinational ;
- le chiffre d'affaires et les résultats d'exploitation au cours des derniers exercices qui précèdent la transaction ;
- le niveau des transactions du contribuable avec des entreprises étrangères associées, par exemple le montant des ventes de marchandises en stock, les prestations de services, la location d'actifs corporels, l'utilisation et le transfert de biens incorporels et les intérêts de prêts.

[778] Une transaction compensatoire peut avoir lieu, par exemple, lorsque le vendeur livre des produits à un prix moins élevé parce que l'acheteur lui fournit gratuitement certains services, lorsqu'une redevance plus élevée est fixée pour compenser une réduction volontaire du prix des produits et lorsqu'un accord de licences croisées ne donnant pas lieu au paiement de redevances est conclu pour l'utilisation d'un droit de propriété industrielle ou d'un savoir-faire technique.

Les autres circonstances particulières peuvent être la stratégie de gestion ou le type d'entreprises concernées. C'est le cas par exemple de la stratégie mise en œuvre par le contribuable pour entrer sur un nouveau marché, accroître sa part de marché, lancer de nouveaux produits sur un marché ou faire face à un renforcement de la concurrence.

La situation générale du contribuable, du point de vue industriel et commercial, pourra également entrer en ligne de compte. Les informations utiles sont celles qui concernent l'environnement de l'entreprise au moment considéré, ses modifications prévisibles et l'influence que ces modifications peuvent exercer sur le secteur où opère le contribuable, les dimensions du marché, les conditions de concurrence, le cadre réglementaire, le progrès technologique et le marché des changes.

Il pourra être également utile de disposer de documents faisant apparaître les procédures de négociation pour la détermination ou la révision des prix des transactions avec des entreprises étrangères associées. Lorsque les contribuables négocient pour fixer ou réviser le prix d'une transaction avec des entreprises associées, il pourra être utile de disposer de documents contenant des prévisions des dépenses administratives et commerciales qui seront supportées par les filiales étrangères, notamment pour ce qui est des frais de personnel, d'amortissement, de commercialisation, de distribution ou de transport et expliquant le mode de détermination des prix de transfert.

L'objectif principal de la documentation est de rendre compte des mesures que les contribuables prennent pour s'assurer qu'ils ont bien respecté les règles relatives aux prix de transfert et pour permettre à l'administration fiscale de comprendre et d'évaluer ces mesures. Des informations d'ordre interne sont toujours nécessaires pour diligenter une analyse de comparabilité pertinente. De plus, lorsqu'il existe des transactions comparables internes avec des indépendants, ces informations devront être utilisées. Dans cet esprit, un large éventail d'informations est généralement à la disposition des contribuables et des administrations fiscales qui devraient tenir compte de toutes les sources d'informations disponibles lorsqu'ils effectuent une analyse de comparabilité.

Lorsque le contribuable examine si la façon dont il fixe ses prix de transfert est correcte du point de vue fiscal, il devrait mettre en œuvre les mêmes principes de gestion prudente que lorsqu'il s'agit d'évaluer une décision d'une complexité et d'une importance similaires. C'est ainsi que pour l'établissement de ses prix de

transfert, le contribuable doit justifier de pièces écrites témoignant des efforts qu'il a déployés pour se conformer au principe de pleine concurrence[779].

Ces documents doivent faire état des informations à la base de la fixation des prix de transfert, des facteurs pris en compte et de la méthode retenue. L'administration fiscale est en droit d'attendre du contribuable qu'il établisse ou se procure de tels documents relatifs à la nature de l'activité et à la détermination des prix de transfert et qu'il les conserve pour pouvoir les produire en tant que de besoin à l'occasion d'une vérification fiscale. Cela devrait d'ailleurs aider le contribuable à remplir correctement ses déclarations d'impôt.

Si certains des documents susceptibles d'être normalement utilisés pour déterminer un prix de transfert de pleine concurrence à des fins fiscales sont d'un type spécifique, le contribuable ne devrait pas être tenu de les obtenir, sauf s'ils sont indispensables pour une vérification de la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence et peuvent être obtenus ou établis par le contribuable sans frais disproportionnés. Le contribuable ne devrait pas être tenu de disposer des documents au-delà du minimum nécessaire pour pouvoir déterminer raisonnablement la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence.

Pour cette même raison, le contribuable n'est pas être tenu de conserver au-delà d'un délai raisonnable conforme aux règles générales applicables à des documents de type similaire, les pièces qu'il a établies ou auxquelles il s'est référé en liaison avec des transactions qui ont eu lieu au cours d'années pour lesquelles l'ajustement ne peut plus être effectué pour cause de prescription. D'ailleurs, l'administration fiscale ne devrait pas normalement demander des documents se rapportant à ces années, même lorsqu'ils ont été conservés.

Ces documents pourront néanmoins être utiles pour une vérification des prix de transfert portant sur une année ultérieure non prescrite ou pour déterminer si les normes de comparabilité relatives à l'application d'une méthode de fixation des prix de transfert pour cette année ultérieure sont respectées.

Enfin, il convient de rappeler qu'il ne sert à rien de ne pas coopérer avec l'administration fiscale en ne fournissant pas les documents demandés ou utiles à la correcte détermination des prix de transfert. En effet, l'administration fiscale aura à déterminer un prix de transfert de pleine concurrence même si les informations disponibles sont incomplètes. Par conséquent, les bonnes pratiques

[779] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 5.4.

en matière de tenue de livres et de comptes et la production spontanée de documents sont susceptibles de rendre plus crédible la façon dont ils ont fixé leurs prix de transfert.

L'administration fiscale doit veiller à ce qu'il n'y ait aucune divulgation au public de secrets commerciaux, professionnels et scientifiques ou d'autres données confidentielles contenus dans la documentation présentée par le contribuable. L'administration fiscale doit donc faire preuve de discrétion lorsqu'elle demande ce type de renseignements et préserver leur confidentialité vis-à-vis des tiers, sauf dans la mesure où ces informations doivent être divulguées lors d'instances judiciaires en audience publique ou dans des décisions judiciaires. Et il faudra mettre tout en œuvre pour que cette confidentialité soit préservée dans toute la mesure du possible lors de ces instances et dans ces décisions.

2- La source des informations

Il existe un certain nombre de sources d'informations pouvant servir à identifier des transactions comparables potentielles et à justifier ainsi la politique des prix de transfert des entreprises. Le contribuable a en principe une connaissance détaillée de la branche d'activité dans laquelle il travaille. Il peut aussi disposer d'informations générales sur les tarifs, les tendances et les marges bénéficiaires de sa branche d'activité, ainsi que d'informations spécifiques sur les stratégies et performances de ses concurrents[780]. Dans la mesure où de telles informations ne sont pas confidentielles, il peut s'agit d'une source utile de transactions indépendantes potentiellement comparables ainsi que d'informations sur les prix pratiqués par des tiers.

L'administration fiscale, quant à elle, va mobiliser les compétences de ses agents sur certaines branches d'activité. Il peut s'agir là d'une source précieuse d'informations. Elle peut même employer des spécialistes capables de donner des informations sur des comparables potentiels et sur les normes de détermination des prix dans les branches d'activité. Si les enjeux financiers le justifient, l'administration peut s'attacher les services d'experts pouvant fournir des informations concernant les prix ou les marges pratiqués par des tiers.

De manière plus courante, l'administration fiscale va se servir des informations contenues dans les déclarations et les documents comptables déposés par les contribuables. Ces informations constitueront des « comparables secrets », parce que les règles de confidentialité empêchent normalement de divulguer la source spécifique de l'information.

---

[780] C. ROLFE, *International Transfer Pricing*, PricewaterhouseCoopers éditeurs, 2006, p. 51.

L'administration fiscale sénégalaise ne s'est pas prononcée pour l'heure sur l'exploitabilité de « comparables secrets » lesquels posent en pratique des problèmes d'équité et de transparence. En effet, il serait injuste que l'administration fiscale justifie un ajustement de prix de transfert par des informations qui ne sont pas communiquées par le contribuable. Cela pose aussi des problèmes quant à la fiabilité de ces « comparables secrets ». C'est la raison pour laquelle nous considérons que de tels comparables ne doivent pas être utilisés, sauf dans des situations où l'on ne dispose que de peu d'informations publiques. Toujours est-il que même dans ces cas, leur utilisation doit être strictement encadrée.

Des informations recueillies auprès de tiers peuvent aussi servir de justificatifs aux prix de transfert pratiqués. Dans ce cadre, les publications professionnelles sur certaines branches d'activité ou les études sectorielles d'analystes financiers sont très utiles pour comprendre l'état et les tendances d'un secteur donné et pour identifier des comparables potentiels. Les rapports annuels publiés par des sociétés cotées contiennent généralement des informations utiles sur les gammes de produits et les stratégies industrielles ou commerciales.

Des informations sur des sociétés indépendantes peuvent être trouvées dans les comptes qui doivent être statutairement communiqués à des instances administratives. Les publications d'instances professionnelles, des enquêtes et des rapports des pouvoirs publics ainsi que sur les sites web des différentes sociétés peuvent aussi être des sources d'informations utiles.

Les bases de données commerciales ne sont pas pour l'heure utilisées au Sénégal, mais dans les pays occidentaux, de nombreux contribuables utilisent des bases de données telles que « One Source », « AMADEUS » ou « Orbis » qui réunissent des déclarations publiques obligatoires sous une forme permettant des interrogations et des analyses statistiques[781]. Normalement, ces bases de données permettent d'identifier des transactions comparables potentielles par des requêtes et des tris en fonction de classifications par secteur ou par branche d'activité ou encore à

[781] Les bases de données couvrent soit un pays soit une région donnée (par exemple l'Europe) et les entreprises multinationales ont souvent besoin d'utiliser plus d'une base de données, en fonction de la liste des pays au sein desquels elles opèrent. Les abonnements aux bases de données peuvent être assez onéreux, et généralement, les contribuables ne s'abonnent pas à toutes les bases de données dont ils ont besoin. Ils préfèrent souvent faire appel à une société de conseil qui s'est abonnée à toutes les bases de données nécessaires et qui a acquis le savoir-faire pour procéder à la recherche. Il est possible de s'abonner et d'accéder directement aux bases de données commerciales existantes, ou d'utiliser des progiciels qui contiennent un programme généralement rudimentaire de calcul des prix de transfert.

l'aide de mots-clés figurant dans les descriptions des entreprises[782]. Ces informations peuvent aussi être filtrées en fonction d'autres critères potentiellement pertinents, notamment des entreprises susceptibles de conclure des transactions avec des tiers. Les données que fournissent ces bases sont particulièrement utiles pour rechercher une source de transactions comparables potentielles.

Il est vrai que l'utilisation de ces bases de données électroniques permettant des recherches est discutable. Et même si l'on admet qu'elles peuvent être très utiles, il faut aussi reconnaître qu'elles présentent des limites. Plus précisément, une recherche dans une base de données ne doit pas être considérée en soi comme une recherche complète et suffisante pour trouver des comparables potentiels. Il convient de tenir compte de l'ensemble des sources de comparables potentiels.

En outre, une recherche dans une base de données ne doit pas être assimilée à une analyse de comparabilité suffisamment fiable. Des informations sont rarement obtenues à partir d'une seule recherche dans une base de données pour étayer l'utilisation d'un comparable donné et justifier un ajustement de prix de transfert.

En tout état de cause, ces bases de données commerciales ne doivent être utilisées que lorsqu'elles ajoutent de la valeur à l'analyse de comparabilité et qu'il soit impossible d'obtenir des informations de meilleure qualité auprès d'autres sources. Elles ne doivent pas faire l'objet d'un recours systématique sans rechercher au préalable des comparables internes et d'autres sources possibles d'informations. En plus, leur coût particulièrement élevé les rend inaccessibles aux petites et moyennes entreprises et aux administrations des pays en développement comme le Sénégal. À cet égard, l'utilité de recourir à des bases de données commerciales doit être appréciée au moyen d'une évaluation raisonnable des faits et des circonstances spécifiques.

Pour sa part, l'administration fiscale sénégalaise n'a pas accès à l'essentiel des informations internes dont disposent les contribuables. À l'inverse, elle peut avoir accès à des données comparables en exerçant son pouvoir d'investigation[783]. Cette asymétrie au plan informationnel peut avoir des conséquences sur la détermination des sources disponibles d'information. En effet, les contribuables peuvent disposer de sources d'information officieuses ou confidentielles très

---

[782] M. COOLS, « International Commercial Databases for Transfer Pricing Studies », *International Transfer Pricing Journal*, septembre-octobre 1999, pp. 167 à 182.

[783] C. SILBERZTEIN et P. DIBOUT, « Prix de transfert : la mise à disposition de comparables comme mission de service public ? », *Droit & Patrimoine*, n° 154, 2006, pp. 66-70.

utiles[784]. Mais l'usage de telles données en matière de prix de transfert risque de poser des problèmes de procédure, en termes de pièces justificatives et de charge de la preuve, lorsqu'aucun document ne peut être produit pour des raisons de confidentialité.

B- La documentation requise par l'administration

La réglementation fiscale sénégalaise ne comporte pas à l'heure actuelle d'obligations spécifiques en matière de documentation des prix de transfert. Néanmoins, la procédure de droit commun permet à l'administration fiscale de pouvoir disposer d'un minimum d'informations. Contrairement à un pays comme la France où le Livre des procédures fiscales prévoit plusieurs procédures plus ou moins contraignantes permettant à l'administration d'analyser et le cas échéant de valider ou d'invalider les politiques de prix de transfert mises en place par les entreprises (1).

Le droit comparé nous renseigne à ce niveau que le droit fiscal sénégalais aurait intérêt à évoluer dans le sens de la mise en place d'un fonds documentaire minimal à la charge des entreprises. Dès lors, de *legue feranda*, s'inspirant de l'expérience française, nous allons esquisser les lignes directrices sur la base desquelles, l'on pourrait envisager quelques exigences documentaires assorties de prérogatives spéciales de l'administration en la matière pour assurer le respect de telles obligations (2).

1- Les exigences actuelles en matière documentaire

Afin d'accéder à un minimum de documentation indispensable à l'analyse des politiques de prix de transfert mises en place, l'administration peut se fonder sur les prescriptions légales en matière comptable. Elle a également la faculté d'user d'un certain nombre de procédures lui permettant de recueillir les éléments nécessaires à ses investigations.

Concernant les obligations comptables, l'article 13 de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général, repris en cela par l'article 921 du CGI, astreint tout commerçant, personne physique ou morale, à tenir un journal enregistrant au jour le jour ses opérations commerciales, un grand livre, avec balance générale récapitulative, ainsi qu'un livre d'inventaire[785]. L'article 17 du même Acte

[784] Par exemple, ils peuvent partager des informations au niveau d'associations professionnelles auxquelles ils appartiennent. Ils peuvent procéder à une veille économique et acquérir certaines connaissances sur les stratégies et les résultats de leurs concurrents.

[785] Ces livres doivent être tenus conformément aux dispositions de l'Acte uniforme relatif à l'organisation et à l'harmonisation des comptabilités des entreprises.

uniforme précise que toute personne morale commerçante doit également établir tous les ans ses états financiers de synthèse[786].

L'article 17 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises dispose par ailleurs que les documents comptables doivent être établis en francs CFA et en langue française. Ainsi, si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur assermenté doit être produite sur toute réquisition de l'administration.

Par ailleurs, aux termes de l'article 923 du CGI, les entreprises sont tenues de présenter sur toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leurs déclarations. Les écritures comptables doivent donc toujours être appuyées de pièces de nature à justifier de la validité d'un enregistrement.

D'ailleurs, si selon une jurisprudence constante, la production d'une facture suffit en principe à faire naître une présomption de la réalité d'une charge[787], il incombe toujours au contribuable de justifier dans son principe et dans son montant la charge qu'il entend déduire par la production d'éléments suffisamment précis portant non seulement sur la nature de cette charge mais aussi sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Ce n'est que dans le cas où il s'est acquitté de cette obligation que l'administration supporte ensuite la charge de prouver que la dépense en cause n'est pas déductible par nature ou est dépourvue de contrepartie ou a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou encore est excessive au regard de cette contrepartie[788]. Ces règles dégagées par le juge français sont également sont applicables au Sénégal.

En pratique, le débat oral et contradictoire qui sous-tend la relation entre le vérificateur et contribuable à l'occasion d'un contrôle de comptabilité est la meilleure occasion pour ce dernier de partager les informations pertinentes dont

---

[786] Aux termes de l'article 8 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, « les états financiers annuels comprennent le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'état annexé. Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les évènements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

[787] CE 26 juillet 1991 n° 80981-82442, Malguy Levage, RJF 10/91 n° 1280 ; CE 18 septembre 1998 n° 149341, SARL Diva, RJF 11/98 n° 1330, conclusions G. Goulard p. 844.

[788] CE 20 juin 2003 n° 232832 sect., S^té^ Ets Lebreton, RJF 10/03 n° 1140, conclusions P. Collin, p. 754.

il dispose et qui ont servi à asseoir sa politique de prix de transfert. En outre, l'administration peut formuler, d'après l'article 901 du CGI, des demandes d'informations. Ce texte lui permet de demander au contribuable tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. Il s'agit toutefois d'une procédure de questionnement non contraignante. L'administration a également la possibilité d'utiliser les renseignements recueillis dans le cadre de l'usage de son droit de communication ou au cours d'une vérification de comptabilité[789].

2- Pour des obligations documentaires spécifiques

Les documents généraux mis à la charge des contribuables à travers les règles de droit commun ne permettent pas un contrôle efficace des prix de transfert. Une documentation technique est nécessaire. Celle-ci est souvent disponible auprès des entreprises et il est fortement recommandé que celles-ci les mettent à la disposition de l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de contrôle. À cet effet, certains principes sont largement partagés (a). Nous évoquerons ensuite le modèle français qui, bien que critiquable à bien des égards, peut servir d'exemple au législateur sénégalais (b).

a) La nécessité de disposer d'une documentation spécifique

Le législateur fiscal sénégalais devrait introduire des obligations de documentation concernant spécifiquement les prix de transfert. En matière de documentations, deux types d'obligations peuvent être mises à la charge des contribuables aux fins de justifier leur politique de prix de transfert : les obligations au moment de la déclaration fiscale et les obligations au moment du contrôle fiscal. Les obligations de déclaration consistent en une fiche de renseignements à joindre à la déclaration d'impôt. Les obligations à l'occasion du contrôle exigent des contribuables la conservation des pièces concernant leurs prix de transfert à fournir à la demande de l'administration.

Quelle qu'en soit la nature, la documentation à exiger du contribuable pour justifier ses prix de transfert doit démontrer le caractère raisonnable des hypothèses économiques retenues et leur cohérence avec l'activité et la nature des transactions, ainsi que le caractère adéquat de la méthode de fixation de prix de cession interne. Cette documentation doit en outre être précise, circonstanciée et ne pas se contenter d'énoncer des généralités ou revêtir un caractère purement descriptif.

[789] Articles 910 et suivants du CGI.

À ce propos, une approche prescriptive donne aux contribuables plus de certitudes quant au respect des obligations de documentation et les encourage à conserver les documents que l'administration fiscale juge utiles. Cela peut être particulièrement important si des sanctions sont appliquées en cas de non-conservation des documents prévus. Toutefois, une liste rigide de documents peut amener les contribuables à conserver plus de pièces que ce n'est en fait nécessaire et à les conserver sous une forme qui n'est éventuellement pas la plus adaptée à la situation spécifique du contribuable. Une approche moins prescriptive peut permettre aux contribuables d'adapter la masse de documents à sa propre situation.

En tout état de cause, le législateur devrait limiter la quantité d'informations demandées au stade de l'établissement de la déclaration d'impôt. Il serait excessif de demander à ce stade une documentation détaillée sur toutes les transactions transfrontières entre entreprises associées et de demander cette documentation à toutes les entreprises participant à ces transactions. Par conséquent, il ne serait pas raisonnable d'exiger que le contribuable fournisse avec sa déclaration d'impôt des documents justifiant le mode de calcul de chacun des prix de transfert. Cela risquerait d'entraver les échanges et les investissements internationaux. Les documents dont la production est exigée au stade de la déclaration d'impôt devraient se limiter à ceux qui sont suffisants pour permettre à l'administration fiscale de se faire une idée des contribuables devant faire l'objet d'un examen plus approfondi[790].

Il ne devrait donc pas être obligatoire de produire les pièces justificatives ou de les établir pour examen par l'administration fiscale, au moment même de la détermination du prix ou de la déclaration fiscale. L'intérêt de l'administration fiscale est que les documents nécessaires lui soient transmis en temps voulu lorsqu'elle en fait la demande à l'occasion d'une vérification. La procédure de conservation des documents doit être laissée à la discrétion du contribuable[791].

L'administration fiscale devrait, pour les documents qui n'ont été disponibles qu'après exécution de la transaction en cause, limiter les demandes à ceux qui peuvent raisonnablement contenir des informations utiles. Pour juger de l'adéquation des documents, l'administration fiscale devra se demander dans quelle mesure le contribuable aurait pu raisonnablement disposer d'informations au moment de la fixation du prix de transfert[792].

---

[790] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 5.15.
[791] Idem, § 5.5.
[792] Ibid., § 5.9.

Dans ces circonstances, la documentation la plus utile, pour le contribuable comme pour l'administration fiscale, est celle qui justifie la conformité ou non des prix pratiqués au principe de pleine concurrence. La réglementation fiscale ne devrait pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou sous leur contrôle ou qui ne peuvent pas être raisonnablement obtenus[793]. C'est ainsi, par exemple, que les informations relatives aux entreprises étrangères associées soient indispensables pour les vérifications portant sur des prix de transfert, mais leur obtention par l'entreprise vérifiée peut être difficile. Pour rassembler ces informations, le contribuable pourra éprouver des difficultés qu'il ne rencontre pas pour établir sa propre documentation. Lorsque le contribuable est une filiale d'une entreprise étrangère associée ou n'en est qu'un actionnaire minoritaire, il ne pourra obtenir ces informations qu'avec difficulté parce qu'il ne contrôle pas l'entreprise associée[794].

Par ailleurs, les normes comptables et les obligations de documentation diffèrent d'un pays à l'autre. Les pièces demandées par le contribuable ne seront pas toujours du type de celles que l'entreprise étrangère associée devrait établir en vertu du principe de gestion prudente et la rédaction ainsi que la traduction de ces documents pourront prendre beaucoup de temps et se révéler très coûteuses. De telles limites doivent être prises en considération par le législateur au moment de définir l'obligation de documentation des contribuables.

Le législateur sénégalais devrait donc veiller soigneusement à maintenir un juste équilibre entre les besoins de l'administration fiscale en documentations et le coût et la charge administrative que représente pour le contribuable la création ou l'obtention de ces documents[795]. L'avantage d'une documentation pertinente et efficace pour les contribuables consiste dans l'économie de temps et de ressources, ainsi que dans la réduction des risques de sanction. Pour l'administration fiscale, une telle documentation a comme principal avantage de

---

[793] C'est le cas de renseignements qui ne peuvent pas être légalement obtenus ou qui ne peuvent pas en fait être obtenus par le contribuable parce qu'ils présentent un caractère confidentiel pour son concurrent ou parce qu'ils n'ont pas été rendu publics et ne peuvent pas être obtenus par le biais d'une demande normale de renseignements ou la consultation d'informations du marché

[794] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 5.11.

[795] Par exemple, le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts et charges disproportionnés pour obtenir des documents d'entreprises étrangères associées ou pour effectuer des recherches approfondies en vue d'obtenir des données comparables concernant les transactions sur le marché libre s'il a de bonnes raisons de penser, compte tenu des principes exposés dans le présent rapport, que de telles données n'existent pas ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu.

rendre les vérifications des prix de transfert à la fois moins longues et moins complexes.

L'existence d'une législation souple en matière de documentation permettra au contribuable d'éviter l'élaboration et la collecte de données susceptibles de ne pas être nécessaires dans son cas. Une législation efficace permettra à l'administration fiscale de déterminer si les décisions prises par le contribuable sont conformes au principe de pleine concurrence. À titre complémentaire, celle-ci devrait recourir aux dispositions des conventions bilatérales de double imposition qui ont trait à l'échange de renseignements pour obtenir certaines informations[796].

Enfin l'existence de règles différentes en matière de documentation des prix de transfert dans la sous région ouest africaine est synonyme de contraintes pour toute entreprise établie dans un État membre qui souhaite créer une société affiliée et/ou traiter avec une société affiliée existante dans un autre État membre. L'obligation d'établir des pièces justificatives distinctes et spécifiques pour chaque État membre est désavantageuse d'un point de vue économique[797].

C'est pourquoi, il serait important de disposer d'un cadre harmonisé au sein de l'UEMOA pour une documentation standardisée[798]. Ces standards communautaires auraient pour effet de garantir la transparence ainsi qu'une sécurité accrue lors des vérifications des prix de transfert[799]. L'existence de règles

---

[796] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 5.6.

[797] Ce genre de difficultés est déjà bien réel au niveau du marché unique européen, voir à ce sujet : COMMISSION EUROPÉENNE, *Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation* (COM(2005)543final), Bruxelles, 2005, SEC (2005) 1477.

[798] L'expérience des pays occidentaux en la matière pourrait servir d'exemple. En fait, le PATA (Pacific Association of Tax Administrators), dont font partie les États de l'Union européenne, l'Australie, le Canada, le Japon et les États-Unis, a publié la version finale de sa documentation standard multilatérale en matière de prix de transfert le 12 mars 2003. Cette documentation standard multilatérale a pour objet de permettre aux contribuables d'établir – sur une base volontaire – une documentation uniforme conforme aux exigences relatives à la documentation en matière de prix de transfert de chaque pays membre de la PATA.

[799] Le Conseil a adopté le 27 juin 2006 un Code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EUTPD) qui était initialement inclus dans une Communication de la Commission européenne adoptée le 10 novembre 2005. Ce code de conduite vise à harmoniser la documentation que les entreprises multinationales doivent fournir aux autorités fiscales au sujet de la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent pour leurs transactions intragroupes transfrontalières (« *documentation relative aux prix de transfert* »). Mais les recommandations du forum n'ont pas de portée juridique, chaque État devra, s'il le souhaite, légiférer pour imposer aux entreprises de telles obligations documentaires.

standards en matière d'obligation documentaire garantirait aux contribuables une diminution de leurs coûts de mise en conformité, une certitude accrue quant à la quantité de documents que l'administration fiscale serait susceptible d'exiger et une meilleure protection contre les sanctions.

b) L'expérience française en matière de documentation

Malgré l'existence d'une présomption de transfert indirect de bénéfices édictée à l'article 57 alinéa 4 du CGI, il était toujours difficile pour l'administration fiscale française de prouver le caractère abusif des prix de transfert pratiqués par les entreprises multinationales[800]. C'est ainsi que le législateur français a adopté le 12 avril 1996 un article L 13 B du LPF prévoyant que si au cours d'une vérification de comptabilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert de bénéfices au sens de l'article 57, elle peut demander certaines informations à cette entreprise[801].

Cette disposition a introduit pour l'entreprise une véritable « obligation de coopération » [802] avec l'administration en matière de documentation sur les prix de transfert[803]. À défaut de coopération, malgré la mise en œuvre de l'article de l'article L 13 B du LPF, les bases d'imposition peuvent désormais être évaluées par l'administration fiscale à partir des éléments dont elle dispose. En plus, l'entreprise est passible d'une pénalité de 7 500 euros pour chaque exercice visé par la demande[804]. En revanche, l'article L 13 B ne renverse pas théoriquement la charge de la preuve qui incombe toujours à l'administration dans le cadre de la procédure contradictoire de redressement.

L'article L 13 B cherche à renforcer sensiblement le dispositif de l'article 57 CGI français[805]. En fait, l'administration fiscale se heurte dans la mise en œuvre de l'article 57 à des difficultés pratiques liées à l'établissement de la preuve du lien de dépendance et surtout d'un transfert injustifié. Dans la mesure où les éléments

---

[800] A. CASLEY et J. RUDERMAN, « Transfer pricing: documentation requirement in France », Tax Planning Int. Review, 1998/9, pp. 25 et s.

[801] P. DIBOUT, « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », *Droit fiscal*, 1996, n° 18-19, p. 651 et s.

[802] A. BICHON, « Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable », *Droit fiscal*, 1999, n° 43, p. 1325 et s.

[803] Instr. 23 juillet 1998, BOI 13 L. 7-98 ; *Droit fiscal*, 1998, n° 37, instr. 12067.

[804] Article 1740 nonies du CGI français.

[805] P. DIBOUT, « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale », op. cit.. ; P.-M. FONTANEAU et H. FONTANA, « un contrôle renforcé des opérations internationales des entreprises françaises », *Revue de Fiscalité européenne et Droit international des affaires*, 1996/2, p. 3 et s.

comptables constituent sa seule source d'information, lesquels sont obtenus à l'occasion de la vérification ou l'exercice du droit de communication[806].

Ce dispositif met à la charge du contribuable une obligation déclarative systématique comme c'est le cas dans la réglementation américaine[807]. Mais l'article L 13 B instaure une obligation d'information et de production de documents à la charge du contribuable et lui fait courir, en cas de défaut de réponse, un risque de sanction[808].

En France, l'administration fiscale a donc le droit d'imposer à l'entreprise de fournir par écrit des informations en cas de présomption de transfert de bénéfices à l'étranger. En effet, l'article L 13 B du LPF instaure, dans le cadre des vérifications de comptabilité des entreprises, la possibilité pour l'administration de demander, selon une procédure écrite, des informations concernant les modalités de fixation du prix des transactions entre une entreprise française et une entreprise située à l'étranger[809]. Dans les faits, le recours à cette procédure n'intervient que si, au cours du débat oral et contradictoire, l'entreprise n'a pas fourni les informations demandées par l'administration et relatives aux opérations intra-groupes.

Dans le même souci d'efficacité, l'article L 188 A du LPF institue une prorogation du délai de reprise d'une durée maximum de 2 années lorsque l'administration a demandé des renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative prévue par les conventions fiscales ou les directives européennes[810].

---

806 H. HOGE, « Prix de transfert : l'étau se resserre sur les partenaires franco-anglais », *Les Echos*, 21 janvier 1997, p. 49.

807 S. GELIN, « Prix de transfert : flou des obligations déclaratives » (1ère partie), *Option Finance*, 7 septembre 1998, n° 513, p. 32 ; (2e partie), *Option Finance*, 14 septembre 1998, n° 514, p. 32.

808 P.-J. DOUVIER, « Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'administration fiscale ou amorce d'un dialogue nouveau entre le contribuable et l'administration ? », Option Finance, n° 406 du 6 mai 1996.

809 P. DIBOUT, « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », *Droit fiscal*, 1996, n° 18-19, pp. 651-658.

810 La proposition de rectifications destinée à réparer les omissions et insuffisances concernées par la demande devra être adressée jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la réponse et au plus tard jusqu'à la fin de la 5ème année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Face à ces difficultés, le législateur français est allé plus loin dans sa volonté de favoriser la production de justificatifs des prix de transfert[811]. C'est ainsi qu'il a entendu renforcer les moyens juridiques dont dispose l'administration en instituant, à travers la loi de finances rectificative pour 2009, une véritable obligation de documentation des prix de transfert[812]. Le nouvel article L 13 AA du LPF, introduit à cet effet, oblige les entreprises françaises à établir une documentation justifiant la politique de prix de transfert pratiquée pour les transactions avec des entités liées situées hors de France[813].

La documentation ainsi visée comprend d'une part, des informations générales sur le groupe d'entreprises associées, à savoir : la description de l'activité, des structures juridiques et opérationnelles du groupe engagées dans les transactions contrôlées, la description des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées si les transactions affectent l'entreprise vérifiée, la liste des principaux actifs incorporels détenus s'il existe des transactions avec l'entreprise vérifiée et enfin, la description de la politique de prix de transfert du groupe.

La documentation comprend d'autre part, des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée, telles que la description de l'activité, des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances la liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables et des rescrits en matière de prix de transfert affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ainsi que la présentation des méthodes de détermination des prix de transfert et une analyse des éléments de comparaison.

§ 2- La dévolution de la charge de la preuve

Il est vrai qu'en pratique, la question de la preuve ne se présente que devant le juge[814]. Ce qui ne signifie pas sans doute que cette question serait sans incidence sur le comportement des parties en dehors de tout procès, dans la mesure où « c'est la même chose de n'avoir point de droit ou d'en avoir point de preuve »[815].

---

811 C. SILBERTEIN, « Contrôle des prix de transfert : des précisions attendues », *Option Finance*, 6 avril 1998, n° 494, p. 23.

812 Loi de finances rectificative n° 2009-431 du 20 avril 2009**,** JORF n° 0094 du 22 avril 2009, p. 6872, texte n° 1.

813 Il s'agit des entreprises qui remplissent l'une des conditions suivantes, soit : un chiffre d'affaires HT ou actif brut de l'entreprise française > 400 M €, ou une entreprise française détenant ou étant détenue à plus de 50 % du capital ou des droits de vote par une entreprise dont le CA HT ou l'actif brut > 400 M €.

814 T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2e éd. Bruxelles, Larcier, 2004, p. 10.

815 M. PLANIOL et G. RIPERT, *Traité pratique de droit civil français*, 2e éd., Paris, t. II, n° 49.

Tout l'intérêt de l'étude des règles de dévolution de la charge de la preuve est de connaître à l'avance les éléments probants à produire devant le juge, le cas échéant[816].

La mise en œuvre des principes qui régissent la dévolution de la preuve est souvent difficile, du fait de la nature même du contentieux fiscal, surtout en matière de prix de transfert[817]. Le Code général des impôts détermine avec exactitude les règles de répartition de la charge de la preuve[818]. En cela, le principe est qu'il appartient à l'administration fiscale qui conteste la réalité des déclarations fiscales du contribuable d'apporter la preuve de ses allégations[819]. La preuve au sens juridique est une opération de contrôle au sujet de la vérité d'une proposition[820].

Les règles posées par le Code général des impôts sénégalais brillent par leur caractère contradictoire. En effet, la charge de la preuve pèse sur l'administration (A). Mais l'article 17 in fine opère une inversion de principe en exigeant du contribuable, lorsqu'on est en présence des prestations de services visées d'apporter la preuve que les charges y relatives sont normales. Ce dernier alinéa qui, à vrai dire, n'a pas sa raison d'être dans le corpus qui régit les prix de transfert, enlève toute sa substance aux dispositions qui le précèdent (B).

A- La charge de la preuve incombant à l'administration

Les dispositions de l'article 17 du CGI font peser sur l'administration l'obligation de prouver que le prix de transfert pratiqué n'est pas conforme au principe de

---

816 X. LAGARDE, *Réflexion critique sur le droit de la preuve*, Paris, LGDJ, 1994, pp. 203 et s.

817 M. BALTUS, faisait remarquer dans « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, p. 129, qu'en matière fiscale, si la charge de la preuve incombe au fisc, il courra le risque de voir la matière imposable lui échapper faute de pouvoir en démontrer l'existence, et si la charge de la preuve incombe au contribuable, c'est lui qui courra le risque de devoir payer un impôt qu'il ne doit pas ».

818 La CJCE considère « qu'en l'absence de réglementation communautaire en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire, étant entendu que ces modalités ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne » : 16 décembre 1979, aff. 33/76, Rewe, Rec. CJCE, p. 1989.

819 O. FOUQUET, « Jusqu'où théoriser la charge de la preuve ? », RJF 2007, p. 631.

820 P. CAUWENBERGH, *La répartition de la charge de la preuve en matière de fixation des prix de transfert*, Kluwer, Série « Etudes pratiques de droit fiscal », 1997.

pleine concurrence[821]. C'est seulement lorsque l'administration a apporté une telle preuve que la déclaration du contribuable pourra être remise en cause (1). Parce qu'une telle preuve est de nature à faire présumer un transfert indirect de bénéfice en direction de l'étranger au profit d'une entreprise apparentée. Mais cette présomption n'est pas absolue. Elle n'est que relative. Le contribuable peut prouver le contraire pour s'en défaire (2).

1- L'obligation de prouver un transfert indirect de bénéfice

Pour opérer des redressements relatifs aux prix de transfert sur la base de l'article 17du CGI, l'administration fiscale doit établir l'existence d'un lien de dépendance juridique ou économique entre l'entreprise sénégalaise et l'entreprise étrangère, ainsi que la réalité et le montant de l'avantage consenti, y compris pour des transferts effectués en direction de pays à fiscalité privilégié[822]. En effet, outre le lien de dépendance, il appartient à l'administration d'établir l'existence d'un avantage au profit de l'entreprise étrangère. La notion de transfert de bénéfices n'est pas définie par la loi mais la liste que donne l'article 17 permet d'en retenir une conception assez large s'étendant à « tout moyen » qui a pour résultat de diminuer artificiellement le bénéfice imposable au Sénégal et de majorer celui de l'entreprise étrangère.

Lorsque cette preuve est apportée par l'administration fiscale, il pèse alors sur le contribuable une présomption de transfert indirect de bénéfices[823]. L'article 17 du CGI permet de faire peser sur le contribuable une présomption simple d'évasion fiscale à partir du moment où l'administration a établi le lien de dépendance et le transfert indirect de bénéfices[824].

Le législateur sénégalais réputer les avantages consentis sans contrepartie au profit d'entreprises apparentées situées à l'étranger de bénéfices transférés indirectement. En France, par exemple, ces avantage sont « présumés constituer un transfert de bénéfices »[825]. Une fois que l'administration fiscale a prouvé

---

[821] P.-Y. BOURTOURAULT, M. BENARD, « Relations intragroupe, prix de transfert et acte anormal de gestion. - Vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales ? », *Droit fiscal*, 2009, n° 50, 576.

[822] En France, la condition de la dépendance pour établir la présomption de transfert indirect de bénéfices a été a été abrogée par l'article 90-II de la loi du 30 décembre 1981 (devenu l'article 57, 2e alinéa), lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises situées dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France à régime fiscal privilégié. Il suffit alors de prouver l'avantage anormal.

[823] M. TALY et P. SCHIELE, « Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert », op. cit., p., 964.

[824] Idem, p. 965.

[825] CE, 7 juillet 1958, précité.

l'existence d'un lien de dépendance avec une entreprise étrangère et un transfert injustifié d'un profit, il pèse sur l'entreprise sénégalaise une présomption d'avoir pratiqué des prix de transfert contrairement au principe de pleine concurrence[826]. En fait, la reconnaissance de l'imposition est subordonnée à la preuve de sa réalité par l'administration. Mais dans les circonstances de prix de transfert, la preuve est souvent difficile, parfois impossible.

Le Conseil d'État français rappelle qu'en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif « s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci »[827]. Ce principe lui permet de réaffirmer les règles de preuve qui découlent de la nature des écritures comptables, surtout pour les charges. Sur cette base, le contribuable doit apporter la justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée[828]. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite à l'administration d'apporter la preuve de ce que la charge n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie ou qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération en est excessive[829].

C'est ainsi que dans le cadre de l'application de dispositions semblables à celles de l'article 17 du CGI, la jurisprudence française a eu à préciser que le contribuable peut renverser la présomption de transfert indirect de bénéfices en établissant que l'avantage consenti à la société étrangère l'avait été dans l'intérêt propre de la société française, eu égard aux contreparties obtenues par cette dernière[830]. Ce dernier peut combattre cette présomption en démontrant que les avantages constatés ne se sont pas traduits par le transfert de bénéfices à

---

826 M. TALY et P. SCHIELE, « Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert », op. cit., p. 961.

827 CE, plén., 27 juillet 1984, SA Renfort service, n° 34588, *Droit fiscal*, 1985, comm. 596 ; RJF 1984, n° 1233, conclusions J. Racine.

828 J. LAMARQUE, « À propos de la preuve : trois questions dérangeantes », *Droit fiscal*, 2007, n° 23, 563.

829 Doc. AN n° 571, 1986-1987, p. 6.

830 CE, 13 avril 1964, n° 56 173, *Droit fiscal*, 1964, n° 21-22, comm. 647 et *Droit fiscal*, 1965, n° 8, doctr. ; RO, p. 69 ; - Plén., 30 mars 1987, n° 52 754, SA « Labo-Industries », précité.

l'étranger dès lors que l'entreprise en retirait une contrepartie dans le cadre d'une gestion normale[831].

2- Le caractère simple de la présomption établie

Le législateur attache à certains faits apparents, tels la dépendance et le transfert d'un avantage qui sont eux susceptibles de preuve, un effet équivalent à celui de la preuve des faits qui sont insusceptibles d'être établis comme le non respect du principe de pleine concurrence. C'est ainsi que l'article 17 du CGI consacre la reconnaissance d'une véritable présomption en faveur de l'administration dans le but de lui alléger le fardeau de la preuve.

Il s'agit dans ce cas d'une présomption simple qui peut être valablement combattue par les contribuables en apportant la preuve contraire[832]. La présomption n'est autre qu'une fiction. Malgré tout, la présomption légale est placée, du point de vue juridique, dans un ordre de normativité supérieur, dans une catégorie dominante et possède un degré de généralité majeure par rapport à la présomption judiciaire. Elle a donc la valeur d'une loi avec tous ses effets et impose au juge une conduite obligatoire.

L'administration fiscale française a précisé dans sa doctrine que : « l'entreprise française a, bien entendu, la faculté d'apporter la preuve contraire en établissant que l'opération apparemment anormale est en réalité justifiée par les nécessités de

---

831 L'arrêt du Conseil d'État français en date du 13 avril 1964 précité expose nettement la succession des opérations : établissement de l'existence de l'avantage consenti, jeu de la présomption, recherche de la preuve contraire. « Considérant que pour que la disposition précitée (article 57) puisse recevoir application, il appartient à l'administration de rapporter préalablement la preuve de ce que les avantages ont été consentis par la société sise en France à la société sise à l'étranger, qu'il n'en est autrement que si, la Commission consultative départementale ayant été consultée et l'imposition établie en conformité avec l'avis émis par ladite commission, le fardeau de la preuve se trouve déplacé, le contribuable ayant dans ce cas à établir l'existence des avantages ; que ce point de fait étant supposé réglé dans le sens de l'existence des avantages dont s'agit, le contribuable doit encore, que la commission départementale soit ou non intervenue, démontrer, s'il veut obtenir la décharge de l'imposition, que les avantages consentis ne se sont pas traduits par un transfert de bénéfices ; …, que c'est seulement si cette preuve n'est pas ou n'est que partiellement rapportée que l'administration est en droit de calculer le redressement à effectuer dans les conditions de l'alinéa 2 de l'article 57. »

832 CA de Nancy, 29 novembre 2001, Bulletin d'information de la Cour de cassation n° 553 du 1er avril 2002. D'après cette décision, le fait qu'une partie refuse de concourir à l'administration de la preuve pouvait être regardé comme une présomption de ce qu'elle avait admis le bien fondé de la prétention de son adversaire.

l'exploitation »[833]. L'administration reconnaît à l'entreprise française la possibilité d'apporter la preuve que les avantages découlant des opérations réalisées avec une entreprise étrangère répondent à des nécessités commerciales réelles »[834].

Dans le même sens, la jurisprudence française a eu à souligner que le transfert de la charge de la garantie et la réduction de prix corrélative ont concouru avec d'autres éléments tels que les délais de règlement, les frais de publicité et le coût de certains équipements des véhicules à la définition du prix d'importation desdits véhicules, et qu'en se bornant à faire état des deux premiers éléments, l'administration n'a pas établi que les conditions de prix d'importation soient déséquilibrées à l'avantage de la société allemande, ni qu'elles diffèrent de celles qui seraient retenues entre entreprises indépendantes[835].

La jurisprudence française considère également que la prise en charge par une société de la rémunération d'un de ses cadres, détaché auprès d'une filiale suisse pour assurer la direction de celle-ci, a été présumée constituer un transfert de bénéfices à l'étranger en application de l'article 57 du CGI. Toutefois, la société a conservé la possibilité de démontrer que ce transfert comportait pour elle une contrepartie suffisante et avait ainsi le caractère d'un acte de gestion commerciale normal. Il a été jugé que cette preuve était apportée dès lors qu'il est établi que la solution adoptée lui permettait de mener à l'étranger une politique commerciale active, tout en assurant la pérennité de sa filiale suisse nécessaire à la conservation et au développement de ses propres débouchés[836].

B- Le renversement de la charge de la preuve

L'obligation qui pèse sur l'administration d'apporter la preuve de la non-conformité au principe de pleine concurrence est difficile à apporter. C'est pourquoi, dans le but de rééquilibrer les rapports avec les contribuables qui dans la plupart des cas disposent des informations pertinentes, le législateur sénégalais

---

[833] Doc. adm. 4 A-1212, § 1, 9 mars 2001.

[834] Idem.

[835] CAA Nancy 6 juillet 1995 n° 92272, RJF 12/95 n° 1362 : à propos d'une société française dont l'activité consiste à distribuer les voitures fabriquées par une firme allemande dont elle est la filiale à 99 % a accepté de prendre à sa charge le coût de la garantie attachée aux véhicules moyennant la réduction du prix de ses importations. Constatant qu'au fil des ans cette réduction À cessé de compenser l'intégralité du coût de la garantie, un vérificateur avait estimé que la société française transférait indirectement des bénéfices en Allemagne. Il avait rehaussé en conséquence son résultat fiscal sur le fondement des dispositions combinées de la convention franco-allemande et de l'article 57 du CGI. Ce rehaussement a été déclaré irrégulier par la Cour administrative d'appel de Nancy.

[836] CE, 30 mars 1987 n° 52754, RJF 5/87 n°489.

a prévu de renverser la charge de la preuve pour la faire peser sur les entreprises, notamment dans le cadre de certaines prestations de services (1).

Cette solution, bien que limitée quant à son champ d'application, n'est pas très différente de la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger qui existe en France et qui peut être mise en œuvre lorsque le contribuable ne coopère pas avec l'administration fiscale (2).

Dans les deux cas, on assiste à une fragilisation des droits des contribuables ; laquelle est justifiée par le fait que l'administration ne dispose pas de moyens de contrôle plus appropriés. Mais pour éviter de porter préjudice aux contribuables, nous proposons que le système de la preuve objective qui appelle nécessairement une coopération entre les parties sous la direction du juge soit institué pour que l'éclosion de la vérité soit encouragée en matière de prix de transfert (3).

1- Le renversement de plein droit en matière de prestations

L'adage « *Actori incombit probatio* », s'il constitue un principe, connaît néanmoins des exceptions en matière fiscale. Le législateur sénégalais a fait sienne cette vérité, en tirant maladroitement les conséquences d'une distinction faite en fonction de la nature de l'objet des prix de transfert. Les opérations portant sur la vente de biens obéissent aux règles de droit commun en matière de preuve.

En ce qui les concerne, l'administration fiscale, lorsqu'elle entend remettre en cause les prix pratiqués, doit prouver qu'ils masquent un transfert indirect de bénéfices en direction de l'étranger. Pour ce qui concerne les prestations de service par contre, il appartient à l'entreprise qui réalise de telles opérations, d'apporter la preuve que les prix fixés à l'occasion sont bel et bien conformes au principe de pleine concurrence. Ce qui constitue une véritable inversion de la charge de la preuve.

En effet, aux termes de l'article 17 du CGI in fine, « les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formulaires de fabrication et autres droits analogues et/ou les rémunérations de services payées ou dues à une personne physique ou morale domiciliée ou établie hors du Sénégal, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré ».

En vérité, il s'agit d'une simple reproduction mal adaptée de l'article 238 A du CGI français qui institue un renversement de la preuve lorsque le paiement est effectué en direction d'un pays à fiscalité privilégiée. Le législateur sénégalais a étendu cette disposition à tous les paiements vers l'étranger. Alors qu'une telle prescription n'est pertinente que si elle est dirigée contre les États non coopératifs.

Du fait de ce renversement de la preuve, la déclaration du contribuable n'est pas revêtue de la présomption d'exactitude qui aurait suffi à faire supporter à l'administration la charge de la preuve. Or, une déclaration fiscale régulièrement établie et déposée devrait faire foi jusqu'à preuve du contraire. Il serait donc plus juste que l'administration fiscale établisse que l'impôt qu'il réclame est dû, aucune différence ne devrait être faite entre les charges quant à leur déductibilité, sur la seule base de la localisation géographique du prestataire.

Ce renversement du fardeau de la preuve se justifie sans doute par la difficulté qu'aurait rencontrée l'administration à établir le contraire. Parce qu'en ces matières, celle-ci ne saurait disposer des informations utiles sans la coopération du contribuable[837].

Si ce renversement de la charge de la preuve peut s'expliquer, il peut difficilement se justifier, car il constitue une véritable atteinte aux garanties des contribuables. Le principe en matière de preuve est bien que celle-ci incombe au demandeur[838]. Le contribuable qui porte ainsi le litige devant le juge est un demandeur mais bien particulier. Il ne réclame pas à l'administration l'exécution d'une obligation à son profit. Il se défend au contraire des prétentions de celle-ci[839]. C'est l'administration qui se réclame de l'exercice d'un droit. Par conséquent, il lui appartient d'établir l'existence et le montant de la dette d'impôt et ce, en apportant elle-même la preuve de l'impôt dû. Mais dans la pratique, ce dispositif n'est pas opérationnel. Il n'est pas mis en œuvre.

2- La présomption légale en vigueur en France

En France, dans l'hypothèse où le dialogue instauré avec l'entreprise n'a pas permis l'obtention d'informations pertinentes sur la politique de prix de transfert appliquée, l'administration fiscale a la faculté d'exiger des éléments d'information

---

[837] Ce qui est valable pour les prix de transfert est valable pour toute imposition. F. LOECKX et al. font remarquer dans *Eléments de la science des impôts*, t. II, Bruxelles, Ministère des Finances 1962, cité par M. BALTUS, op. cit., p. 129 qu' « en ce qui concerne la connaissance des faits, c'est le contribuable qui sait tout en l'espèce ; le fisc doit par contre rassembler ces éléments par brides et morceaux et ne connaît jamais tous les dessous ».

[838] L'article 9 du Code des obligations civiles et commerciales du Sénégal pose ce principe.

[839] T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve*, op. cit., p. 67.

sur les conditions de détermination des prix des transactions réalisées avec des entreprises situées à l'étranger[840]. L'administration peut mettre en œuvre la procédure spéciale de demande d'informations lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, elle a réuni des éléments faisant présumer que l'entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI français.

À cet égard, s'agissant d'une présomption, il n'est pas exigé d'une part, que l'administration possède les informations objet de la demande ni d'autre part, qu'elle soit en mesure de démontrer le caractère anormal des opérations dont elle souhaite apprécier la normalité. Il s'agira pour l'administration de réunir les renseignements nécessaires à l'établissement de cette présomption dans le cadre de la période de vérification qui précède l'éventuelle mise en œuvre de la procédure de l'article L 13 B du LPF. Les indices recueillis doivent permettre de présumer, en l'absence d'explications claires et utiles à la compréhension de la formation des prix ou des opérations contrôlées, qu'un transfert indirect de bénéfices est susceptible d'exister[841].

Le recours à la procédure prévue par l'article L 13 B du LPF n'est ni obligatoire, ni systématique. Par ailleurs, la formulation d'une telle demande ne peut intervenir, sauf circonstances exceptionnelles, dès la première intervention sur place. Ce n'est

---

[840] Le modèle américain des obligations déclaratives prévues à la section 6038 A de l'Internal Revenue Code a inspiré de manière sensible le dispositif équivalent français, à savoir l'article L 13 B du LPF. N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 314, considère que la version française des obligations déclaratives est une transposition maladroite du modèle américain, en ce qu'elle opère en pratique un renversement de la charge de la preuve ; ce que semble contester l'administration fiscale française. Sur la réglementation américaine en matière de documentation, voir notamment : A. DE WAAL, « Un nouveau régime de contrôle des prix de transfert », Revue de droit des affaires internationales, 1996, n° 5, pp. 653 et s. ; O. DELATTRE, « Les nouvelles règles de prix transfert aux États-Unis », BF 06/92, pp. 391 et s. ; S. GELIN et V. CHASSAING, « Prix de transfert et fiscalité internationale. Un vent de réforme à Washington », *Option Finance,* 1993, n° 252, pp. 26 et s. ; N. DEJEAN et V. CHASSAING, « Nouveaux standards américains en matière de prix de transfert. Contraintes et opportunités pour les entreprises françaises », *Option Finance,* 1992, n° 212, p. 27 et s.

[841] Liens de dépendance juridique ou de fait : organigrammes, données publiques, éléments déclaratifs, contrats, actes de sociétés ou toutes autres informations de cette nature ; Caractère privilégié du régime fiscal de l'entreprise établie à l'étranger : informations générales et publiques sur le régime, etc. ; Normalité des transactions : différences de prix ou modifications significatives de prix, de taux de redevances ; avances non rémunérées ou faiblement rémunérées ; conditions de paiement différentes des normes habituelles ; rabais, remises, surcoûts, subventions, aides, abandons non expliqués ; charges indûment supportées, etc.

qu'à l'issue d'un débat oral et contradictoire et en l'absence d'explications suffisantes de la part de l'entreprise que le recours à la procédure est envisagé[842].

La demande doit être écrite, précise et indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause et doivent en outre indiquer le délai de réponse de deux mois ouvert à l'entreprise. Elle est adressée au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise au contribuable en main propre ou à une personne mandatée contre un accusé de réception. La demande mentionne les années concernées et fait référence au dispositif et aux conséquences liées à sa mise en œuvre.

En présence d'une réponse insuffisante à cette demande, l'administration doit adresser à l'entreprise une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours. Cette mise en demeure est remise ou adressée dans des conditions similaires à la demande initiale. Elle précise les compléments de réponse souhaités par l'administration, en rappelant les questions contenues dans la demande initiale et les raisons pour lesquelles la réponse est considérée comme insuffisante. Elle rappelle en outre les sanctions applicables en cas de défaut de réponse. Une réponse insuffisante après une mise en demeure est considérée comme un défaut de réponse.

Les suites découlant du recours à cette procédure spécifique varient selon que le contribuable a satisfait ou non à son obligation de coopération. Dans la première hypothèse, la procédure de contrôle se poursuit conformément aux règles de droit commun. Dans la seconde hypothèse, c'est-à-dire en cas d'absence de réponse ou réponse insuffisante non régularisée[843], la procédure de redressement initialement suivie continue à s'appliquer et la charge de la preuve incombe toujours à l'administration : elle doit apporter la preuve du lien de dépendance,

---

[842] K. UZAN et F. LAUREAU, « Prix de transfert : une opportunité pour les entreprises françaises », *Les Echos*, 29 février 1996, p. 61.

[843] L'appréciation du caractère suffisant ou insuffisant d'une réponse appartient à l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt. Il s'agit d'une question de fait. Une réponse est insuffisante lorsque notamment :

- il n'est pas apporté de réponse à une ou plusieurs des questions posées ;
- il n'est pas apporté de réponse à une partie de la question posée (ex. alors que des indications permettent de présumer des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI avec des entreprises situées dans trois pays étrangers et que cette situation fait l'objet d'une demande, la réponse apportée ne concerne que deux pays) ;
- il est fait référence à des principes généraux (respect du principe de pleine concurrence, recours aux méthodes reconnues par l'OCDE ...) sans que ces affirmations ne soient étayées d'aucune justification concrète relative aux questions posées.

sauf dans les cas visés au deuxième alinéa de l'article 57 du CGI ainsi que la preuve qu'un avantage a été consenti à une entité étrangère et en déterminer le montant.

Toutefois, l'administration est autorisée à évaluer le montant du transfert de bénéfices concerné par la demande, à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L 57 à L 61 du LPF. Les dispositions du troisième alinéa de l'article 57 du CGI français atténuent, en cas de défaut de réponse, l'obligation mise à la charge de l'administration de réunir, au moment de la notification de redressements, les éléments permettant d'établir la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger[844]. Mais l'entreprise peut toujours contester cette évaluation en produisant ses propres éléments, à travers la réponse à la notification de redressements.

Dans le contexte du défaut de réponse à la demande prévue par l'article L 13 B, l'administration peut recourir à la méthode d'évaluation par comparaison. En outre, le défaut de réponse peut avoir des conséquences sur le calcul du redressement puisque, dans la mesure où elle n'en a pas eu connaissance ou n'a pas pu obtenir de justifications, l'administration peut conclure à l'absence de contrepartie ou au rejet de la rémunération d'une entité étrangère, pour une fonction. Enfin, l'entreprise est passible d'une amende fiscale égale à 7 500 €. Cette amende doit être motivée et elle peut être contestée comme les amendes prévues en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Les conséquences liées à cette procédure spéciale font dire à certains auteurs qu'il y a dans la pratique un renversement de la charge de la preuve[845]. En réalité, dans ces hypothèses, il n'y a pas d'inversion du fardeau de la preuve. Il s'agit plutôt d'une présomption légale qui, fondé sur le défaut de production d'informations suffisantes, implique que le contribuable a pratiqué des prix non conformes au principe de pleine concurrence. Une telle présomption institue au profit de l'administration fiscale une facilitation dans la mise en œuvre de la preuve. La présomption légale est une proposition normative établie dans la loi qui affirme ou nie l'existence d'un fait, en raison de circonstances déterminées liées à ce dernier[846]. Elle est « un mode de preuve » particulier[847]. Elle est pour

[844] B. GOUTHIERE, « France: transfer pricing legislation amended, more control expected », European Taxation, 1996/7, pp. 223 et s.

[845] N. GHARBI, *Le contrôle des prix de transfert*, op. cit., pp. 348 et s.

[846] E. J. COUTURE, « La chose jugée comme présomption légale. Note critique sur les articles 1349 et 1350 du Code civil », Revue internationale de droit comparé 1954, vol. 6, n° 4, p. 690, disponible sur le site www.persee.fr. (Consulté le 15 mai 2010).

l'administration un moyen de supporter plus facilement le fardeau de la preuve qui lui incombe[848]. Si elle y parvient, il appartiendra au contribuable s'il veut combattre cette preuve d'établir le contraire.

Mais à la vérité, il n'y a pas de différence majeure entre le renversement de la charge de la preuve et la présomption légale dans la mesure où, dans les deux cas, l'administration fiscale est dispensée de prouver la violation du principe de pleine concurrence.

3- Pour l'utilisation de la preuve objective

Les règles du contentieux administratif s'appliquent au juge de l'impôt. Celui-ci doit se prononcer au vu des résultats de l'instruction[849]. En France, il a été jugé que l'instruction n'est pas une simple faculté. Elle est une véritable obligation qui pèse sur le juge. C'est une « formalité essentielle »[850]. Une affaire ne saurait être jugée sans avoir été au préalable élucidée. Toutefois, dans quelques cas exceptionnels où il apparaît, « au vu de la requête introductive d'instance », que la solution de l'affaire est d'ores et déjà certaine, le juge est dispensé d'accomplir une telle formalité[851]. Mais la dispense d'instruction ne peut intervenir que lorsque le jugement n'est pas susceptible de porter préjudice au défendeur[852].

Le juge se prononce vraiment selon son intime conviction, car souvent il ne peut mettre en évidence des preuves proprement dites mais de simples présomptions.

---

[847] Des auteurs tels que E. J. COUTURE, considèrent qu'aucune présomption n'est à proprement parler un moyen de preuve. Selon lui, la présomption légale ne prouve point : elle impose. Elle ne s'efforce pas de démontrer par persuasion, mais en revanche d'ordonner par autorité. La présomption supplée la preuve. Si le fait était déjà prouvé, il n'aurait pas besoin d'être présumé. Voir « La chose jugée comme présomption légale », op. cit.

[848] T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve*, op. cit., p. 92.

[849] CE, 5 juin 1985, n° 34792, SA Le Matériel Électronique, *Droit fiscal,* 1985, n° 42, comm. 1722, 1724, 1725 et 1726 et *Droit fiscal,* 1986, comm. 1232 ; RJF 8-9/85, n° 1151.

[850] L'omission ou le refus par le tribunal administratif de prononcer une mesure d'instruction utile peut être censurée en appel : CE, Sect. 25 janvier 1957, Raberanto, Rec., p. 66 ; CE, 13 juillet 1961, Commune de Thuir, Rec., p. 483.

[851] D. BAILLEUL, *L'efficacité des recours pour excès de pouvoir et de plein contentieux objectif en droit public français*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit public, T. 220, 2002, p. 22. Selon l'auteur, dans ce cas, la requête n'est pas communiquée au défendeur mais directement au commissaire du gouvernement, lequel développe ses conclusions.

[852] CE, Sect. 5 avril 1996, Syndicat des avocats de France, Rec. 118, JCP 1997, I, n° 22817 ; RFDA 1996, p. 1195, conclusions J. Claude Bonichot. En pratique, le juge n'en use « que lorsqu'il est manifestement incompétent pour statuer sur les conclusions dont il a été saisi ou lorsque [la requête] est entachée d'une irrecevabilité évidente » : R. DENOIX DE SAINT MARC et D. LABOUTOULLE, *Les pouvoirs d'instruction du juge administratif*, EDCE, 1970, p. 72.

La vraisemblance joue alors un rôle décisif : le juge tient pour avérés les faits les plus probables[853]. L'échange dialectique permet ainsi beaucoup plus sûrement d'atteindre la vérité que la démonstration, nécessairement orientée, d'un seul plaideur. C'est ainsi que l'administration de la preuve joue donc un grand rôle dans l'instance fiscale.

En matière de prix de transfert les éléments de fait revêtent une importance primordiale. Dans ce cadre, les règles de dévolution de la charge de la preuve sont déterminantes. Or, l'administration de la preuve en cette matière est souvent difficile aussi bien pour l'administration que pour les contribuables. C'est la raison pour laquelle, nous proposons que la preuve objective soit utilisée par le juge en matière de prix de transfert. En effet, si la preuve est difficile, les deux adversaires au procès fiscal, à savoir l'administration et le contribuable, doivent y concourir ensemble[854].

La preuve objective, dont la charge n'est attribuée *a priori* à aucun des plaideurs, tend à se répandre dans le contentieux fiscal et semble trouver un terrain favorable en matière de prix de transfert. Elle a principalement pour objet de soulager le contribuable ou l'administration face à une obligation de preuve insurmontable[855].Le système de la preuve objective correspond au droit commun du contentieux administratif[856]. Par principe, le juge administratif tranche les litiges qu'on lui soumet en fonction des résultats de l'instruction, c'est-à-dire selon l'intime conviction et sans qu'aucune des parties n'ait *a priori* à supporter la charge de la preuve[857].

La matière fiscale déroge largement à ce principe du fait du système déclaratif. Dans le système déclaratif en effet, la loi détermine qui, du contribuable ou de

---

[853] C. DE LA MARDIERE, « La preuve objective dans le contentieux fiscal », op. cit., p. 747.

[854] R. DEMOGUE, *Les notions fondamentales du droit privé – Essai critique*, Paris, Arthur Rousseau, 1911, p. 555, cité par T. AFSCHRIFT, op. cit., p. 12.

[855] CE, sect., 20 juin 2003, n° 232832, Sté Ets Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes, Juris-Data n° 2003-080371 ; *Droit fiscal*, 2004, comm. 2000 ; RJF 10/03, n° 1140, conclusions P. Collin, p. 754 ; Procédures 2003, p. 33, note J.-L. Pierre.

[856] La preuve objective se traduit dans une décision de justice, se lit par la mention « il résulte de l'instruction ». Cependant cette formule n'est pas décisive. Elle laisse seulement entendre que la juridiction, en l'espèce, aurait usé du système de la preuve objective. Pour en être certain, il faut analyser la décision, lorsqu'elle est suffisamment explicite, et se rendre compte que la charge de la preuve n'est pas attribuée *a priori* à l'un des plaideurs, mais répartie entre eux.

[857] C. DE LA MARDIERE, « La preuve objective dans le contentieux fiscal », *Droit fiscal*, 2006, n° 14, pp. 744-748.

l'administration, doit supporter la charge de la preuve[858]. La preuve objective est donc difficile à admettre. Elle l'est également dans sa spécificité, car même lorsque la loi attribue la charge probatoire à une partie, on sait bien que cela ne dispense pas son adversaire, s'il veut convaincre le juge, de fournir ses propres éléments. En effet, si la loi désigne qui supporte la charge de la preuve, cette obligation n'existe qu'au début du procès. Elle ne contraint le plaideur qu'à lancer la dialectique probatoire, ce débat qui doit faire progresser l'instance vers la découverte de la vérité. Lorsque des éléments pertinents sont ainsi avancés, il appartient à l'adversaire de répliquer de manière convaincante[859].

La preuve objective répond à l'idée qu'il peut être abusif d'exiger une preuve entière de la part d'une seule des parties, alors qu'il est plus juste et plus efficace d'atteindre la vérité lorsqu'on sollicite tant le contribuable que l'administration[860]. Ce qui est parfaitement concevable en matière de prix de transfert.

En s'abstenant d'attribuer *a priori* la charge probatoire au contribuable ou à l'administration, le système de la preuve objective va permettre au juge d'éviter cette situation qui n'est satisfaisante pour personne[861]. Dès lors qu'aucune des parties n'est tenue d'apporter une preuve complète, elle ne peut se voir reprocher de ne pas révéler, à elle seule, la vérité. À l'appui de l'ensemble des éléments que comporte le dossier, le juge fait sienne la question de la preuve, il se charge d'éclairer les faits. Pas plus que les plaideurs il ne saurait atteindre une vérité inaccessible, cependant il va tenir pour exacts les faits les plus vraisemblables.

La preuve objective doit donc être utilisée, à notre sens, dans la procédure fiscale chaque fois que l'accès à la vérité tend vers l'impossible. Lorsque les règles de preuve ne viennent plus à l'appui de la procédure, mais de règles de fond, on peut y trouver des cas de preuve impossible. Mais, le plus souvent, l'usage de la preuve objective repose sur un autre fondement. Il tient à un rapprochement entre l'objectivité de la preuve et l'objectivité du droit[862].

On oppose généralement la preuve au droit en tant que la première se rapporte aux faits. Cependant et bien sûr les règles de preuve sont des règles de droit. Mais

---

858 C. LASRY, « Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve », EDCE 1984-1985, n° 36, p. 74.

859 C. DE LA MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Paris, Litec, 324 pp.

860 CE, 16 déc. 1998, n° 155384, SA Coopere, *Droit fiscal,* 1999, comm. 457, conclusions G. Goulard.

861 CAA Lyon, 22 janv. 1997, n° 94-700, Ladet, *Droit fiscal,* 1997, comm. 258.

862 CE, 2 juillet 1986, n° 54642, Sarl La Poterne 21, *Droit fiscal,* 1987, comm. 116 et 117 ; RJF 10/86, n° 910 ; LPA 1986, p. 5, conclusions O. Fouquet.

ce ne sont ni des règles de fond, ni des règles de procédure. Si leur rôle peut être décisif dans ce dernier domaine, elles sont pourtant plus proches du fond du droit, sans y appartenir tout à fait. Car elles forment l'accessoire et la sanction des règles de fond. « La preuve a pour objet la démonstration d'un fait ; la règle de fond régit les conséquences juridiques résultant d'un fait établi »[863].

Les litiges, en matière de prix de transfert présentent une difficulté de qualification juridique des faits, dans laquelle les données factuelles et celles relatives aux règles de fond sont inextricablement liées. Dans des circonstances semblables, le juge français a eu à décider que la preuve « des pleins et des vides»[864] ne pèserait plus sur l'administration ou le contribuable, mais relèverait de son intime conviction, pour statuer au vu des résultats de l'instruction[865].

À travers le système de la preuve objective, le juge déplace la charge de la preuve pour la faire peser sur la partie la plus apte à faire connaître la vérité. En matière de prix de transfert, il s'agirait du contribuable, car lui seul, bien souvent, connaît toute la vérité[866]. Mais l'administration doit également établir le minimum pour asseoir sa conviction. Et à cet effet, elle a des moyens d'investigations importants dont ne dispose pas le contribuable. En fait, dans la mise en œuvre de la preuve objective, la dialectique occupe une place importante. Lorsque le poids de la preuve est attribué au contribuable ou à l'administration, le juge ne manque pas certes de confronter les éléments présentés par les plaideurs.

Cependant, même dans un contentieux de nature inquisitoire comme celui de l'impôt, la question des faits relève des parties plus que du juge. Dans la preuve objective, le juge se charge d'éclairer les faits en allant, au besoin, jusqu'à les reconstituer. Parce que la vérité peut être impossible à atteindre, il prend le plus grand soin à mesurer la force probante des éléments présentés par les parties. De même il les oppose, sachant que les insuffisances ou incohérences affectant certaines pièces, ou explications, peuvent renforcer la position de l'adversaire.

---

[863] P. MALAURIE et P. MORVAN, *Droit civil. Introduction générale*, Defrénois, 2e éd., 2005, n° 177.

[864] CE, 26 févr. 2003, n° 223092 et 223293, Sté Pierre de Reynal et Cie (1re esp.), Juris-Data n° 2003-080285 et n° 223293 (2e esp.), Juris-Data n° 2003-080286 ; *Droit fiscal*, 2003, p. 803, conclusions G. Goulard.

[865] CE, 15 févr. 1999, n° 176932, Gateaud, *Droit fiscal,* 1999, n° 21-22, comm. 436, conclusions G. Bachelier.

[866] C. DE LA MARDIERE, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002.

Conclusion du chapitre II

Les entreprises doivent justifier leur politique tarifaire. La justification des prix pratiqués par les groupes de sociétés à l'occasion de leurs transactions internes doit se faire à un double niveau.

D'abord, d'un point de vue substantiel, les prix de transfert doivent être justifiés. Cette justification matérielle se fait à travers l'analyse de comparabilité et le choix des comparables pertinents. L'analyse de comparabilité, critère essentiel du principe de pleine concurrence, passe par un examen minutieux des facteurs de comparabilité. Ces critères de comparabilité sont au nombre de cinq : l'analyse des biens et services objet de la transaction, l'examen des clauses contractuelles, l'analyse fonctionnelle, la situation économique des entreprises en cause, ainsi que leur stratégie.

La mise en œuvre du principe de comparabilité consiste donc à adapter l'analyse à la réalité de l'entreprise pour aboutir à la détermination de sa « valeur économique ». Mais la principale difficulté dont sont confrontées les entreprises et surtout les administrations, en cas de contrôle à ce niveau c'est de trouver les comparables pertinents. Les meilleurs comparables sont de nature interne à l'entreprise dont sont examinés les prix de transfert. Les comparables internes sont ceux qui résultent des transactions de l'entreprise en cause avec un tiers indépendant.

Les comparables internes sont souvent difficiles à obtenir. Devant l'impossibilité d'obtenir des comparables internes pertinents, il convient de recourir à des comparables externes qui mettent en jeu deux entreprises indépendantes différentes de l'entreprise testée. Quelle que soit la nature des comparables utilisés, il est souvent nécessaire de procéder à leur ajustement pour les rendre le plus conformes possible.

Ensuite, les prix de transfert doivent être justifiés d'un point de vue formel, à travers la production d'une documentation devant servir d'instrument de preuve. Dans ce cadre, nous proposons aux entreprises une véritable pré-constitution d'une preuve documentaire. Il n'est pas possible de déterminer avec exactitude le contenu de l'information susceptible d'être réclamée éventuellement par des vérificateurs. Néanmoins, il est toujours utile de sauvegarder les renseignements relatifs aux prix de transfert permettant d'avoir une description succincte de l'entreprise, sa structure organisationnelle, les liens de participation au sein du groupe multinational, le chiffre d'affaires et les résultats d'exploitation, ainsi que le niveau des transactions du contribuable avec des entreprises étrangères associées.

Pour l'heure, la réglementation fiscale sénégalaise ne comporte aucune exigence spécifique en matière de documentation des prix de transfert ; ce qui n'est pas d'ailleurs sans impacter négativement le pouvoir d'investigation des vérificateurs. Pour pallier ces insuffisances, le législateur sénégalais peut s'inspirer de l'expérience française où l'article L 13 B du LPF permet d'obtenir des informations spécifiques sur la politique tarifaire du groupe et de procéder, à défaut, à un véritable renversement de la charge de la preuve.

Mais, en tout état de cause, le législateur doit trouver un équilibre entre le besoin d'information des agents de l'administration et le coût de la documentation supporté par le contribuable. À notre sens, il ne faut pas exiger une documentation « pas plus qu'il n'est utile, pas plus qu'il n'est juste ». D'ailleurs, il est souvent aussi difficile à l'administration qu'à l'entreprise d'apporter les éléments de preuve nécessaire à justifier un prix de transfert. C'est la raison pour laquelle nous proposons que le juge recourt à la preuve objective à l'occasion des litiges portant sur les prix de transfert. En effet, la preuve objective ne fait peser la charge que sur la partie la plus à même de fournir les éléments d'appréciation pertinents.

CONCLUSION DU TITRE II

La détermination des prix de transfert, compte tenu de la grande incertitude qui l'entoure est souvent une source d'insécurité pour les entreprises multinationales. Il n'existe pas une méthode qui soit prédéterminée pour une transaction donnée. La méthode est souvent fonction d'une appréciation à la fois objective et subjective de l'environnement de l'entreprise en cause et des modalités de la transaction.

C'est ainsi que les prix de transfert constituent un phénomène complexe qui ne fait pas l'objet d'une appréciation uniforme. Et face à la complexité du phénomène des prix de transfert, les groupes de sociétés sont en quête de sécurité. Cette sécurité ne peut être retrouvée qu'à travers la pré-constitution d'une preuve documentaire qui soit de nature à justifier le caractère légitime des prix pratiqués.

Mais, parfois l'entreprise qui se trouve par exemple dans un pays en développement et qui n'est qu'une petite pièce du puzzle que constitue le groupe, ne dispose pas elle-même de toute l'information qui est généralement concentrée au niveau de la société mère. Toujours est-il que les contribuables doivent raisonnablement s'efforcer, au moment où ils fixent leurs prix de transfert, de déterminer si ces prix sont corrects sur le plan fiscal du fait de leur conformité au principe de pleine concurrence. L'administration fiscale quant à elle devrait, pour

vérifier la conformité au principe de pleine concurrence, disposer des documents établis ou ayant servi de référence à cet effet.

Toutefois, les besoins de documentation doivent être déterminés au regard des principes de gestion prudente qui régiraient l'évaluation d'une décision industrielle ou commerciale d'un niveau similaire de complexité. De plus, il faut tenir compte du coût et des charges administratives, en particulier lorsque sont appelés à être créés des documents qui n'auraient pas été établis ou n'auraient pas été utilisés comme référence dans un contexte autre que fiscal.

Les obligations en matière de documentation ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances. Les contribuables doivent être néanmoins conscients que des pratiques adéquates en matière d'archivage et la production spontanée de documents facilitent les vérifications et la solution des problèmes que peuvent poser les prix de transfert.

L'administration fiscale sénégalaise et les contribuables devraient coopérer davantage pour tout ce qui concerne la documentation, afin d'éviter de trop lourdes obligations en matière de documentation tout en faisant en sorte que, grâce à des informations suffisantes, le principe de pleine concurrence puisse être correctement appliqué. Les contribuables devraient produire les informations pertinentes en leur possession et l'administration fiscale devrait recourir dans certains cas aux dispositions des conventions fiscales concernant l'échange de renseignements pour moins solliciter le contribuable dans le cadre d'un contrôle des prix de transfert.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

La mondialisation est pour l'entreprise à la fois une source de liberté et de contraintes. Avec l'internationalisation accrue des échanges, les entreprises multinationales, en même temps qu'elles développent un commerce intégré, parviennent à s'échapper du « diktat » économique des États dont les frontières géographiques sont de plus en plus poreuses.

La mondialisation soumet ainsi la souveraineté des États à une rude épreuve. Les activités économiques sont menées à l'échelle mondiale, les marchés nationaux sont ouverts. Les États, encore enfermés dans leurs frontières nationales, ont du mal à contrôler les activités transnationales. Mais la mondialisation, loin de sonner le glas de l'État, appelle celui-ci à une mutation profonde.

C'est dans ce contexte économique international complexe que les multinationales sont appelées à élaborer une véritable politique commerciale et tarifaire pour les transactions intra-groupe. Ces transactions sont caractérisées par leur internalisation et leur extraterritorialité. Ce qui fait qu'elles échappent à la loi du marché. Le commerce intégré est un commerce international fermé qui échappe à tout contrôle extérieur. Il ne reflète pas l'offre et la demande exprimées librement. La maison mère y impose ses prix. Il s'agit d'un marché contrôlé.

La société mère exerce sur le marché international intégré une véritable domination économique et juridique. La relation de dépendance qui est à la base du réseau de filiales et de succursales permet à la société mère d'exercer une décision économique unique, même si les entités du groupe sont dotées d'une personnalité juridique distincte. L'unité de décision s'applique à des aspects de la vie économique des entreprises du groupe, y compris la détermination des prix à l'occasion des transactions entre les membres du groupe.

Cette domination économique de la société mère va jusqu'à enlever à l'autonomie juridique des entreprises contrôlées toute sa substance. Ces dernières sont souvent amenées à « s'immoler » au profit de l'intérêt supérieur du groupe. La poursuite de l'intérêt du groupe au détriment de l'intérêt individuel des entreprises affiliées peut conduire à une manipulation des prix de transfert de sorte à faire naître le bénéfice dans un pays plutôt que dans un autre. Ce faisant, certains États risquent de voir leur assiette fiscale s'éroder.

C'est pourquoi, les prix de transfert font de plus en plus l'objet d'une attention particulière. Leur détermination constitue un véritable enjeu juridique et fiscal pour les groupes de sociétés et pour les administrations. Les États pour préserver leurs ressources fiscales cherchent à lutter contre les transferts indirects de bénéfices. Ils fixent dans leur droit interne et conventionnel le cadre juridique des prix de transfert. À ce niveau, le principe de pleine concurrence qui se réfère à la loi du marché fait l'objet d'un large consensus international.

Pour mettre en application le principe de pleine concurrence, diverses méthodes de détermination des prix de transfert sont proposées par l'OCDE suite à une systématisation de la pratique de ses États membres, principalement les États-Unis. À côté des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, il y a des méthodes nouvelles fondées sur le partage des bénéfices. Les premières qui se rapprochent plus des règles du marché libre doivent être privilégiées par rapport aux secondes. Mais quelle que soit la méthode utilisée, les entreprises doivent être en mesure de justifier les prix pratiqués.

La justification des prix de transfert doit d'abord se faire d'un point de matériel. En effet, la politique tarifaire doit être basée sur un examen de comparabilité dont l'analyse fonctionnelle constitue une étape importante. C'est sur la base de l'analyse fonctionnelle que l'entreprise choisit la méthode la plus appropriée, conformément aux fonctions exercées et aux risques assumés par chaque partie.

La justification des prix de transfert doit ensuite se faire d'un point de vue formel. Les documents qui sont à même de prouver la justesse des prix pratiqués doivent être rassemblés et conservés pour être présentés à l'occasion d'un contrôle fiscal. En principe, il appartient à l'administration fiscal de prouver que les tarifs intragroupe ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence. Mais compte tenu des difficultés pratiques qu'elle rencontre pour parvenir à cette fin, de plus en plus de pays renforcent les obligations documentaires et vont jusqu'à renverser la charge de la preuve.

Ce faisant, la documentation qui devait constituer pour les entreprises une source de sécurité se transforme pour elles en un véritable « casse-tête ». Aussi, convient-il à notre sens de ne pas exagérer les documents à exiger aux entreprises. La charge de la preuve de la justesse ou non des prix de transfert doit incomber aussi bien aux entreprises qu'aux administrations.

À ce propos, le juge a un rôle déterminant à jouer. Et nous pensons qu'il serait plus juste de sa part de recourir au système de la preuve objective dans les litiges relatifs aux prix de transfert. C'est le seul moyen de favoriser l'échange d'informations et le dialogue entre l'administration et les contribuables. Car avec la mondialisation, l'administration fiscale éprouve elle aussi beaucoup de difficultés à contrôler les prix de transfert. Ce qui reste pour elle un véritable défi.

DEUXIÈME PARTIE- L'ADMINISTRATION FACE À LA MONDIALISATION : LE DÉFI DU CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT

Les entreprises sont libres dans le choix de leurs décisions de gestion[867]. De ce fait, elles fixent sous leur propre responsabilité leurs prix de transfert. En principe, cette fixation des prix n'obéit à aucune règle fiscale particulière. Elle obéit plutôt à une logique commerciale et comptable. Mais le corollaire du système déclaratif est naturellement le droit de contrôle de l'administration[868]. C'est ainsi que les transferts intragroupe, comme toutes transactions, sont soumises au contrôle de la normalité de l'acte de gestion. Ce contrôle porte sur les conditions des transactions. À chaque fois que l'administration constate un déséquilibre, l'échange sera considéré comme fiscalement anormal. Elle procède, par voie de conséquence, aux réintégrations nécessaires.

Il existe deux conceptions du contrôle fiscal. Une définition classique conçoit le contrôle fiscal comme étant l'ensemble des actions conduites par l'administration qui concourent au rapprochement des éléments déclarés ou susceptibles de l'être avec d'autres éléments pour déterminer au besoin des insuffisances, les redresser et les recouvrer. Une définition plus actuelle considèrerait que le contrôle fiscal vise à sanctionner et dissuader les fraudeurs pour promouvoir le civisme fiscal.

Le contrôle fiscal poursuit en réalité plusieurs objectifs. Il y a tout d'abord une finalité répressive, en ce qu'il cherche à sanctionner les fraudes graves financièrement et pénalement[869]. Il y a ensuite une finalité budgétaire, en ce que le contrôle permet de recouvrer le plus rapidement possible les droits éludés et les pénalités y afférentes[870]. Il y a enfin une finalité dissuasive car, s'il est bien mené, le contrôle montre que l'administration a la capacité de déceler les fraudeurs et de reconstituer leur base imposable pour les amener à améliorer leur comportement fiscal.

---

867 P. SERLOOTEN, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Droit fiscal*, n° 12, 2007, 301.

868 M. COLLET, « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », *Droit fiscal*, 2003, n° 14.

869 J.-C. MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », *Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur de P.-M. Gaudemet*, Economica, coll. Finances publiques, 1984, p. 921 ; C. WRAZEN, « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse ? », *Droit fiscal* 2007, n° 3 *Fraude fiscale*, p. 49 ; J. COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, Paris, Seuil, coll. Points, 1971.

870 Sur le poids de l'impôt comme « éveilleur de révoltes », voir : G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, t. 1, 1971, p. 408.

Mais le contrôle fiscal des prix de transfert est une épreuve particulièrement ardue. Les prix de transfert sont un phénomène qui revêt parfois les caractères de « fraude fiscale » à dimension internationale, qui oblige à des réponses plus globalisées, plus concertées entre les États. Le contrôle préventif des prix de transfert est plus avantageux et moins coûteux que leur contrôle répressif pour l'administration de même que les entreprises.

Pour l'heure, seul un contrôle répressif est pratiqué par l'administration fiscale sénégalaise. Ce contrôle répressif est exercé soit unilatéralement, soit de concert avec une autre administration. Lorsque l'administration fiscale exerce de façon unilatérale le contrôle des prix de transfert, elle se meut dans un environnement contraignant, avec des moyens limités. L'exercice d'un contrôle concerté avec d'autres administrations est de loin plus efficace, même s'il présente aussi beaucoup d'insuffisances. Le contrôle répressif des prix de transfert est d'une efficacité fort limitée. Ce qui laisse l'administration perplexe face au phénomène des prix de transfert (Titre I).

Fort de cela, nous proposons à la Direction générale des Impôts et des Domaines de s'orienter de plus en plus vers la recherche de solutions préventives pour une meilleure appréhension des prix de transfert, notamment à travers une concertation avec les entreprises multinationales elles-mêmes. Mieux, face à un phénomène mondial, les administrations doivent opter pour une solution mondialisée. Une telle solution transcenderait l'individualité des États. Elle passe par la mise sur pied d'un véritable ordre fiscal mondial. Les propositions que nous ferons pour mieux adapter le contrôle des États en matière de prix de transfert rendraient les administrations fiscales plus flexibles et plus efficaces face à un phénomène transnational (Titre II).

TITRE I- L'EFFICACITÉ LIMITÉE DU CONTRÔLE RÉPRESSIF DES PRIX DE TRANSFERT : L'ADMINISTRATION FACE À LA PERPLEXITÉ

Le contrôle effectué par l'administration en matière de prix de transfert consiste en une activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales[871]. À une approche statique du contrôle fiscal, se substitue de plus en plus une approche dynamique. D'après l'approche statique, le contrôle fiscal est appréhendé de manière indépendante aux cotés des autres missions de l'administration fiscale. L'approche dynamique considère que le contrôle fiscal est, avant tout, un élément de soutien à la conformité fiscale.

En réalité, une vision plus intégrée du contrôle fiscal prend en compte les différents éléments qui le composent et qui se reflètent dans la procédure à suivre, à savoir la programmation, l'exécution, le recouvrement et l'évaluation. Seule une approche plus stratégique, plus finalisée du contrôle fiscal où la gestion du risque et le pilotage revêtent une dimension essentielle permet d'avoir des résultats satisfaisants à propos des prix de transfert.

L'appréhension des relations économiques et fiscales entre des entités situées dans des pays différents s'avère délicate[872]. À travers le contrôle qu'elle effectue, l'administration fiscale doit, en effet, s'assurer que le résultat déclaré au Sénégal par l'entreprise contrôlée correspond aux activités déployées sur le territoire national[873].

Les affaires de prix de transfert soulèvent généralement des problèmes particulièrement difficiles. Le contribuable, même le mieux intentionné, peut commettre de bonne foi une erreur en raison de la complexité des faits à apprécier. Le vérificateur, même le mieux intentionné, peut également tirer des conclusions erronées des circonstances de l'espèce[874].

Par conséquent, lorsqu'elle exerce son droit de contrôle, l'administration fiscale reste perplexe, tant il lui est difficile d'apporter la preuve de l'existence d'une relation de dépendance ou de l'existence d'un transfert injustifié en direction d'une entreprise étrangère. D'ailleurs, l'administration fiscale sénégalaise ne dispose pas le plus souvent des informations pertinentes, en dehors de celles que

---

871 J.-J. BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, 2003, 3e éd., p. 111.

872 DGI (France), *Les prix de transfert. Guide*, op. cit., p. 20.

873 M. BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », RFFP 1987, n° 17, p. 188 à 203.

874 OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.9.

l'entreprise locale met à sa disposition. Car elle exerce son droit de contrôle sur des opérations marquées par leur extranéité.

Face à ces transactions internationales, l'administration fiscale, cloisonnée qu'elle est, ne peut avoir une claire lisibilité, une vision globale des opérations transfrontières. Le principe de la souveraineté lui permet de vérifier les entreprises sises sur son territoire, mais lui interdit d'aller au-delà de ses frontières. Et devant la complexité des opérations internationales de prix de transfert, l'administration demeure perplexe quand elle exerce son contrôle, d'autant plus qu'elle reste enfermée dans les limites de sa souveraineté territoriale.

Mais le dispositif de contrôle prévoit la possibilité de coopération avec les administrations étrangères. C'est ainsi qu'il est possible de procéder à des échanges de renseignements ou à des contrôles coordonnés afin de mieux appréhender les opérations internationales. En procédant au décloisonnement des administrations, cette collaboration fiscale permet d'avoir des résultats plus tangibles en matière de contrôle des prix de transfert. Mais la coopération fiscale internationale n'est pas utilisée en pratique au Sénégal.

Le contrôle répressif peut donc prendre deux formes : une action unilatérale ou une action concertée. Quelle qu'en soit la forme, le contrôle répressif produit des effets limités. Le contrôle répressif unilatéral marqué par le cloisonnement géographique de l'administration est quelque peu efficace, mais n'est pas très adapté aux prix de transfert (Chapitre I).

Le contrôle répressif concerté est mieux adapté à un phénomène international. Il permet à l'administration fiscale de pouvoir disposer d'une partie de l'information disponible sur le territoire d'un autre État où est implantée une entité du groupe avec laquelle l'entité sénégalaise réalise des transactions objet de prix de transfert. Mais, pour efficace qu'il soit, la concertation répressive n'en présente pas moins également des limites (Chapitre II).

CHAPITRE I- LE CONTRÔLE UNILATÉRAL RÉPRESSIF : L'ADMINISTRATION CLOISONNÉE

La manière dont une vérification de prix de transfert est effectuée varie suivant les administrations fiscales et dépend du cadre juridique et administratif en place. Au Sénégal, il n'existe pas pour l'heure un dispositif spécialement dédié au contrôle fiscal des prix de transfert.

Les vérifications de prix de transfert sont souvent plus complexes, longues et difficiles à réaliser que les vérifications effectuées dans d'autres domaines. Elles comportent en général une part d'appréciation, si bien que les éléments réunis sont rarement incontestables. Cette relative complexité des vérifications de prix de transfert soulève des difficultés particulières dont les procédures menées dans d'autres domaines peuvent être exemptes. Pour le moment, les agents de l'administration fiscale ne possèdent pas les compétences et l'expérience spécifiques en matière de prix de transfert qui sont nécessaires pour effectuer leur vérification de manière efficace et efficiente.

Les prix de transfert soulèvent des difficultés pratiques résultant de la dimension de prime abord abstraite de ce concept, mais aussi du caractère international des échanges qu'ils régissent. Il est donc nécessaire de maîtriser les normes permettant de mieux appréhender la matière. C'est pourquoi, l'administration doit utiliser les ressources limitées dont elle dispose aussi efficacement que possible et réaliser ses contrôles de manière à ne pas imposer aux contribuables des coûts ou des charges découlant du respect de la réglementation qui soient excessifs.

Schématiquement, la procédure de contrôle comprend quatre phases : la préparation, le lancement, l'examen sur place et la finalisation. La préparation consiste en des opérations d'analyse du dossier fiscal, de recherche d'éléments extérieurs. Le lancement formel du contrôle est fait par l'envoi de l'avis de vérification, conformément à l'article 956 du CGI, lequel doit être accompagné de la charte du contribuable qui prépare ce dernier au déroulement de la mission sur place[875]. À la fin des opérations, le contrôle doit être bouclé à l'occasion de la réunion de synthèse qui sera suivie par la notification ouvrant la procédure contradictoire.

[875] G. NOEL, « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? - Les réponses de l'administration fiscale aux souhaits des usagers contribuables », *Droit fiscal*, 2005, n° 47, 41.

Pour que le contrôle des prix de transfert soit réussi, il faut veiller à certaines diligences. La procédure doit reposer sur un dialogue sincère entre l'administration et l'entreprise vérifiée. Le dialogue doit être mené tout au long de la procédure. Il ne faut surtout pas attendre la fin du contrôle ou la réunion de synthèse pour commencer à discuter les éléments constatés.

Le vérificateur doit savoir terminer sa mission et ne pas chercher à trouver systématiquement des motifs de redressement. On dit souvent que les procédures de vérification de prix de transfert sont « faciles à ouvrir mais difficiles à clore ». Cela tient essentiellement au fait que les deux parties sont souvent en mesure d'étayer leur point de vue par des éléments logiques, et que, compte tenu de la nature des prix de transfert, il arrive que ni le contribuable ni l'administration fiscale ne soient en mesure de présenter des arguments concluants et incontestables[876].

L'administration fiscale sénégalaise dispose de moyens juridiques quoique limités, pour assurer le contrôle des prix de transfert (Section I). Ces moyens juridiques doublés de moyens techniques permettent à l'administration d'exercer son contrôle des prix de transfert dans un cadre administratif dont nous proposons l'amélioration sur bien de ses aspects (Section II).

Section I- Le cadre juridique du contrôle unilatéral des prix de transfert : les outils juridiques

Les prix de transfert soulèvent des difficultés particulières par rapport aux pratiques normales de contrôle aussi bien pour l'administration fiscale que pour le contribuable. En effet, ils mettent en jeu un grand nombre d'éléments et exigent une évaluation complexe pour ce qui est de la comparabilité, des marchés et des informations de nature financière ou d'autres informations concernant la branche d'activité[877]. L'administration fiscale a besoin de pouvoirs lui permettant de disposer de l'information utile à l'exercice du contrôle des prix de transfert.

C'est la raison pour laquelle, le législateur a prévu certains outils juridiques pour permettre à l'administration d'exercer sa mission dans le respect des garanties accordées aux contribuables. Le contrôle ainsi effectué doit donc nécessairement avoir un fondement juridique (§ 1). Le droit de contrôle est assorti du droit de

[876] Des vérificateurs inexpérimentés peuvent être tentés de poursuivre une procédure, et de chercher à obtenir des informations complémentaires, plutôt que d'admettre que leur démarche ait pu être non fondée.

[877] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.7.

rectification afin de corriger les manquements des contribuables à l'occasion de la détermination des prix de transfert (§ 2).

§ 1- Le droit de contrôle de l'administration

Le régime fiscal résultant des lois et conventions en vigueur donne droit à l'administration fiscale sénégalaise de procéder aux contrôles nécessaires pour vérifier la sincérité des déclarations effectuées par les entreprises, notamment en matière d'impôt sur les sociétés. Il convient de déterminer les dispositions juridiques qui permettent d'exercer le contrôle des prix de transfert (A), avant de mettre l'accent sur la mise en œuvre pratique de ce droit de contrôle (B).

A- Les dispositions permettant de contrôler les prix de transfert

Le droit de contrôle dont dispose l'administration en matière de prix de transfert a fait l'objet d'une consécration législative et conventionnelle. Même si les dispositions actuelles doivent être complétées pour une plus grande efficience, elles constituent la base juridique habilitant l'administration à exercer son contrôle (1). En matière de prix de transfert, ce droit de contrôle dont dispose l'administration trouve son fondement juridique soit dans la volonté de lutter contre les transferts indirects de bénéfices, soit dans la théorie de l'acte anormal de gestion (2).

1- La consécration du droit de contrôle

Le droit de contrôle est le droit conféré aux agents de l'administration fiscale de vérifier l'exactitude des déclarations souscrites par les assujettis en vue de la perception des impôts, taxes et redevances. Le droit de contrôle concerne tous les impôts établis en totalité ou en partie aux moyens de déclarations et actes rédigés par les contribuables. En effet, conformément à l'article 901-1 du CGI, outre les déclarations, ce droit s'étend aux actes et documents utilisés par les contribuables pour l'établissement des impôts, droits et redevances et aux documents déposés par les contribuables pour obtenir des déductions, restitutions, remboursement ou exonérations.

En matière de prix de transfert, l'article 17 du CGI autorise l'administration fiscale à redresser les résultats déclarés par les entreprises sénégalaises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Sénégal. La portée de cet article est cependant limitée, du fait des difficultés pratiques liées à sa mise en œuvre. Aussi le dispositif fiscal gagnerait-il à être complété. Les dispositions du Code général des impôts ne prévoient pas pour l'heure de dispense de preuve de la dépendance pour l'administration lorsque les transactions s'effectuent avec des entreprises établies dans État ou territoire non coopératif. Alors qu'en pratique, une telle preuve est difficile à apporter. Le

Sénégal devrait contribuer à son niveau à la lutte contre les paradis fiscaux. Un dispositif qui présumerait la dépendance établie dès lors que le transfert est fait en direction d'un pays à fiscalité privilégiée allègerait le fardeau de la preuve à l'administration et constituerait un signal fort à l'égard des paradis fiscaux.

La loi devrait aussi évoluer dans le sens d'octroyer à l'administration, le droit d'imposer à l'entreprise de fournir par écrit des informations en cas de présomption de transfert de bénéfices à l'étranger[878]. L'action de l'administration fiscale gagnerait également en efficacité si, dans le cadre des vérifications de comptabilité des entreprises, elle pouvait demander, selon une procédure écrite, des informations concernant les modalités de fixation du prix des transactions entre l'entreprise sénégalaise et une entreprise située à l'étranger

Le recours à cette procédure doit néanmoins être encadré. Elle n'est en principe applicable que si au cours du débat oral et contradictoire, l'entreprise n'a pas fourni les informations relatives aux opérations intra-groupe demandées par l'administration.

Le Code général des impôts est muet au sujet du contrôle fiscal informatisé. Ce qui limite encore l'efficacité du contrôle des prix de transfert. Compte tenu de la grande quantité de donnée à manipuler dans le cadre du contrôle des prix de transfert, seul un traitement informatique des données pourrait être concluant. C'est ainsi que, lorsque la comptabilité est informatisée, l'administration doit être habilitée à procéder à des traitements informatiques en indiquant par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées[879].

Le droit de reprise de l'administration fiscale est limité dans le temps et s'exerce dans le cadre de procédures offrant aux contribuables qui en font l'objet des garanties adéquates[880]. Après un délai de 5 ans, l'administration est déchue de son droit de reprise, du fait de la prescription. Ce délai de droit commun est en vigueur en matière de prix de transfert. Il nous semble trop long. Car il fait supporter aux contribuables des frais liés à la conservation des documents et fragilise ses garanties. Il pourrait être raisonnablement ramené à trois ans comme

---

878 I. VESTRIS, « Le droit à l'information de l'administration », *Droit fiscal,* 2007, n° 3 op. cit., 51.

879 J.-C. GIBERT »L'informatique, nouvelle arme du contrôle fiscal », BF 5/06, 494-498 ; J.-C. GIBERT et C. AUJOULAT, « Contrôle fiscal informatique : un toboggan pour l'inconnu ? », BF 8-9/08, 692-697 ; R. GOUYET, « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : la nouvelle donne », *Droit fiscal,* 2008, n° 49, 603.

880 G. GEST, « Droit de reprise de l'administration et lois fiscales rétroactives », *Revue française de comptabilité*, mai 1993, p. 52.

c'est le cas en France. Mais, quel que soit le délai de reprise, sa prorogation devrait être prévue lorsque l'administration a demandé des renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative prévue par les conventions fiscales.

Enfin, le Code général des impôts doit permettre à l'administration fiscale de pouvoir convenir avec les administrations d'autres États de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur le territoire de l'État dont elle relève ou même des contrôles fiscaux à l'étranger, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus.

2- Les fondements du droit de contrôle

Le contrôle des prix de transfert consiste à analyser la normalité d'opérations à caractère « économique », champ dans lequel les vérités sont parfois relatives et pour lequel les effets « volume » ont des conséquences chiffrées importantes[881]. D'un point de vue juridique, le droit de contrôle de l'administration des prix de transfert non conformes au principe de pleine concurrence peut avoir un fondement différent, en fonction de la finalité poursuivie. C'est pourquoi, dans le cadre de l'examen de transactions intra-groupe, il n'est pas toujours aisé pour l'administration fiscale de déterminer s'il s'agit d'un acte de gestion normale (a) ou d'une opération destinée en totalité ou en partie à transférer des bénéfices à l'étranger (b).

a) L'acte anormal de gestion

L'application du principe de pleine concurrence ressemble à bien des égards à une variante de la théorie de l'acte anormal[882]. Une fois ses conditions d'applications réunies, l'article 17du CGI offre « l'avantage » d'établir une présomption de transfert de bénéfices, que l'entreprise pourra combattre par la preuve contraire. Si elle est placée sous la dépendance d'un groupe économique, la volonté d'une entreprise est en effet présumée viciée de manière implicite, dès

[881] Comment savoir si, pour une entité distributrice, la marge brute qu'elle réalise, en raison du niveau de ses prix d'achat auprès du groupe, devrait être de 51 % et non de 50 %, sachant que le transfert qui en résulte a des conséquences importantes en termes de rectification au titre des prix de transfert ?
Avec un chiffre d'affaires d'un million de francs CFA, le transfert serait de 10 mille, avec un chiffre d'affaires de 10 millions, il serait de 100 mille, avec un chiffre d'affaires d'un milliard, il serait de 10 millions !

[882] Pour rappel, la théorie de l'acte anormal de gestion n'est pas applicable en matière de TVA compte tenu de son caractère réel, la TVA ne peut être assise que sur des sommes réellement encaissées, ce qui exclut la prise en considération d'une sorte de juste prix ou de prix normal. Ainsi des rabais consentis par une entreprise ne rentrent pas dans l'assiette de la TVA, même si ces rabais sont anormaux.

lors qu'une transaction anormale est constatée. La présomption qui résulte de l'article 17 du CGI ne semble être au fond qu'une application de la théorie de l'acte anormal de gestion[883].

Il convient de rappeler que l'article 17 du CGI reprend presque littéralement les dispositions de l'article 57 du CGI français. Or cet article qui tire son origine de l'article 76 de la loi du 31 mars 1933 est antérieur à l'élaboration de la théorie de l'acte anormal de gestion. En plus, l'élément d'extranéité exigé dans l'article 57 pour lutter contre les transferts indirects de bénéfices à l'étranger constitue une spécificité par rapport à l'acte anormal de gestion[884]. En effet, pour que cet article puisse être appliqué, l'une des entreprises apparentées partie à la transaction doit se situer hors de la France. Le Conseil d'État français a eu à préciser à ce propos que de telles dispositions ne sauraient jouer à l'égard des relations financières entre entreprises françaises[885] .

L'acte anormal de gestion est une théorie d'origine prétorienne. Elle a été élaborée d'abord par la jurisprudence. Ensuite, elle a été appliquée en droit interne avant d'être étendue à la fiscalité internationale. En droit fiscal, l'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter parce qu'étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise[886].

L'acte anormal est celui qui est accompli dans le seul intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise. En revanche, ne peut être regardé comme étranger à la gestion

---

[883] M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit. p. 367.

[884] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 315.

[885] CE, 14 juin 1963, *Droit fiscal*, 1963, n° 31-36, comm. 761 : « qu'en l'absence de toute disposition du Code général des impôts analogue à celle de l'article 57 dudit Code, relative aux entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, une entreprise ne peut, quand elle accorde un avantage à une filiale sise en France, être présumée avoir entendu procéder à un transfert de ; qu'il appartient à chaque cas d'espèce, à l'administration d'apporter la preuve que le contribuable a délibérément poursuivi un intérêt étranger à celui de l'entreprise ».

[886] Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de « l'acclimatation » ou de la « transplantation »en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais à deux différences près : seule l'administration peut l'invoquer ; et elle peut agir d'office. En la matière, le juge commercial prononcerait la nullité des actes contraires à l'intérêt de l'entreprise ; le juge répressif, des sanctions pénales contre les dirigeants coupables de délit d'abus sociaux ou d'abus de crédit social. En vertu de son privilège d'action d'office, l'administration fiscale est dispensée du recours judiciaire. Le service a pour mission de faire respecter les intérêts de l'État. Le contrôle est un contrôle de régularité et non d'opportunité.

normale de l'acte entrepris dans ce que les dirigeants croient, à tort ou à raison, être à un moment donné l'intérêt de l'entreprise, même si cet intérêt concorde à ce moment-là avec celui d'un tiers[887].

Au Sénégal, l'acte normal de gestion résulte de l'interprétation de l'article 7-III du CGI qui dispose que les charges, pour être déductibles doivent « être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à sa gestion normale ». En fait, l'entreprise a un patrimoine propre dont l'exploitation a vocation à produire un profit et il n'est pas admis que ce profit soit détourné dans l'intérêt d'un tiers. En matière de produits, l'origine légale de l'acte anormal de gestion est plus difficile à trouver. Les dispositions de l'article 7-I du CGI semblent s'y rapprocher le plus : « le bénéfice imposable est déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les sociétés et les personnes morales … ». Il convient en effet, d'imposer tous les produits de l'entreprise. Alors qu'en matière de prix de transfert, l'article 17 du CGI s'applique clairement aussi bien pour les charges que pour les produits. C'est dire qu'en définitive, les deux notions ne se recoupent pas entièrement.

Mais, d'une manière générale, est réputé acte anormal de gestion, celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière de recette, sans qu'il ne soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale[888]. L'absence d'intérêt direct pour l'entreprise doit être recherchée dans le défaut de contrepartie ou d'avantage retiré de l'opération. C'est en cela que l'acte anormal de gestion se rapproche de l'article 17 du CGI. Si « toute aide accordée par une société mère à l'une de ses filiales à l'étranger, peut constituer un transfert de bénéfices (...) il n'y a transfert de bénéfices que si l'aide n'a pas été consentie dans le cadre d'une gestion commerciale normale (...) Le caractère normal de ces aides étant apprécié dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'avantages de même nature consentis à des filiales françaises » [889].

---

[887] D. MARSALET, Conclusions sous CE, 10 janvier 1973, Dupont, 1973, n° 4, p. 120 ; *Droit fiscal*, 1974, n° 8, comm. 223.

[888] Certaines opérations telles que les avances, prêts, cautionnements et abandons de créances sont des formes d'aides apportées par des sociétés mères étrangères à leurs filiales. Ces opérations peuvent, selon les circonstances, être régulières ou irrégulières. Dans ce dernier cas, elles peuvent être sanctionnées par le biais des prix de transfert ou de l'acte anormal. Dans ce cas ci, la charge de la preuve incombe à l'administration : une présomption de normalité s'attache donc à l'acte de gestion (voir par exemple : CE, 14 juin 1963, *Droit fiscal*, 1964, n° 8 bis, p. 161, conclusions Ducamin ; CE, 17 décembre 1980, D., 1981, IR 335, obs. Schmidt).

[889] C. VEROT (Commissaire du gouvernement), conclusions sous l'arrêt SA Guerlain : CE, 10e et 9e ss-sect., 11 avril 2008, n° 281033, SA Guerlain : JurisData n° 2008-081311 ; *Droit fiscal*, 2008, n° 18, comm. 302, note M. Taly ; RJF 2008, chron. J. Burguburu, p. 667.

Cependant, la théorie de l'acte anormal de gestion vaut autant dans l'ordre international que dans l'ordre interne. Il n'y a transfert de bénéfices que si l'avantage accordé à une entreprise étrangère n'a pas une contrepartie normale, légitime pour l'entreprise sénégalaise, c'est-à-dire qu'il est consenti en dehors d'une gestion commerciale normale. Pour autant il n'y a pas confusion entre l'acte anormal de gestion, inspirée par l'article 7 du CGI, et le transfert de bénéfices réprimé par l'article 17 du même Code.

Dans le cadre de l'examen de transactions intra-groupe, il n'est pas toujours aisé pour l'administration fiscale de déterminer s'il s'agit d'un acte normal de gestion ou d'une opération destinée en totalité ou en partie à transférer des bénéfices à l'étranger.

D'ailleurs, dans certains cas l'administration française a eu à procéder à une substitution de motifs. Elle va tout d'abord se fonder sur l'article 57 du CGI français devant le juge pour justifier le redressement qu'elle a opéré. Puis elle va invoquer la théorie de l'acte anormal dans l'hypothèse où elle ne réussirait pas à prouver que les conditions exigées pour le constat d'un prix de transfert sont remplies, notamment, l'absence de lien de dépendance[890]. Le juge français de l'impôt a admis le recours à une substitution de base légale entre l'article 57 et l'article 39 du CGI qui fonde la théorie de l'acte anormal de gestion, dans un cas où l'administration ne parvenait pas à démontrer l'existence du lien de dépendance[891].

---

[890] CAA Paris, 2ème ch. du 11 février 1997 n° 94-511, SA Borsumij Whery France, RJF mars 1998 n° 245 p. 180 ; *Droit fiscal,* 1998, n° 38 p. 1146, n° 801. Dans cette affaire, l'Administration fiscale française entendait opérer un redressement sur les fondements de l'article 57 du CGI et de l'acte anormal de gestion Le commissaire du gouvernement et le juge ont admis ce double fondement. En l'espèce, la cour a jugé que les dépenses de personnel qui ont été engagées par la société néerlandaise NV Borsumij Whery auprès de sa filiale française à des fins de surveillance et de contrôle constituaient un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI. Mais dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement Micheline Martel a précisé que la solution aurait été identique sur le fondement de l'acte anormal de gestion.

[891] CE, 8e et 9e ss-sect., 18 mars 1994, n° 68799 et n 70814, SA Sovemarco-Europe : *Droit fiscal,* 1994, n° 40, comm. 1703, note G. Tixier et T. Lamulle ; RJF 1994, n° 532, conclusions Ph. Martin, p. 290 ; CE 18 mars 1994 req n° 68 799, Sovemarco-Europe, RJF 05/94 n° 532 ; CAA Paris, 2ème ch. du 4 octobre 2001 n° 97PA03347, SA Les Editions Edilec, Juridisc. Conseil d'État vol. III. Dans cet arrêt, le ministre avait demandé une substitution de base légale. Là encore, le juge a admis la substitution de motifs, mais il a considéré que l'Administration n'avait pas apporté la preuve du lien de dépendance nécessaire à l'application de l'article 57 du CGI. La cour a ensuite estimé qu'il n'y a pas non plus en l'espèce d'acte anormal de gestion : le seul fait que le prix payé était supérieur aux coûts de revient ne permet pas

b) La lutte contre les transferts de bénéfices à l'étranger

L'état de dépendance et la communauté d'intérêts qui existent entre deux entreprises sont susceptibles d'entraîner un transfert de valeurs entre les deux sociétés. À partir du moment où il y a possibilité de faire un choix entre deux systèmes d'imposition dont l'un est d'un poids plus lourd que l'autre, une tendance naturelle est observée, qui consiste à faire transiter le revenu de l'entreprise qui subirait le plus fort taux d'imposition à celle qui serait la moins imposée pour le bénéfice qu'elle va déclarer[892].

Les modalités selon lesquelles ce transfert de bénéfices peut s'opérer sont multiples. Il est néanmoins possible de les regrouper en deux catégories. D'une part, ce bénéfice peut être transféré par des procédés normaux, admis par la loi fiscale. Il suffit que la société filiale distribue à la société mère sous forme de dividendes les bénéfices qu'elle a réalisés. D'autre part, ce bénéfice peut être transféré par des procédés détournés, des moyens indirects[893]. Par le biais d'opérations commerciales, financières et autres passées entre les deux sociétés, il est possible à l'une de minorer le bénéfice qu'elle peut réaliser à l'occasion de ces opérations. L'absence de bénéfice réalisé et imposé se trouve compensé par le bénéfice plus important réalisé par l'autre société, à l'encontre de laquelle l'impôt peut d'un taux plus léger[894].

Quelle que soit la technique utilisée, le législateur interdit tout transfert dans lequel y est présumé une fuite devant l'impôt. La fraude apparaît difficile quand il y a transfert direct de bénéfices. Elle est, par contre, plus aisée et plus fréquente en matière de transfert indirect de bénéfices. Mais, elle ne doit cependant pas être présumée de façon irréfragable. Il convenait de considérer un certain nombre d'opérations comme normales et non susceptibles de sanction.

C'est ainsi que l'article 17 du CGI ne sanctionne que les transferts indirects et anormaux de bénéfices d'une entreprise sénégalaise à une autre établie à l'étranger. L'existence réelle des avantages consentis étant établie par l'administration, il lui appartient de l'apprécier comme entraînant ou non un transfert de bénéfices. L'article 17 a partiellement simplifié cette question de l'appréciation à porter sur le profit accordé : il a établi une présomption suivant laquelle l'avantage consenti opérait un transfert indirect de bénéfice.

---

d'établir l'existence de surcoûts d'autant plus que l'Administration ne fournissait aucun élément de comparaison des prix.

[892] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 245.

[893] M. COZIAN, « L'imposition des distributions irrégulières effectuées par les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés », *Droit fiscal*, 1985, n° 49, p. 1414.

[894] B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 246.

En réalité, l'article 17 du CGI trouve son fondement dans la volonté du législateur de lutter contre toute forme de contournement de l'impôt au Sénégal, se manifestant en une fraude ou une évasion fiscale au niveau international. Théoriquement, il y a fraude fiscale quand il y a violation de la loi ; il y a évasion fiscale si la loi n'est pas enfreinte.

La fraude fiscale s'analyse toujours comme une dissimulation de la matière imposable. Cependant cette dissimulation peut être plus ou moins élaborée. La dissimulation matérielle est la forme la plus visible et consiste en l'omission volontaire de déclarer un revenu. Plus complexe est la dissimulation comptable, qui se rapporte le plus à la manipulation des prix de transfert. En jouant sur les différentes qualifications comptables, il est possible d'en retirer un avantage fiscal plus ou moins important. La dissimulation juridique est aussi plus rare en la matière. Elle prend la forme d'opérations fictives ou de fausses qualifications quand bien même l'administration fiscale ne soit pas liée par la qualification juridique donnée par le contribuable.

Par ailleurs, le système fiscal n'est pas parfait, au contraire il comporte beaucoup de lacunes. Les techniques d'évaluation de la matière imposable sont parfois rudimentaires et permettent de ce fait une évasion fiscale. L'imperfection peut provenir aussi de lacunes dans la législation fiscale. L'évasion fiscale correspond à une « troisième voie fiscale »[895] qui s'ajoute aux autres voies de la soumission et de la violation de la législation fiscale. Dans ce cas, l'évasion est favorisée puisque la loi n'appréhende pas complètement la réalité fiscale. À l'échelle internationale, certains contribuables utilisent le principe de territorialité de l'impôt, à leur profit. La localisation des biens dans un pays fiscalement plus accueillant est une réalité.

Le vide de la loi est parfois invoqué pour justifier des actions de contournement de la loi fiscale qui se traduisent par l'évasion[896]. La théorie du non-droit peut ainsi être appliquée aux prix de transfert[897], la théorie des lacunes du droit aussi[898]. Les multinationales profitent des lacunes pour contourner des dispositions défavorables à l'exécution de leurs stratégies. Mais en cela, ces

---

[895] C.-R. MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, Paris, 1990, p. 102.

[896] M. SNOUSSI, *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales*, op. cit., p. 453.

[897] J. CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, Paris, 1995, p. 23 : Le non-droit correspond à des situations normatives marquées par « une baisse considérable de la pression juridique ». En ce qu'il a de plus significatif, il consiste en un retrait ou une retraite du droit : les phénomènes de non-droit sont les mécanismes par lesquels le droit se retire.

[898] C. PERELMAN, « Le problème des lacunes en droit. Essai de synthèse », *in* C. PERELMAN (Dir.), *Le problème des lacunes en droit*, Bruylant, Bruxelles, 1968, pp. 537-552.

techniques tout en étant ou semblant être conformes à la lettre de la loi fiscale enfreignent son esprit.

C'est ainsi qu'en dépit de sa légitimité économique, le terme prix de transfert est souvent utilisé dans un sens péjoratif. Il est considéré à tort, sur le plan fiscal, comme étant une technique de transferts indirects de bénéfices d'une entité d'un groupe multinational située dans un pays à pression fiscale élevée vers une autre entité du même groupe située dans un pays à fiscalité privilégiée ou nulle, dans le but de diminuer la charge fiscale globale du groupe[899].

En fait, le prix de transfert peut être une technique purement commerciale conforme à la légalité ou une technique de manipulation fiscale mue par un souci de rentabilisation excessive. Les prix de transfert ne constituent pas en eux-mêmes une manifestation de la violation du droit. Le terme prix de transfert est en principe neutre et les problèmes des prix de transfert ne doivent pas être nécessairement confondus avec les problèmes de la fraude et de l'évasion fiscale internationale[900].

Lorsqu'ils sont correctement déterminés, les prix de transfert restent conformes au principe de pleine concurrence et donc à la loi. La fixation de ces prix ne doit pas être un prétexte de distorsion des règles de la concurrence qui doivent s'appliquer même dans le contexte d'internalisation des activités économiques et financières des groupes de sociétés. Dans ce cadre, il importe peu que ces prix soient fixés d'un commun accord ou qu'ils résultent de la fixation par la société mère.

Le prix de pleine concurrence constitue une garantie de commerce économique équitable, sans laquelle les entreprises entreraient en compétition incontrôlée. Ce qui nuirait aux États qui sont déjà en concurrence fiscale pour élargir leur assiette. Malgré le principe de pleine concurrence maintes fois repris et rappelé, les sociétés transnationales cherchent de plus en plus à rentabiliser fiscalement leurs prix de transfert.

B- L'exercice du droit de contrôle

Le droit de contrôle de l'administration est exercé suivant des modalités différentes dont la finalité est la même : ajuster les bénéfices déclarés conformément à la réalité de l'activité économique de l'entreprise (1). Mais,

[899] N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges », op. cit., p. 5.
[900] M. SNOUSSI, *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales*, op. cit., p. 449.

compte tenu de la particularité des prix de transfert, l'administration fiscale sénégalaise rencontre des difficultés pour asseoir leur contrôle efficient (2).

1- Les formes de contrôle en matière de prix de transfert

Le contrôle de l'administration peut revêtir diverses formes, il peut être sommaire ou approfondi[901]. Le contrôle sommaire se fait à partir du bureau sur le dossier du contribuable (a). Le contrôle approfondi se fait sur place[902] ; en principe dans les locaux de l'entreprise ou de son conseil et consiste en une vérification de la comptabilité (b).

a) Le contrôle sur pièces en matière de prix de transfert

Compte tenu de la présomption de sincérité attachée à toute déclaration fiscale, l'imposition est établie conformément aux éléments déclarés. Le contrôle sur pièces permet néanmoins à l'administration fiscale de procéder à un examen critique des documents qui lui ont été présentés, en les comparant aux déclarations souscrites par le contribuable ainsi qu'aux bulletins de recoupement et autres informations contenus dans son dossier fiscal[903]. Cette opération aboutit soit au classement de la déclaration lorsqu'elle est reconnue exacte, soit à des rectifications lorsqu'elle est inexacte sur certains points particuliers, soit à la vérification de la comptabilité de l'entreprise. En matière de prix de transfert, la dernière hypothèse est la règle. Car, il est difficile, voire impossible de contrôler les prix pratiqués entre entreprises apparentées du seul dossier.

Le droit de contrôle des déclarations du contribuable résulte de l'article 901 du CGI qui dispose que « l'administration contrôle les déclarations des assujettis, ainsi que les actes et documents utilisés pour l'établissement des impôts, droits et redevances visés au présent Code. Elle contrôle également les actes et documents de toute nature présentés ou déposés par les assujettis en vue d'obtenir des déductions, restitutions, remboursements ou exonérations ».

Les éléments de contrôle sur pièces résultent généralement soit de recoupements de la déclaration du contribuable avec des renseignements figurant dans son dossier, soit de demandes d'éclaircissements ou de justifications. À cet effet, lorsque le contribuable a refusé de répondre à une demande verbale, l'agent

---

[901] J.-P. CASIMIR, « Contrôle fiscal, droits garanties et procédures », *Groupe Revue fiduciaire*, coll. Code annoté, 2000, 7e éd., p. 23 et 24.

[902] L'examen approfondi peut également consister en un examen de la situation fiscale personnelle du contribuable lorsque c'est une personne physique.

[903] T. LAMBERT, « L'apport des types de contrôle à la détection de la fraude », *Droit fiscal*, 2007 n° 3, p. 52.

chargé de l'assiette doit renouveler sa demande par écrit[904]. En cas de défaut de production de justifications suffisantes ou de défaut de réponse dans le délai légal, ou de réponse équivalent à un défaut de réponse, l'administration a le droit de recourir à une procédure de taxation d'office. En France, la Haute assemblée veille depuis longtemps à ce qu'une simple demande de justification ne déborde pas, dans le temps et par son ampleur, vers une vérification de comptabilité qui ne dirait pas son nom[905].

Les redressements effectués à la suite d'un contrôle sur pièces ne privent pas l'administration de la possibilité, dans la limite du délai de prescription, de procéder à de nouveaux rappels, soit à la suite d'un nouvel examen du dossier, soit à la suite d'une vérification de comptabilité.

À l'issue de cet examen, l'administration peut avoir la conviction que la complexité du dossier et la nature des anomalies révélées par le contrôle sur pièces nécessitent des investigations plus importantes qui pourront être menées dans le cadre d'un contrôle sur place[906].

b) Le contrôle sur place en matière de prix de transfert

La vérification de comptabilité permet à l'administration de s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs. Il consiste en l'examen et l'exploitation des documents qui ont permis l'établissement des déclarations déposées par les contribuables, même pour ceux relevant d'un régime d'imposition non assis sur le résultat réel[907]. La vérification peut être générale ou partielle[908]. C'est donc l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites. En effet, l'article 903 du CGI dispose que : « les agents des Impôts et des Domaines ayant au moins le grade de contrôleur, peuvent vérifier

---

[904] Le service devra indiquer les points sur lesquels il sollicite des éclaircissements ou des justifications, la nature des pièces à joindre, tout en assignant au contribuable un délai de réponse de 20 jours.

[905] CE, 29 novembre 1991, n° 57.685 et 57.686.

[906] T. LAMBERT, « Hasard et contrôle fiscal », *Gaz. Pal.* 16-17 février 2001, pp. 13 à 20.

[907] Le Conseil d'État français a eu à préciser à travers l'arrêt CE, 6 juillet 1988, n° 55-828, 9e et 8e s.-s., que « lorsqu'un contribuable dépend pour l'établissement de ses bénéfices non commerciaux du régime de l'évaluation administrative, cela ne fait pas obstacle à ce que l'administration procède à une vérification de comptabilité, puisque la détermination du forfait doit se faire sur des bases que le contribuable doit pouvoir discuter grâce aux documents comptables qu'il est obligé de tenir ».

[908] T. LAMBERT, « Frappe chirurgicale et dégâts collatéraux : la vérification ponctuelle », *Bull. mens. F. Lefebvre* 10/04, pp. 655 et s.

sur place (…), la comptabilité et les documents détenus par les assujettis, permettant d'asseoir et de contrôler les impôts, droits, taxes et redevances visés au présent Code ».

Toute vérification sur place doit être précédée de l'envoi d'un avis de vérification[909]. Cet avis doit mentionner entre autres, la date de début de l'intervention, les impôts et taxes vérifiés, les périodes soumises à vérification, les documents à mettre à la disposition des vérificateurs, l'indication que le contribuable peut se faire assister par un ou deux conseils de son choix[910].

L'avis de vérification doit obligatoirement être accompagné d'un exemplaire de la charte du contribuable[911]. Ce document rappelle au contribuable ses droits et obligations et il est opposable à l'administration. La vérification devra se dérouler au siège ou dans les locaux de l'établissement principal du contribuable vérifié ou dans d'autres locaux choisis par ce dernier.

La durée de l'intervention sur place doit correspondre au temps nécessaire pour l'accomplissement des diligences nécessaires. Ce temps ne peut donc s'apprécier qu'en fonction des difficultés propres à chaque dossier. Seulement pour les petites et moyennes entreprises, la durée est limitée à 3 mois[912]. La durée de la vérification est computée de la date de la première à celle de la dernière intervention sur place des vérificateurs[913].

---

[909] La jurisprudence française a eu à juger que l'administration n'apporte aucune preuve en produisant un pli recommandé, sans accusé de réception, qui ne porte que le nom du destinataire et/ou celui de l'expéditeur. Le seul fait que les documents contenus dans l'envoi soient des imprimés de l'administration des impôts ne saurait être considéré comme justifiant de l'adresse de l'expéditeur : CE, 10 mai 1993, n° 126.700, 9e et 8e s.-s., Dubois ; CE, 8 juillet 1988, n° 55-453, 9e et 7e s.-s. Mais l'avis peut être envoyé par la poste ou être remis en mains propres : CAA Paris 13 octobre 1991, n° 1145, 2e ch.

[910] G. TOURNIE, « Droit de communication et vérification de comptabilité », note sous CE, 22 mai 1989, n° 66.523, *Droit fiscal,* 1989, comm. 1695.

[911] Pour une analyse critique de la charte du contribuable en France, voir : G. NOEL, « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? Les réponses de l'administration fiscale aux souhaits des usagers contribuables », *Droit fiscal,* 2005 n° 47, 41.

[912] Il s'agit des prestataires dont le chiffre d'affaires n'excède pas, pour chacune des années vérifiées, 150 millions de francs et des industriels et commerçants dont le chiffre d'affaires n'excède pas 300 millions, conformément à l'article 964 du CGI.

[913] Selon la jurisprudence française, en cas de contestation, il appartient au contribuable d'établir qu'une intervention s'est déroulée après l'expiration du délai de vérification : CE, 12 décembre 1979, n° 11. 741, RJF 2/1980, n° 131 ; CE, 11 mars 1983, n° 28.890, RJF 5/1985, n° 685 ; CE, 27 février 1991, n° 80-722, 7e et 9e s.-s.

L'achèvement de la vérification est une question de fait[914]. Mais à la fin de l'intervention, il est fait obligation au vérificateur de matérialiser la date par un procès-verbal. Ce procès-verbal est dressé à l'occasion d'une réunion dite de synthèse qui est une rencontre entre les vérificateurs et le contribuable, assisté éventuellement par son conseil. Au cours de cette réunion, le vérificateur expose oralement les constats faits et éventuellement les redressements envisagés. Le contribuable, à cette occasion, donne ses dernières explications ou justifications[915]. Après cette réunion, le vérificateur ne peut plus revenir pour consulter les documents comptables.

À la suite de la réunion de synthèse, le vérificateur est tenu d'adresser au contribuable une notification de redressement ou d'absence de redressement. En outre, les redressements doivent être suffisamment motivés et comporter les numéros des articles du code appliqué[916]. Si le contribuable accepte les redressements, la procédure est close et les titres de perceptions émis. Mais, si le contribuable, dans sa réponse, a formulé des observations, le rejet total ou partiel de ces observations doit être matérialisé par l'envoi d'une confirmation de redressement. Il en est de même en cas d'acceptation des observations formulées par le contribuable. Le défaut de réponse dans le délai de 30 jours équivaut pour le contribuable à une acceptation tacite des redressements[917]. Même si les redressements ont été acceptés, le contribuable peut toujours, dans la limite du délai qui lui est imparti pour faire parvenir ses observations à l'administration, revenir sur son acceptation[918]. L'administration dispose, quant à elle, d'un délai

---

[914] CE, 18 octobre 1989, n° 54.774, RJF 2/1989, n° 1394. D'après cette décision, les seules dates apposées par le vérificateur, sur la notification de début de vérification et celle de fin de cette dernière, n'ont pas force probante. Voir aussi : CE, 14 octobre 1988, n° 48.148, RJF 12/1988, n°1360 ; CE, 23 mars 1988, n° 62.042, RJF 5/1988, n°625.

[915] Sur la nécessité d'accroître la sécurité pour les contribuables : O. FOUQUET, « La sécurité juridique en matière fiscale : le fond et le forme », *Lamy Contrôle fiscal et contentieux,* 102, § 102-1 ; G. NOEL, « Pour un droit constitutionnel à la sécurité fiscale - S'inspirer des principes communautaires pour offrir de meilleures garanties au contribuable », RFC, n° 277, avril 1996, p. 54-55 ; V. F. HUBEAU, « Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », *Cahiers de droit européen,* 1983, p. 143.

[916] Sur la nécessité d'indiquer les motifs de fait et de droit, CE, 26 juin 1985, n° 39049 et n° 39805, *Droit fiscal,* 1985, n° 44, comm. 1856, 1857 et 1860 ; RJF 1985, n° 1212.

[917] La confirmation de redressement adressée avant l'expiration du délai de 30 jours est irrégulière : CE, 24 juin 1987, n° 50.012, RJF 8-9/1987, n° 851 ; CE, 17 octobre 1990, n° 97.253, RJF 12/1990, n° 1430.

[918] CE, 17 mai 1989, n° 62.199, RJF 7/1989, n° 860 ; CE, 6 janvier 1986, n° 042.034, RJF 3/1986, n° 308.

de 2 mois pour répondre aux observations du contribuable. Le défaut de réponse, dans ce délai, équivaut à une acceptation tacite des observations du contribuable.

2- Les limites du contrôle des prix de transfert

Les échanges se mondialisent de plus en plus. Les administrations fiscales des États prises isolément se trouvent d'autant impuissante, faute de moyens et de pouvoirs suffisants pour limiter autant que faire se peut l'évasion fiscale, dans le but d'imposer la substance fiscale délocalisée à tort[919].

Le Sénégal, à l'instar des autres États comme la France, se doit de renforcer son arsenal anti-évasion, lequel devra permettre à la Direction générale des Impôts et des Domaines d'optimiser les opérations de contrôle sans être entravée. À cet effet, le régime de la preuve peut être un moyen de lutte efficace contre les transferts indirects de bénéfices[920].

La mobilisation des instruments de contrôle fiscal des prix de transfert qui peuvent se révéler d'une redoutable efficacité, se heurte pourtant à l'habileté de contribuables décidés à éviter l'impôt[921]. L'administration fiscale est généralement confrontée à une double série de difficultés. D'abord, il est souvent difficile de trouver des éléments de comparabilité pertinents. Ensuite, la charge de la preuve lui est difficile à administrer. Il lui sera presque impossible d'apporter la moindre preuve lorsque l'entreprise apparentée à l'entité sénégalaise se situe dans un paradis fiscal qui ne fournit en principe aucun renseignement concernant les entreprises qui y sont implantées. Car, « les paradis fiscaux se distinguent des autres États par la production de lois chargées d'assurer l'anonymat aux firmes et aux individus et de les mettre à l'abri de leurs propres gouvernements »[922].

Il est souhaitable que les vérificateurs fassent preuve de souplesse et n'exigent pas des contribuables, pour la fixation de leurs prix de transfert, un niveau de précision irréaliste compte tenu des faits et circonstances. Le vérificateur devrait également tenir compte du jugement commercial porté par le contribuable sur l'application du principe de pleine concurrence, afin que l'analyse des prix de

---

[919] M. LEROY et T. LAMBERT (collectif), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan 2008, p. 138.

[920] D. LECOMPTE, « Le droit de la preuve comme moyen de lutte contre l'évasion fiscale », *Droit fiscal*, 2007, n° 7, pp. 155 et s.

[921] M.-J. AGLAE, « La résistance juridique à l'impôt : le contentieux fiscal devant le TA de Fort-de-France, in Recherches individuelles et intérêt collectif », *Annales de la faculté de droit et d'économie de la Martinique*, vol. 1, L'Harmattan, 2005, p. 41 et 57.

[922] R. PALAN, « Paradis fiscaux et commercialisation de la souveraineté de l'État », *L'Économie Politique* n° 15, p. 80.

transfert soit en phase avec les réalités de la vie des affaires. Le vérificateur doit commencer par examiner les prix de transfert du point de vue de la méthode que le contribuable a choisie pour fixer ses prix[923].

§ 2- Le droit de rectification

Le droit de contrôle a pour corollaire le droit de reprise. Le droit de contrôle de l'administration est accompagné d'un pouvoir de redressement, c'est-à-dire la faculté de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous les impôts, taxes et redevances dus en vertu des lois fiscales, ainsi que des erreurs susceptibles d'entacher leur détermination. Dans la pratique, l'exercice du droit de rectification se traduit par une rectification des bases d'imposition assortie d'une sanction fiscale (A) qui peut être prolongée par une action sur le plan pénal (B).

A- La rectification des bases imposables

Constitue un redressement toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, l'administration fiscale ajoute ou supplée aux éléments qui ont été, ou qui auraient dus être déclarés par un contribuable et qui se traduit par une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible[924].

Une fois que le prix de transfert a été ajusté, il faut déterminer les impositions qui en résultent. Il y a lieu tout d'abord d'opérer une révision de l'impôt principal dû au titre des bénéfices réalisés (1) et d'effectuer ensuite une révision de l'impôt de distribution (2).

1- L'ajustement primaire : l'imposition des bénéfices réintégrés

Une fois la présomption de transfert établie par l'administration, il revient au contribuable de justifier de l'existence d'une contrepartie à l'avantage consenti. En l'absence d'une telle démonstration au cours du débat oral et contradictoire, le contribuable n'apportant aucun élément susceptible de remettre en cause la présomption de transfert de bénéfices, une proposition de rectification lui sera notifiée rehaussant les résultats de l'entreprise sénégalaise.

Le premier ajustement à opérer du fait de l'application du principe de pleine concurrence à des transactions faisant intervenir une entreprise associée établie au Sénégal et une entreprise étrangère concerne l'impôt sur les sociétés[925]. La mise en œuvre de l'article 17 du CGI implique la rectification du bénéfice imposable de

---

[923] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.9.

[924] J.-L. BARÇON-MAURIN, « Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », *Droit fiscal*, 2007 n° 3, p. 50.

[925] L'OCDE parle d'ajustement primaire, *Principes directeurs*, op. cit., § 4.32.

l'entreprise établie au Sénégal. Le bénéfice qui avait été transféré de façon indirect est réintégré dans le résultat soumis à l'impôt sur les sociétés. Cette rectification peut se présenter sous la forme soit du rejet d'une charge ayant indûment obéré les résultats de l'entreprise, soit de l'intégration d'un manque à gagner indûment consenti par l'entreprise sénégalaise au profit d'une entreprise étrangère apparentée[926].

Dès lors, si les sommes réintégrées ont pour effet d'accroître le bénéfice déclaré, ce bénéfice supplémentaire sera imposé au taux de l'impôt sur les sociétés s'il est imputable à une société. Si le résultat de la société est déficitaire, les montants réintégrés s'imputeront sur ce déficit. S'ils le dépassent, la partie excédentaire sera imposée[927].

Le rehaussement de bénéfices peut être réalisé selon deux modalités différentes. En principe, l'administration fiscale doit réintégrer les montants si elle dispose d'éléments précis de comptabilité[928]. Si elle ne dispose que de vagues estimations, elle doit déterminer le montant du redressement au moyen d'une approximation.

Aux termes de l'article 17 du CGI, la procédure de comparaison n'est qu'une procédure exceptionnelle qui n'intervient qu'à défaut d'éléments de détermination précis permettant de réaliser les rehaussements[929]. En réalité, il est difficile de donner un contenu exact à l'expression « éléments précis ». Toujours est-il que de tels éléments doivent permettre de déterminer la réalité de l'avantage consenti, particulièrement au moyen d'un jeu d'écritures identiques de compte à compte. Le contribuable peut cependant apporter la preuve de son bénéfice exact en par le biais d'éléments comptables.

Cette situation risque d'entraîner en pratique un reversement de la charge de la preuve. Or, une chose est de démontrer l'existence d'un transfert à l'étranger, mais une autre est de calculer le bénéfice réellement imposable[930]. C'est pourquoi l'administration doit d'abord établir l'existence du transfert indirect et irrégulier de bénéfices, ensuite elle doit démontrer l'importance du redressement, c'est-à-dire la minoration de prix.

---

926 P. JANS, *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés affiliées*, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 130.

927 G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 479.

928 Cette méthode constitue la procédure normale : CE, 23 novembre 1960, Société concessionnaire du D., *Lebon*, 1960, 647.

929 B. JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, op. cit., p. 307.

930 Commissaire du gouvernement Poussière, conclusions sous CE, 23 novembre 1960, *Droit fiscal*, 1961, n° 9, doctrine.

Ainsi considérée, l'exigence d'éléments précis pour fonder un redressement en matière de prix de transfert semble superflue et inutile. Tout redressement, même de droit commun, doit être fondé sur des éléments, des motifs, sur des chefs précis afin qu'il puisse être discuté par le contribuable[931]. C'est seulement lorsque les éléments précis pour asseoir un redressement font défaut que l'administration peut recourir à la comparaison. La comparaison peut également servir à conforter les éléments précis de comptabilité. Donc la comparaison est une méthode exceptionnelle. Elle ne repose pas sur une imposition d'après le bénéfice réel.

2- L'ajustement secondaire : l'imposition des bénéfices réputés distribués

Les sommes indûment transférées à une entreprise étrangère sont assimilées à des revenus distribués. Il convient donc de réclamer l'impôt de distribution à la suite de l'ajustement primaire[932]. Cet ajustement secondaire consiste à appliquer sur les montants transférés et réputés distribués l'impôt sur le revenu dans la catégorie des valeurs mobilières.

Si l'exercice de l'entreprise sénégalaise est bénéficiaire, l'administration se fonde sur l'article 53 du CGI qui dispose : « sont considérés comme revenus distribués : 1° tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; 2° toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ». Cet article peut être utilisé quel que soit le bénéficiaire mais uniquement pour des sommes prélevées sur les bénéfices et désinvesties des caisses de la société[933].

Si l'exercice vérifié est déficitaire, et dans le cas où la société étrangère qui bénéficie du transfert est un associé ou actionnaire de la société sénégalaise, l'administration s'appuie sur l'article 53 du CGI précité et sur l'article 52-8. Ce dernier texte prévoit que sont considérés comme revenus distribués, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par des personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes ». Cet article vise les sommes appréhendées par les associés, actionnaires ou porteurs de parts, qu'elles soient prélevées sur des bénéfices ou non.

Dans les autres hypothèses, l'administration s'appuie sur l'article 52-9 qui considère comme revenu distribué « les rémunérations et avantages occultes ». Cette disposition peut être invoquée en période bénéficiaire ou déficitaire à condition que l'avantage accordé puisse être regardé comme occulte. Le caractère

---

931 Conclusions précitées.

932 OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.67.

933 CE 29/09/89 n° 75304 « Vénutolo » RJF 11/89 n° 1227.

occulte résulte de la non inscription en comptabilité de l'avantage ou de sa non individualisation permettant d'identifier précisément son montant, sa nature et son bénéficiaire[934]. Dans le cas de produits minorés ou de charges majorées, il faut prouver l'intention libérale des parties, résultant en pratique d'une communauté d'intérêt et l'existence d'un écart significatif entre la valeur réelle et le prix convenu.

La base de la retenue devra comprendre l'avantage résultant, pour le bénéficiaire, du fait que les sommes n'ont pas supporté la retenue[935]. Dans la mesure où les montants distribués sont considérés comme nets d'impôt, il conviendra de reconstituer le montant brut : d'où le taux de la retenue à la source est égal à 10/90 à appliquer sur le montant réputé distribué[936]. Les revenus distribués par une société sénégalaise passible de l'impôt sur les sociétés à des non-résidents sont imposables par voie de retenue à la source en application de l'article 133 du CGI. En l'absence de convention fiscale entre le Sénégal et le pays dont le bénéficiaire des transferts est un résident, la retenue à la source est toujours applicable au taux de droit commun, soit 25 % du montant net, après un abattement de 20% sur le montant brut.

En pratique, ces dispositions de droit interne peuvent entrer en conflit avec le droit conventionnel[937]. En présence d'une convention fiscale, il faut tenir compte des stipulations de celle-ci, qui peuvent atténuer le taux de la retenue à la source ou la supprimer[938]. À cet effet, il faut tout d'abord qualifier le revenu considéré au regard de la convention. Ensuite, il est faut se référer à l'article de la convention traitant des dividendes et de vérifier que le libellé de cet article permet de qualifier les revenus réputés distribués au sens de la législation sénégalaise, de dividendes au sens de la convention[939].

---

[934] CE 28/02/2001 n° 199295, Thérond, RJF 5/01 n° 620.

[935] Par avis du 27 avril 2004, le Conseil d'État français a précisé que la retenue s'applique au montant brut des revenus mis en paiement, comprenant en plus des produits effectivement versés, un montant égal à l'avantage résultant du non-versement de la retenue. Il n'y a plus lieu de distinguer selon que l'établissement payeur peut ou non prendre la retenue à sa charge (BOI 4 C-7-04 du 27/09/2004).

[936] B. PLAGNET, « Une évolution dans la définition des revenus distribués ? », *Droit fiscal*, 1990, n° 9, p. 368 et s.

[937] CE, 25 mars 1983, D. 1984, 331, note G. Tixier et J.-P. Foucault, *Droit fiscal*, 1984, n° 39, comm. 1570, conclusions Racine.

[938] H. DE FEYDEAU, « Vers la fin de la retenue à la source sur les dividendes intra-communautaires ? », *Droit fiscal*, 2007, n° 51, 1053.

[939] Par un arrêt « Banque française de l'Orient » du 13/10/1999, n° 190083, RJF 12/99 n° 1587, le Conseil d'État français a jugé que la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 faisait obstacle au prélèvement d'une retenue à la source sur des revenus réputés distribués à un

A- La répression de la fraude en matière de prix de transfert

La lutte contre la fraude fiscale a été érigée au rang d'objectif de valeur constitutionnelle par le Conseil constitutionnel français[940]. Au Sénégal, sans avoir cette valeur, elle constitue une préoccupation majeure de l'administration et du législateur qui en a fixé les règles. La manipulation des prix de transfert peut être réprimée par le biais de la fraude fiscale. Pour que le délit de fraude fiscale puisse être sanctionné (2), il faudrait au préalable qu'il soit constitué par la réunion des différents éléments qui le caractérisent (1).

1- La constitution du délit de fraude fiscale

L'article 1004 du CGI prévoit le délit général de fraude fiscale. Une personne ne peut être responsable que dans la mesure où elle a commis un acte légalement prohibé, une infraction[941]. Mais cette infraction génératrice de responsabilité pénale doit être rattachée ou tout au moins rattachable à l'exercice par le dirigeant de ses fonctions. Comme tout délit pénal, la fraude fiscale n'existe que lorsque les éléments légal, matériel (a) et moral (b) sont réunis. La loi n'est pas pour autant une composante de l'infraction ; elle en est plutôt une condition, un préalable. Car, « il est inadmissible qu'une norme puisse s'intégrer à un fait, au surplus illicite »[942].

a) L'élément matériel de l'infraction

Le contrôle des prix de transfert n'implique pas nécessairement des sanctions pénales. L'article 17 du CGI est une règle d'assiette qui se limite à imposer au Sénégal les bénéfices indirectement transférés à l'étranger. Dans la pratique, c'est donc moins au titre de la fraude fiscale qu'à celui des infractions douanières et

---

bénéficiaire néerlandais. La Haute assemblée s'est appuyée sur le constat selon lequel les dividendes mentionnés à l'article 10 de la convention n'étaient définis ni par cet article ni par aucune autre stipulation de la convention. Dès lors le terme « dividende » ne pouvait avoir d'autre sens que celui qui lui est communément attribué en droit français. Elle en a déduit que des revenus distribués ne pouvaient rentrer dans la catégorie des « dividendes » à laquelle seuls appartiennent « les produits distribués par une société à ses associés en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale de ses actionnaires ou porteurs de parts dans les conditions prévues par la loi du 24 juillet 1966 modifiée sur les sociétés commerciales ». Ces produits doivent par conséquent être rattachés à l'article 22 « autres revenus » de la convention franco-néerlandaise, qui attribue un droit exclusif d'imposition, non à l'État de la source, mais à l'État de résidence.

[940] G. DRAGO, *Contentieux constitutionnel français*, PUF, 2e éd., 2006, p. 239 ; B. FAURE, « Les objectifs de valeur constitutionnelle : une nouvelle catégorie constitutionnelle ? », RFD const. 1995, p. 77 ; J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 4e éd., 2005.

[941] T. LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », *Les Petites Affiches*, 1999, n° 86, p. 4.

[942] A. CHARLES-DANA, *Essai sur la notion d'infraction pénale*, Paris, LDGJ, 1982, p. 14.

cambiaires que les majorations ou diminutions de prix de transfert sont pénalement sanctionnées[943]. En effet, la majoration des prix d'achat à l'importation constitue un procédé tombant sous le coup de la réglementation douanière[944] ou une infraction à la réglementation des changes[945].

En matière de prix de transfert, la fraude fiscale internationale peut résulter d'une dissimulation des sommes sujettes à l'impôt qui auraient été irrégulièrement transférées à l'étranger. La seule dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt[946] suffit à caractériser le délit de fraude fiscale, sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses. Cette dissimulation peut être réalisée selon divers moyens « visant, avec ou sans recours à des documents falsifiés, à augmenter les charges déductibles, à diminuer les produits taxables ou à requalifier des gains imposables pour bénéficier d'impositions réduites »[947].

Concernant les prix de vente à l'exportation, les juges répressifs français ont sanctionné une fraude fiscale consistant à vendre des produits à une filiale étrangère[948]. De même, ils ont eu à retenir à la fois la fraude fiscale, l'exportation sans déclaration de marchandises prohibées et l'infraction à la réglementation des changes[949]. Les infractions commises à l'occasion de rémunérations de services à l'étranger sont par contre, plus difficiles à établir, du fait de l'absence de

---

943 G. TIXIER et P. DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Paris, Dalloz, 1989, pp. 113-114.

944 La majoration de prix à l'importation peut être analysée comme une importation sans déclaration de marchandises dès lors que la valeur était fausse et que la déclaration était appuyée de factures inexactes.

945 Cass. Crim. 10 novembre 1970, Bull. N° 293, p. 708, D. 1971, 509, note Mazard ; CJCE, 24 avril 1980, aff. 65/79 Chatain, Rec. p. 1345; 4 décembre 1980, aff. 54/80 Winter Rec. P. 367, *Cahiers de droit européen* 1981, p. 557, note Berr).

946 A ne pas confondre avec les sommes constituant l'assiette de l'impôt.

947 E. GICQUEL, « La fraude fiscale », *Droit fiscal*, 2007, n° 28, 725, p. 12.

948 Cass. Crim. 19 novembre 1979, Bull. N° 323, p. 878 : une société française vendait des produits à sa filiale belge par l'intermédiaire d'une société du Liechtenstein fondée par l'actionnaire majoritaire de la société française. La marchandise était livrée directement en Belgique sans faire de détour par le Liechtenstein.

949 TGI Dunkerque, 13 mai 1977 sur appel, Douai 2 novembre 1977, inédits et, sur pourvoi, Cass. Crim. 20 novembre 1978, Bull. n° 319, p. 823. Dans cette affaire, un exportateur français avait vendu des marchandises en Allemagne, puis, à la suite de la dévaluation de 1969, avait émis des notes de débit représentant un supplément de prix, qui n'étaient pas comptabilisées mais donnaient lieu à un versement au Luxembourg. La banque luxembourgeoise prêtait alors une partie des sommes à l'entreprise française, le solde étant employé à des placements et investissements par les dirigeants de l'entreprise.

marchandises. Néanmoins, le délit de fraude fiscale a été retenu à l'occasion du versement d'une redevance pour exploitation d'une marque commerciale[950].

b) L'élément moral de l'infraction

L'infraction pénale fiscale suppose à sa base une faute, c'est-à-dire que l'action ou inaction incriminée doit avoir son origine dans un état d'âme, dans une tournure d'esprit socialement et moralement répréhensible. Pour que la responsabilité pénale fiscale d'une personne soit retenue, il faut tout d'abord que l'infraction lui soit imputable personnellement. Cela suppose sa culpabilité et l'imputabilité de la faute.

La culpabilité du chef d'entreprise suppose d'une part, une relation entre l'infraction et l'activité personnelle et d'autre part, une faute, fondement de toute réaction pénale. En effet, nul n'est punissable qu'en raison de son fait personnel. C'est le fait qui désigne le contrevenant. En principe, l'infraction pénale est imputable à l'auteur du fait matériel créateur de l'état d'infraction. Dans les faits, la faute du chef d'entreprise apparaît généralement de manière indiscutable. La faute constitutive de l'élément moral de l'infraction présente des degrés différents selon la trilogie classique : infractions intentionnelles, d'imprudence ou matérielles. Les infractions matérielles apparaissent comme le domaine naturel de la responsabilité pénale fiscale du chef d'entreprise. Il en est de même de celles où la faute est déduite de la matérialité même de l'infraction. De telles infractions se caractérisent le plus souvent par un élément moral extrêmement ténu, inexistant même. En matière d'infractions matérielles, la culpabilité n'a pas à être établie positivement, la simple commission de l'infraction dans le cadre de la société révèle la culpabilité du chef d'entreprise. L'intention est requise expressément en termes variables : « frauduleusement », « sciemment », « de mauvaise foi ». Le juge répressif n'assimile pas néanmoins la négligence à de la fraude fiscale[951].

C'est la fonction rétributive de la peine fondée sur le libre arbitre qui préside à la notion d'imputabilité. L'imputabilité d'une façon générale renvoie à la possibilité

---

[950] TGI Seine, 10 mars 1961, Rec. Cont. DGI n° 98, p. 346 : pour affirmer le caractère fictif de la concession de marque, le tribunal avait retenu que la marque avait été apportée à la société monégasque dans des conditions juridiquement irrégulières, que les concessions étaient antérieures à la régularisation de l'apport, qu'en fait les sociétés bénéficiaires de la licence de marque en avaient précédemment l'usage et qu'au demeurant la marque concédée n'était pas différente de celle des produits vendus par la société française.

[951] Cass. crim. 4 février 1986, Bull. crim. 1986, n° 36, p. 79, à propos d'un comptable inscrivant une dette au bilan, sans en vérifier l'origine ; Cass. crim., 28 mars 2006, n° 04-16.659, *Droit fiscal*, 2006, n° 20, comm. 408, à propos d'un expert-comptable qui a commis des fautes ayant entraîné un redressement fiscal.

de mettre l'infraction au compte débiteur d'une personne, de l'inscrire au passif de celle-ci, comme le suggère le verbe latin *imputare*. De façon pratique, l'imputabilité apparaît comme l'existence chez l'agent d'une volonté libre et d'une intelligence lucide, c'est-à-dire la capacité de comprendre et de vouloir, le degré liminaire au-dessous duquel le comportement délictueux ne saurait relever du droit pénal[952]. Ainsi, conformément au droit commun, la responsabilité pénale fiscale du chef d'entreprise peut être rejetée du fait d'une cause de non imputabilité telle la démence, c'est-à-dire toute forme d'aliénation mentale qui ne permet pas à la personne un contrôle suffisant de ses actes, et la force majeure[953]. La contrainte résultant de l'absence, la maladie ou le fait d'un tiers et l'erreur, même invincible, ne sont pas de nature à exonérer le chef d'entreprise de sa responsabilité pénale fiscale.

2- La sanction de la fraude fiscale

Pour que la sanction pénale soit appliquée au délit de fraude fiscale (a), il faut que soit mise en œuvre la machine répressive à travers la procédure pénale qui fixe les modalités de saisine du juge et organise le procès (b).

a) Le juge compétent

En application du principe de la compétence matérielle, où la gravité de l'infraction et son importance fixent la juridiction compétente, l'article 369 du Code de procédure pénale affirme la compétence de droit commun du tribunal régional qui connaît de tous les délits autres que ceux qui relèvent du tribunal départemental. L'article 370 précise que le tribunal géographiquement compétent est celui du lieu de l'infraction, de la résidence ou du domicile du prévenu, du lieu d'arrestation de ce dernier. Ces dispositions sont confirmées par l'article 1020 du CGI qui prévoit que les plaintes « sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel un titre de perception quelconque des impôts et taxes aurait dû être établi ou acquitté ».

Le principe de séparation des procédures judiciaires et administratives permet à ces deux procédures de prospérer indépendamment l'une de l'autre. Cette imperméabilité peut aboutir à des contradictions de nature à rendre possible une condamnation pour fraude fiscale par le juge pénal, alors que le juge fiscal a décidé qu'aucun impôt n'est dû. La Cour de cassation française affirme que « l'intervention d'une décision de la juridiction administrative par laquelle sont définitivement annulés des titres de perception établis par l'administration des

[952] MERLE et VITU, *Traité de droit criminel*, CUJAS, 1988, 6e éd., p. 745.

[953] L'article 50 du Code pénal dispose : « il n'y a ni crime, ni délit lorsque le prévenu était en état de démence au temps de l'action ou lorsqu'il a été contraint par une force à laquelle il n'a pu résister ».

impôts ne saurait faire échec à une condamnation définitive prononcée par le juge répressif »[954].

b) Les sanctions pénales fiscales

Le fraudeur fiscal est aussi bien le débiteur légal ou son représentant ainsi que tous ceux qui tirent bénéfice de la fraude fiscale en souscrivant des documents fiscaux entachés d'erreurs volontaires[955]. Si l'on est en présence d'une direction collégiale telle que celle qui existe dans certaines SA ou SARL dotées de plusieurs gérants, l'attribution de la matérialité de l'infraction sera faite à plusieurs coauteurs chargés au même titre de satisfaire aux obligations légales. Et si des répartitions de pouvoir existent, alors le véritable responsable devra être recherché dans le secteur considéré.

Le fraudeur fiscal ayant parfois besoin de se voir prêter main forte[956], le législateur s'est intéressé à ces agents d'affaires et experts-comptables qui tiennent de fausses comptabilités[957] en les rendant coupables du délit prévu à l'article 1772 du CGI. Les récidivistes s'exposent aux condamnations aggravées prévues par le Code pénal pour tout type d'infractions et pour celles spécifiquement prévues par la législation fiscale.

La sanction prend toujours en droit pénal la forme d'une peine infligée à l'auteur d'une infraction, c'est-à-dire une mesure répressive prononcée par un juge répressif pour exprimer la réaction de la société contre l'auteur d'une infraction. C'est pourquoi, elle doit être légale, égale, personnelle et personnalisée. Les infractions fiscales étant des délits, les peines encourues sont de nature correctionnelle : les peines principales d'amende et d'emprisonnement et les peines accessoires ou complémentaires[958]. Ces peines peuvent être alternatives ou cumulatives. Cette agrégation est cependant limitée par le principe de proportionnalité des infractions et des sanctions, voulant que ce cumul des peines

---

[954] Cass. crim., 9 avril 1970, n° 114 ; Cass. crim., 4 juin 1970, Delfaux, Bull. crim. 1970, n° 186. Dans cette affaire, un contribuable avait été poursuivi pour fraude fiscale et condamné par le juge répressif, alors que le juge administratif avait constaté qu'il n'était pas le redevable de l'impôt.

[955] B. MORSELLI et J. TAMINIAU, *Fraudes – Techniques et répression dans le monde*, Office international de librairie, Bruxelles, 1990.

[956] E. GICQUEL, « La fraude fiscale », op.cit., p. 13.

[957] J.-J. BERTOLUS, « L'art de truquer un bilan », Science et Vie Économie, n° 4, juin 1988, pp. 17-23 ; N. STOLOWY, « Le délit d'image "infidèle" : évolution et perspectives », *Revue de droit comptable*, n° 97-1, mars 1997, pp. 91-122.

[958] P. LASCOUMES, « Les poursuites en matière pénale : du contrôle administratif à la sanction pénale », Gaz. Pal. 1983, 1, p. 19.

n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des peines encourues[959]. Ce cumul n'est pas contraire à la règle *non bis in idem*[960]. Pourtant la dimension pénale des sanctions de la fraude fiscale est incontestable.

Les sanctions pénales fiscales peuvent aussi être cumulées à des sanctions purement fiscales. Quand, pour un fait identique, existent les caractères formateurs des sanctions pénales d'une part, et administratives d'autre part, le cumul de ces sanctions est tout à fait régulier.

En tout état de cause, le juge de l'impôt n'est pas lié par les qualifications du juge pénal. Le juge fiscal manie des concepts et des instruments qui présentent de nombreuses analogies avec ceux qui constituent l'ordinaire du juge répressif. Il peut se prononcer sur la régularité de certaines pénalités, dont celles infligées pour manœuvres frauduleuses, qui ne présentent qu'un lien ténu avec la notion de fraude puisque le juge pénal peut fort bien sanctionner la fraude là où le juge de l'impôt aura écarté la notion de manœuvre, en général pour retenir la simple mauvaise foi[961].

Section II- Le cadre administratif du contrôle unilatéral : les outils techniques

Sur le plan opératoire, l'administration fiscale, afin de mener ses opérations de contrôle a mis en place une organisation structuro-fonctionnelle qui, malgré ses insuffisances, au-delà des redressements classiques, tente de jeter les bases d'une vérification des prix de transfert.

D'un point de vue organique, les structures en place, sur la base d'une répartition des fonctions, cherchent à vérifier la comptabilité des entreprises, même si les redressements en matière de prix de transfert ne font pas lésion pour l'heure (§ 1). D'un point fonctionnel, l'administration fiscale sénégalaise se doit d'affiner sa stratégie pour l'orienter, à défaut de lÀ centrer, sur un contrôle des prix de transfert en particulier et des opérations internationales en général (§ 2).

§ 1- L'organisation mise en place pour effectuer le contrôle

L'organisation administrative actuelle, sur la base d'une distinction des fonctions, est fondée sur le principe de spécialisation des services, en vue d'une plus grande

---

[959] Conseil constitutionnel (France), 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, JO 31 déc. 1997.

[960] En France, selon le Conseil d'État et la Cour de cassation, ni la Convention européenne des droits de l'homme, ni le Pacte international ne font obstacle à l'application des deux peines. CE, avis 4 avril 1997, n° 183658, *Droit fiscal*, 1997, n° 24 comm. 660, conclusions Laloum ; Cass. crim., 6 nov. 1997, n° 96-86.127, *Droit fiscal*, 1998, n° 24 comm. 521.

[961] D. RICHER, « Du contrôle fiscal à la détection de la fraude (Introduction) », *Droit fiscal*, 2007 n° 3, p. 48.

efficacité (A). Mais en pratique, le fonctionnement des services ne respecte pas cette spécialisation. Dans les faits, il y a une confusion des rôles (B).

A- La distinction des fonctions en théorie

La Direction générale des Impôts et des Domaines est l'organe du Ministère de l'Economie et des Finances chargé de veiller au respect de la réglementation fiscale[962]. Au sein de cette direction générale, les structures opérationnelles sont réparties en services chargés de la gestion des dossiers des contribuables (1) et en services de vérification chargés d'effectuer le contrôle sur place (2).

1- Les services de gestion

La gestion et le contrôle sur pièces des dossiers et des déclarations des entreprises relèvent en principe de la compétence des Centres des services fiscaux qui sont sous la dépendance de la Direction des Impôts. En effet, aux termes de l'article 44 de l'arrêté organisant la Direction générale des Impôts et des Domaines[963], sous l'autorité du Directeur général, la Direction des Impôts est compétente en matière d'assiette et de liquidation des impôts et taxes assimilées autres que ceux exigibles à l'importation ou à l'exportation. Les Centres des services fiscaux ont une compétence géographique à l'exclusion du Centre des grandes entreprises et du Centre des professions libérales.

Le Centre des grandes entreprises, implanté dans la capitale, est chargé de la gestion des dossiers et du contrôle sur pièces des déclarations déposées par les groupes d'entreprises ou celles qui dépassent un seuil de chiffres d'affaires ou de bilan.

Les Centres des services fiscaux dépendent de la Direction des Impôts comprend des services centraux et des services extérieurs. Chaque Centre des services fiscaux est chargé sur son ressort territorial de l'accueil et de l'assistance des usagers, de la délivrance des imprimés de déclarations et de la préparation des opérations de recensement, de l'assiette et de la liquidation des impôts et taxes.

---

[962] Voir le décret n° 2009-459 du 7 mai 2009 portant répartition des services de l'État et du contrôle des établissements publics, des sociétés nationales et des sociétés à participation publique entre la Présidence de la République, la Primature et les ministères.

[963] Arrêté n° 00591/MEF/DGID du 2 février 2009, portant organisation de la Direction générale des Impôts et des Domaines. Il y a un projet de réforme des structures qui envisage la création d'un Centre des moyennes entreprises et l'érection du Centre des grandes entreprises en direction. Cette future direction des grandes entreprises sera composée entre autres d'un bureau de la fiscalité chargé de la gestion des dossiers et d'un bureau du contrôle chargé de la vérification.

Le Centre des grandes entreprises est un Centre de services fiscaux spécialisé, compétent dans la région de Dakar. À ce titre, il est chargé de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement de tous impôts et taxes concernant les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est égal ou supérieur à un milliard de francs CFA pour les entreprises évoluant dans le commerce ou l'industrie et 600 millions de francs CFA pour celles qui exercent une activité de prestation de services, à l'exclusion des professions libérales, les entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires, dont l'activité principale est liée à un secteur stratégique pour l'économie nationale et les entreprises liées entre elles par une participation.

2- Les services de vérification

Au Sénégal, d'un point de vue territorial, les brigades de vérification ont une compétence nationale. D'un point de vue matériel, elles ont une compétence générale. Il n'existe pas de brigade spécialisée.

Il y a en principe, deux catégories d'intervenants dans la procédure de vérification : les services centraux et les services opérationnels. Les services centraux, en l'occurrence, la Direction des Vérifications et des Enquêtes fiscales est chargée de définir la stratégie nationale en matière contrôle fiscal. Elle élabore les programmes de vérification, détermine les objectifs et assure le suivi des programmes. Elle est aussi chargée des opérations de contrôle fiscal sur place.

Aux termes de l'article 63 de l'arrêté susvisé, la Direction des Vérifications et Enquêtes fiscales est chargée du contrôle fiscal, des études afférentes à la méthodologie à utiliser en matière de lutte contre la fraude fiscale, des enquêtes et recherches de renseignements ou d'indices de nature à améliorer l'assiette, le recouvrement et le contrôle de l'ensemble des impôts, droits, produits et taxes relevant de la compétence de la Direction générale des Impôts et des Domaines. À ce titre, elle procède à la vérification de comptabilité des entreprises au regard d'une ou de plusieurs catégories d'impôts, de droits, taxes et redevances, aux études et enquêtes fiscales d'ordre général ou particulier, à toutes recherches nécessaires à la découverte et à la répression de la fraude fiscale sous toutes ses formes.

Le chef de brigade doit être le relais entre les vérificateurs et les services centraux. D'après l'article 71 de l'arrêté organisant la Direction générale des Impôts et des Domaines, Les brigades de vérification de comptabilité sont compétentes pour contrôler et vérifier, sur l'ensemble du territoire national, tous les impôts, droits et taxes relevant de la compétence de la Direction générale des Impôts et des Domaines. Elles ont pour vocation de mettre en œuvre des vérifications générales

de comptabilités d'entreprises et des vérifications approfondies de situations fiscales des personnes physiques.

La mise en œuvre d'une politique d'enquête fiscale à pour objectifs, essentiellement d'élargir l'assiette fiscale à travers les enquêtes sur des circuits commerciaux et la détection de fraudes élaborées. Ce faisant, les services d'enquête fiscale apportent une importante assistance aux vérificateurs. La Brigade d'Etudes et d'Enquêtes fiscales est chargée, sur l'étendue du territoire national, des recherches de renseignements globaux en vue d'une exploitation systématique pour l'établissement et la mise à jour de fichier, des recoupements divers concernant les assujettis à vérifier ou pour lesquels les déclarations de bénéfices ou de revenus semblent minorées, des études de professions et d'exploitation des rapports de vérification en vue de l'établissement de monographies fiscales et généralement de toutes recherches de renseignements et d'indices pour le compte des brigades de vérifications de comptabilité et de situations fiscales personnelles.

B- La confusion des rôles en pratique

La bonne organisation prévue dans les textes ne se reflète pas dans la réalité. En pratique, loin de la répartition des fonctions, on constate une confusion des rôles qui ne manque pas de nuire à l'efficacité du service dans le contrôle des prix de transfert. En effet, il y a une absence de spécialisation des services (1) qui se prolonge, naturellement par une absence d'équipes dédiées au contrôle des prix de transfert (2).

1- L'absence de spécialisation des services

Les centres des services fiscaux devraient, en principe, se spécialiser dans la gestion des dossiers et les brigades dans la vérification de comptabilité. Mais dans la pratique, l'essentiel des vérifications de comptabilité est réalisé par les centres des services fiscaux, gestionnaires des dossiers, principalement le Centre des grandes entreprises.

Les brigades de vérifications, il est vrai, sont cantonnées dans la vérification sur place. Mais, elles se trouvent concurrencées dans cette tâche. La justification de cet état de fait est probablement d'ordre historique. Pendant longtemps, le manque d'effectifs ne permettait pas de se payer le luxe de la spécialisation. Les centres des services fiscaux étaient appelés à prêter main forte aux brigades de vérifications. Ce qui s'est traduit à long terme par le fait que la Direction des Vérifications n'a plus le monopole en matière de contrôle.

Mais à l'heure actuelle, à la suite des programmes de recrutement massif entrepris par l'État, la Direction générale des Impôts et des Domaines dispose d'un nombre important d'inspecteurs. Ce qui devrait l'amener à retourner dans la rigueur organisationnelle de ses services. Les Centres doivent se limiter à la gestion des dossiers et au contrôle sur pièces et laisser aux brigades le contrôle de comptabilité. Il s'agit là d'un préalable nécessaire à la constitution d'équipes spécialisées dans les différents secteurs d'activités et éventuellement des prix de transfert.

2- L'inexistence de spécialistes en prix de transfert

Une brigade spécialisée dans le contrôle des opérations internationales aurait permis de spécialiser des vérificateurs dans le contrôle des prix de transfert. L'administration fiscale doit tendre vers la constitution d'équipes dédiées et/ou des vérificateurs spécialisés en matière de prix de transfert. Mais, faudrait-il commencer par la création de brigades spécialisées par secteurs socioprofessionnels, des formations spécifiques et adaptées dispensées aux vérificateurs et le recours à des auditeurs informaticiens pour l'examen des comptabilités générales et analytiques.

Les vérifications de prix de transfert peuvent être complexes et approfondies. Elles font souvent appel à un large éventail de compétences[964]. L'administration fiscale sénégalaise devrait mettre sur pied une équipe de spécialistes des prix de transfert chargés de procéder aux vérifications en cette matière, ou de conseiller et d'appuyer les agents réalisant ces vérifications. L'administration doit adopter une stratégie en vue de constituer un réservoir de connaissances et de compétences spécialisées.

Le travail en équipe permet aux praticiens débutants de collaborer avec des spécialistes expérimentés et de se former à leur contact. Les équipes peuvent en outre plus aisément mettre en commun leurs connaissances et leur expérience. La mise en place d'ateliers et de programmes de formation internes est aussi nécessaire. Le recours à des formations externes participe également au renforcement des capacités des agents en matière de prix de transfert[965].

---

[964] Ces compétences recouvrent notamment la compréhension du droit interne et conventionnel, la connaissance des principes de l'OCDE, la compréhension de l'environnement économique et commercial du contribuable, la compréhension des principes économiques, des compétences d'investigation, et une aptitude à la négociation.

[965] Il existe des formations assurées par des organisations internationales telles que l'OCDE, l'ATAF (African Tax Administration Forum), le CREDAF (Centre de rencontre et d'études des dirigeants des administrations fiscales), ainsi que par des prestataires tels que le Bureau

L'administration fiscale peut également recruter à titre temporaire ou durable des spécialistes sectoriels ou des analystes et des économistes issus du secteur privé pour les aider à traiter des dossiers spécifiques. Des experts sectoriels ou des économistes professionnels peuvent être engagés pour une durée limitée afin de contribuer à la réalisation de certaines enquêtes et peuvent également être appelés à témoigner en tant qu'experts dans le cadre de procédures judiciaires. Ces experts peuvent contribuer à la collecte des informations nécessaire pour réaliser une analyse comparative.

La constitution d'un réservoir de compétences crédible en matière de prix de transfert prendra probablement du temps. L'administration fiscale peut obtenir ces marges de manœuvre temporelles en repoussant pendant une certaine période la mise en place d'un programme de vérification après l'adoption des dispositions législatives correspondantes. Cela laisse à la fois aux fonctionnaires des impôts et aux contribuables un certain temps pour se familiariser avec ces dispositions et les résultats qui en sont attendus.

§ 2- La stratégie de contrôle des prix de transfert

Pour l'heure, les redressements portant sur les prix de transfert sont pratiquement inexistants. Les quelques rares procédures initiées n'aboutissent pas généralement, faute de moyens juridiques et techniques. C'est dire que, pour le moment, le contrôle des prix de transfert n'a aucun impact budgétaire.

Pour réussir le contrôle des prix de transfert au-delà des problèmes organisationnels, les agents doivent être mieux formés à cette problématique et les services doivent mettre au point une véritable stratégie. La stratégie de contrôle commence par une bonne préparation de la mission (A) et exige un suivi rigoureux à toutes les étapes de la procédure de vérification (B).

A- La préparation du contrôle des prix de transfert

Pour être efficace, le contrôle des prix de transfert ne commence pas par la vérification sur place proprement dite. Au préalable, il faut une bonne programmation des dossiers à soumettre à la vérification[966] ; laquelle programmation doit se faire sur la base de l'analyse des risques (1) et un contrôle sur pièces bien mené (2).

---

international de documentation fiscale, des instituts fiscaux ou des établissements universitaires.

[966] T. LAMBERT, « Contentieux et contrôle fiscal. Examen des pratiques », in T. LAMBERT (Dir.), *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Economica 1988, pp. 196-253.

1- Le nécessaire recours à l'analyse-risques

L'efficacité du contrôle suppose que l'administration dispose de bases de données internes recensant les déclarations fiscales des entreprises et ait recours à l'analyse-risques. Cette analyse consiste à synthétiser les informations et déclarations concernant le contribuable et à procéder à des contrôles de cohérence des résultats déclarés. Elle permet d'orienter le contrôle sur pièces et sur place compte tenu des enjeux et des risques et de définir une méthodologie de contrôle adaptée. En cela, l'analyse-risque permet de professionnaliser les missions de contrôle, tant du bureau que sur place.

La programmation est nécessairement le début des opérations de contrôle fiscal. Par conséquent, le comité de programmation est destinataire des propositions de vérification émises par les services gestionnaires. Une telle centralisation a pour objectifs d'éviter l'arbitraire, les chevauchements de procédures, ainsi que la répétition des contrôles. Elle permet aussi d'améliorer l'analyse des propositions faites par les services et la mise en place d'une stratégie cohérente de contrôle. La programmation doit donc être faite sur la base d'une méthodologie qui repose essentiellement sur une analyse des risques.

L'analyse-risques est une méthode de management pour apporter des réponses adaptées aux différents segments de la population fiscale et pour affecter les ressources selon l'importance du risque encouru. La mise en œuvre de cette méthode suppose la détermination d'indicateurs pour évaluer l'importance des risques[967].

Les différents critères qui permettent d'évaluer les risques associés aux entreprises sont entre autres l'importance des variations fiscales et financières compte tenu de la nature des activités, les variations inexpliquées entre les performances économiques ainsi que les variations significatives dans les impôts acquittés. Les pertes continuelles ou la faiblesse de l'impôt acquitté sur une période donnée et les situations de défaillances antérieures sont également des critères pertinents d'appréciation des risques. Il en est de même lorsqu'on est en présence de résultats fiscaux incompatibles avec les objectifs attendus de l'application de la loi fiscale, de différences dans les éléments déclarés en matière d'impôts directs et de TVA ou alors d'une augmentation du chiffre d'affaires et une diminution corrélative des impôts acquittés.

[967] OCDE, *Compliance Management of Large Business Task Group: Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, July 2009.

Les critères de sélection des contribuables à vérifier diffèrent en fonction de la nature du contrôle à effectuer[968]. C'est ainsi que pour ce qui est d'un contrôle ponctuel, il convient de cibler les entreprises qui présentent des défaillances quant à leurs obligations déclaratives, une baisse du chiffre d'affaires ou des crédits répétés de TVA. Mais le ciblage en vue d'un contrôle ponctuel peut aussi reposer l'importance des exonérations ou celle des déductions. En revanche, une vérification générale de comptabilité doit reposer sur une politique de contrôle périodique des grandes entreprises ou sur lutte contre la fraude organisée. À ce titre, la minoration du chiffre d'affaires et la faiblesse des marges, ou du coefficient de bénéfice brut sont des indices pertinents[969].

2- L'exercice du contrôle sur pièces en matière de prix de transfert

Aux termes de l'article 17 du CGI, l'administration fiscale peut redresser le résultat d'une entreprise du montant des bénéfices que cette dernière a indirectement transférés à une autre entité située hors du Sénégal. Il appartient donc à l'administration d'apporter la preuve d'un lien de dépendance ou de contrôle et de démontrer l'existence d'un avantage injustifié. Conformément à la dynamique de cet article, le contrôle sur pièces comporte, en matière de prix de transfert, un double objectif : la recherche de liens de dépendance juridiques ou de fait (a) et la recherche des risques de transfert de bénéfices (b).

a) La recherche des liens de dépendance

L'examen du dossier fiscal de l'entreprise peut permettre d'établir ou de présumer l'appartenance à un groupe multinational. C'est le cas lorsque le dossier comporte des documents faisant mention de sociétés étrangères ayant le même nom ou domiciliées à la même adresse qu'une société du groupe ou lorsqu'ils font état d'opérations ou de transactions qui laissent présumer l'appartenance à un même groupe[970].

D'une manière générale, l'existence d'un lien de dépendance peut ressortir de l'examen de documents tels que : les rapports de vérification antérieurs et

---

968 R. TORREL, *Contrôle fiscal. Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*, Paris, Maxima, 1995.

969 C'est à partir de la répartition des critères retenus que le programme sera élaboré. Par exemple : 30% recherche ; 10 % entreprises jamais vérifiées; 20 % crédits structurels de TVA ; 10 % défaillants ; chroniques ; 20 % suite aux contrôles sur pièces réalisés ; par les services de gestion, 10 % activités présentant des risques de fraudes.

970 À titre d'exemple, on peut citer : la déclaration d'un prêt significatif octroyé par une société étrangère (autre que les organismes bancaires ou financiers), *a fortiori* si la société est déjà fortement endettée ou peu capitalisée ; la cession d'une marque à une société étrangère, alors même que le groupe poursuit la commercialisation de ses produits sous la même marque.

organigrammes établis à l'occasion du contrôle ; la déclaration fiscale[971]. L'examen de la déclaration annuelle des salaires permet d'identifier les salariés domiciliés à l'étranger, notamment les dirigeants et les comptables. Les statuts sont susceptibles de faire mention d'actionnaires ou de dirigeants étrangers. Il est également utile d'examiner les comptes rendus d'assemblée générale, les actes notariés ou sous seing privé, les conventions et tous documents relatifs aux augmentations de capital, prises de participation dans des sociétés étrangères, les opérations de fusion ou d'absorption, la souscription d'actions ou de parts par des sociétés étrangères ou des associés résidant à l'étranger, etc.

b) La recherche d'indices de transferts de bénéfice

Dès lors qu'un lien de dépendance est établi ou qu'il apparaît probable, l'existence d'un transfert de bénéfice par majoration ou minoration de prix ou par tout autre moyen doit être envisagée dans le cadre d'un contrôle sur pièces approfondi au vu de certains indices. En effet, la faiblesse de résultat ou le déficit constant de l'entité sénégalaise constituent des indices de transfert de bénéfice par majoration ou minoration de prix. D'une manière générale, une société indépendante ne pourrait poursuivre une activité déficitaire sur une longue période. Des pertes peuvent être considérées comme normales en période de démarrage ou en cas de conjoncture économique défavorable. Mais, elles ne sauraient se pérenniser[972]. En outre, lorsque le bénéfice brut ne permet pas de financer les charges d'exploitation courantes et normales inhérentes à l'activité, on peut légitimement présumer un transfert indirect de bénéfices.

De la même manière, un résultat faible ou déficitaire induit par un excédent de charges financières peut révéler un état de sous-capitalisation. Dans cette hypothèse, le transfert de bénéfice prend généralement la forme d'emprunts importants contractés auprès d'un actionnaire ou d'une société liée. Le versement de redevances excessives constitue aussi un indice de transfert indirect de

[971] Il convient d'examiner notamment l'actif du Bilan : mention de participations pour un montant qui excède celui des participations dans des sociétés sénégalaises ; le Compte de résultat : la comptabilisation de produits financiers, de participations ou dividendes alors que la société ne possède pas de filiales au Sénégal, ou que ces dernières n'ont pas procédé aux distributions correspondantes, permet de déceler l'existence de filiales étrangères ; la mention d'un cabinet comptable étranger ; la retenue à la source sur des dividendes de source étrangère ; le relevé des frais généraux : ce relevé, où sont mentionnés les rémunérations directes et indirectes ainsi que les remboursements de frais concernant les personnes les mieux rémunérées, permet d'identifier les dirigeants étrangers et ceux communs à plusieurs entités (détention de fait).

[972] Dès lors, une société de commercialisation accumulant les déficits d'exploitation sera considérée *a priori* comme ne percevant probablement pas la juste rémunération des fonctions et des risques qu'elle assume.

bénéfices, même si à ce stade du contrôle, faute d'informations quant à la base de calcul, l'objet précis de ces versements et le taux de redevance appliqué, il sera difficile d'apprécier le risque de transfert. Cependant une variation importante des versements opérés sur une période donnée ou à l'occasion d'un changement d'actionnaire, alors même que le chiffre d'affaires reste stable, peut constituer un indice sérieux de changement de taux ou de base de calcul.

B- La procédure de contrôle sur place des prix de transfert

L'administration fiscale sénégalaise est généralement habituée à une approche plutôt juridique de la vérification. En matière de prix de transfert, il est indispensable de diagnostiquer les relations et les flux commerciaux liant l'entreprise nationale avec les sociétés étrangères du groupe en termes économique et financier. À cet effet, il est nécessaire d'apprécier les conditions de rémunération de la société vérifiée et de juger si le bénéfice qu'elle dégage, même s'il est substantiel, est approprié au regard des fonctions qu'elle exerce ou des risques qu'elle supporte. Il s'agit là d'une préoccupation permanente qui doit guider la réflexion du vérificateur tout au long de son analyse, à partir d'une question essentielle : une entreprise indépendante accepterait-elle de le faire dans les conditions observées dans l'entité vérifiée ?

Il nous semble important de proposer une démarche de contrôle[973] susceptible d'aider le vérificateur confronté à la complexité des investigations à mener dans ce type de dossier[974]. En effet, il est nécessaire de procéder à une analyse de la documentation du groupe (1), avant d'analyser la stratégie de tarification des transactions intra-groupe de l'entreprise (2).

1- L'analyse documentaire de la politique tarifaire du groupe

L'administration fiscale est en droit d'attendre du contribuable à l'occasion de la fixation de ses prix de transfert qu'il établisse ou se procure des documents relatifs à l'activité en cause et à la détermination des prix afin de les produire en tant que de besoin à l'occasion d'une vérification fiscale (a).

L'objectif visé est d'obtenir une documentation précise sur la politique de prix de transfert du groupe vérifié. En conséquence, le vérificateur doit être assuré de la légitimité de ses demandes. Sur le plan méthodologique, le vérificateur devra

---

[973] P. CUCHE définit la procédure au sens large comme une série de formalités qui doivent être successivement remplies pour aboutir à un résultat donné : *Précis de procédure civile et commerciale*, op. cit., pp. 1 et 2. Voir aussi : P. CUCHE et J. VINCENT, *Procédure civile*, 13e éd. Coll. Précis Dalloz, 1967.

[974] J.-C. DRIE, *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2005.

recueillir, dès le début de la mission, les documents permettant de situer la société vérifiée dans son groupe, de préciser les relations de celle-ci avec les autres entités apparentées du groupe et de préparer l'analyse fonctionnelle. Pour cela, il peut utiliser des moyens juridiques efficaces lui permettant de disposer des documents utiles à son analyse (b).

a) La documentation à exiger et à examiner

Le vérificateur doit disposer d'informations relatives aux conditions tarifaires intragroupe et de tout autre document qui puisse lui permettre de réaliser une analyse fonctionnelle adéquate des transactions à risque effectuées par le groupe. À cet effet, le vérificateur doit demander et examiner les informations et les pièces écrites que le groupe aura soin de préparer en vue de répondre aux demandes de l'administration dans le cadre de l'examen de la validité des prix de transfert. Il s'agit d'obtenir des informations sur la stratégie de fixation des prix intragroupes, notamment les méthodes adoptées et les éléments correcteurs retenus, le cas échéant. À ce titre, le vérificateur veillera à se faire présenter la politique de détermination des prix de transfert appliquée sur toute la période vérifiée et s'assurer que cette politique n'a pas varié sur cette période, auquel cas il lui faudra interroger la société sur les raisons de ce changement qui pourrait ne pas être dénué de considérations fiscales.

Le niveau des transactions du contribuable avec les entreprises étrangères associées doit aussi être examiné avec soin. De même, pour chaque transaction en cause et pour chacune des entreprises associées y ayant participé, il faut exiger une description succincte de l'entreprise, sa structure organisationnelle, ses liens de participation au sein du groupe multinational, son chiffre d'affaires et ses résultats d'exploitation au cours des derniers exercices ayant précédé la transaction.

Le vérificateur doit aussi obtenir communication des renseignements nécessaires à l'analyse fonctionnelle qu'il aura à réaliser. Ces informations portant sur l'entreprise vérifiée et chacune des autres entités du groupe en relation d'affaires avec elle, concernent les fonctions exercées[975], les risques encourus[976] ainsi que les actifs corporels et incorporels mis en œuvre[977].

[975] Notamment la fabrication, l'assemblage, la commercialisation, la gestion des stocks et des garanties, les conditions des prêts et des paiements.

[976] La variation des coûts, des prix, des stocks ; la recherche-développement ; les risques financiers et industriels.

[977] Leur nature, leur importance économique ou stratégique et leur localisation.

En particulier, l'administration fiscale se doit de recueillir des informations sur le groupe de sociétés. À ce stade, il s'agit de réunir les informations relatives à l'organisation générale du groupe et à son implantation géographique. En fait, la démarche du vérificateur n'est pas différente, ici, de celle qui est en principe la sienne dans le cadre d'un contrôle « traditionnel ». Il lui appartient en effet de demander l'organigramme détaillé du groupe ; d'examiner les procès-verbaux d'assemblées générales, la composition et les augmentations de capital et de situer l'exercice du pouvoir de décision effectif.

Sur le plan organisationnel, l'administration sénégalaise gagnerait à constituer des équipes de spécialistes, implantées sur tout le territoire et capables de travailler essentiellement sur le terrain et en complémentarité avec d'autres administrations telles que la douane et la justice pour renforcer la dimension transversale de la lutte contre la fraude. En effet, la recherche du renseignement est une mission prioritaire du contrôle des prix de transfert[978]. Elle vise à détecter les fraudes les plus graves qui n'apparaissent pas dans les déclarations des contribuables. L'administration fiscale utilise à cet effet des outils juridiques de collecte d'informations.

b) Les moyens juridiques pour disposer de l'information

En plus du dossier et des pièces comptables dont le vérificateur peut disposer sur place, l'administration fiscale peut compléter son information auprès du contribuable lui-même ou de tiers par l'exercice du droit de communication (i). Le débat oral et contradictoire qui sous-tend la procédure de vérification est l'occasion également de disposer d'éléments précieux pour conforter l'analyse des prix de transfert (ii).

i) L'exercice du droit de communication

Le contrôle des prix de transfert requiert une collecte de l'information pour une vérification de l'exactitude des renseignements délivrés par le contribuable[979]. Selon la jurisprudence du Conseil d'État français, l'administration est tenue d'informer le contribuable de la nature, de la teneur et de l'origine des documents obtenus lorsqu'elle entend les utiliser à son encontre, dans le cadre d'une procédure de rectification ou de taxation d'office, afin de lui permettre de demander que les documents lui soient éventuellement communiqués. Elle n'est pas cependant obligée de l'informer des modalités d'obtention des documents et

[978] B. SALVAT, « La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 103 et s.

[979] B. BOUTEMY et E. MEIER, « Renseignements recueillis auprès de tiers et opposés au contribuable redressé : l'administration doit jouer cartes sur table », *Droit fiscal*, 2001, n° 40, p. 1391 à 1404, spéc. p. 1400.

de lui préciser spontanément qu'elle les a obtenus dans le cadre de l'exercice de son droit de communication[980].

Du fait de l'inexistence d'une procédure spéciale de documentation en matière de prix de transfert au Sénégal, l'administration doit se servir du droit de communication afin de disposer de données de comparaison. En vertu de ce droit, l'administration peut exiger de tiers et du contribuable lui-même la communication de documents pour « les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impositions de toutes natures »[981].

Le droit de communication peut s'exercer dans le cadre d'une vérification de comptabilité[982]. Il doit être alors mis en œuvre dans le respect du formalisme attaché à une telle procédure[983]. Le droit de communication permet d'obtenir de façon unilatérale des renseignements utiles en vue de l'établissement de l'impôt[984]. Il permet la réalisation de recoupements pouvant aboutir à la mise en évidence de fraudes. Aux termes de l'article 910 du CGI, « pour permettre le contrôle et la détermination de l'assiette des impôts, droits, taxes et redevances visés au présent Code, qu'il y ait ou non déclaration par les assujettis, les agents des Impôts et des Domaines ayant au moins le grade de contrôleur ont le droit d'obtenir communication de tous titres, pièces de recettes, de dépense et de comptabilité, de toute police ou copie de police concernant des assurances en cours ou renouvelées par tacite reconduction ou venues à expiration depuis moins de six ans, livres, titres, registres, documents annexes et tout autre document pouvant servir au contrôle de l'impôt ».

---

[980] Sur le but de l'obligation d'information et de communication, voir CE, 7 mai 1980, n° 8255, *Droit fiscal*, 1981, n° 22, comm. 1170 et CE, 14 mai 1986, 59950, *Droit fiscal*, 1986, n° 40, comm.1674, conclusions P.-F. Racine. - sur l'étendue de l'obligation, V. CE, 31 oct. 1990, 51223, Association Centre des infirmières danoises diplômées, *Droit fiscal*, 1991, n° 9, comm. 451 ; RJF 1990, n° 876. - CE, 29 déc. 2000, n° 209523, Rouch, *Droit fiscal*, 2002, n° 6, comm. 110, conclusions Mme E. Mignon ; RJF 2001, n° 341 ; BDCF 3/2001, n° 42, conclusions Mme E. Mignon. - voir également, J. MEURANT, « La doctrine du juge sur les procédures » *Droit fiscal*, 2006, n° 24, étude 36.

[981] CE, 1er juillet 1987, n° 54222, Marcantetti, *Droit fiscal*, 1987, n° 45, comm. 2025 ; RJF 1987, n° 542 et n° 505, conclusions O. Fouquet.

[982] T. LAMBERT, « L'exercice du droit de communication par la Direction générale des Impôts », *La Revue du Financier*, n° 36, 1984, pp. 16-21 ; P. DURAND, « Le droit de communication : portée et limites du droit de recours », *Droit & Patrimoine*, n° 154, 2006, pp. 49-52.

[983] Les renseignements recueillis par l'administration dans le cadre de l'exercice de son droit de communication pendant une vérification de comptabilité doivent faire l'objet d'un débat oral et contradictoire : CAA Marseille, 15 mars 2005, M. et Mme Bozzi, Rec. CE 2005, p. 824.

[984] CE, 13 mars 1967, n° 62338, plén., BOCD 1967-II-3759, Dupont 1967, p. 296.

L'article 911 du CGI précise que « ce droit de communication s'exerce non seulement auprès des assujettis, mais encore auprès des tiers autres que les assujettis, notamment auprès des officiers publics et ministériels, les administrations publiques et assimilées, et entreprises, établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative, les entreprises privées, les sociétés, quelle que soit leur forme, les banques et établissements assimilés, les assureurs, les représentants, courtiers, intermédiaires ». Lorsque l'administration entend exercer son droit de communication sur place, elle est tenue d'adresser un avis de passage sur lequel elle précise la nature des documents qui doivent être mis à sa disposition.

À titre d'exemple, les agents de la Direction générale des Impôts et des Domaines pourront exercer leur droit de communication auprès l'Organisation africaine de la propriété intellectuelle ou du Bureau sénégalais des droits d'auteur[985]. Ce service enregistre les déclarations de contrats conclus entre résidents et non résidents et portant sur l'acquisition ou la cession de droits de propriété industrielle : marques, modèles ou licences et de tous éléments intellectuels comme assistance ou études techniques, ingénierie, essais et recherches, savoir-faire, informations scientifiques et techniques, etc. Le Service de la propriété industrielle et de la technologie peut fournir les copies de ces contrats, des informations sur les parties du contrat, le taux des redevances retenues et la valeur technique des brevets et leur durée de protection. Sur le plan pratique, les demandes d'enquêtes auprès de ce service doivent être transmises par la voie hiérarchique.

L'administration fiscale peut également exercer utilement le droit de communication auprès de la Direction générale des Douanes. En effet, les services douaniers peuvent donner des informations pertinentes concernant les mouvements de marchandises et les mouvements financiers.

Le droit de communication peut aussi être exercé auprès des tribunaux. La consultation des instances judiciaires peut procurer à l'administration fiscale des renseignements utiles sur la situation fiscale des justiciables qui sont également des contribuables. La communication, à l'initiative de l'autorité judiciaire, est facultative.

Lorsqu'il est exercé auprès des entreprises, le droit de communication se rapproche de la vérification de comptabilité. Ces deux droits se complètent sans se confondre. Le Conseil d'État français se réfère à la durée, à l'étendue et aux

[985] Ce service est placé sous l'autorité du Ministère de l'Industrie et de l'Artisanat.

modalités d'une opération de contrôle pour la qualifier de vérification de comptabilité[986]. Ces critères, utilisés généralement par le juge pour différencier le contrôle sur pièces du contrôle approfondi[987], délimitent l'exercice du droit de communication. Ce dernier doit rester passif et s'exercer unilatéralement, contrairement à la vérification de comptabilité qui a un caractère actif et contradictoire.

Les garanties accordées au contribuable diffèrent en fonction de cette distinction[988]. L'exercice du droit de communication n'est assorti d'aucune formalité particulière et ne doit pas être précédé de l'envoi d'un avis au contribuable et de la charte du contribuable vérifié[989]. Mais, dans la pratique, l'administration adresse au contribuable un « avis de passage » précisant la date d'intervention et son objet. En plus, l'administration est tenue de communiquer au contribuable les renseignements obtenus auprès de tiers pour que ceux-ci soient opposables à ce dernier[990].

ii) Le débat oral et contradictoire

Le débat oral et contradictoire est inhérent à la vérification de comptabilité. Il constitue une garantie dont le non respect entraîne une irrégularité de la procédure[991]. D'après la jurisprudence du Conseil d'État français, le contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité ne doit pas, sous peine

---

[986] CE, 3 juin 1983, n° 34253, *Droit fiscal*, 1983, comm. 2060 ; RJF 1983, n° 997.

[987] CE, 13 mai 1988, n° 59329, Azoulay, *Droit fiscal*, 1988, n° 49, comm. 2217 ; RJF 1988, n° 895.

[988] L. OLLEON, « Quand la vérification de comptabilité absorbe le droit communication, RJF 01/03, p. 3. Dans ce sillage, la Cour administrative d'Appel de Nantes (CAA Nantes, 31 décembre 1990, n° 727, 1re ch. Pronier, RJF 3/91, n° 309) a jugé que le fait de rectifier une déclaration de plus-value après avoir eu communication des documents comptables d'une société civile immobilière et après avoir examiné sur place les factures des fournisseurs, n'entrait pas dans le cadre du droit de communication, mais d'une opération de vérification irrégulière. L'opération n'avait pas été précédée d'un avis informant le contribuable qu'il avait la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix.

[989] CE, 7 février 1958, n° 35245, 7e s.-s., Dupont 1958, p. 142, BOCD 1958-II-560, RO, p. 39 ; CE, 27 avril 1987, n° 63634, 8e et 7e, s.-s., RJF 6/87, n° 660 ; CE, 10 décembre 1990, n° 68670, 9e et 8e s.-s. CBI Import, RJF 2/91, n° 193.

[990] A. BICHON, « La communication par l'administration fiscale au contribuable de renseignements obtenus par elle auprès de tiers », *Droit fiscal,* 1999, n° 9, pp. 405-408 ; P. PHILIP, « Le droit de communication et l'utilisation d'éléments obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de procédures distinctes, face aux garanties du contribuable », *Droit fiscal,* 1999, n° 29, pp. 1001-1007.

[991] A. BICHON, « Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable », *Droit fiscal*, *1999*, n° 43, pp. 1325-1328.

d'irrégularité de la procédure, être privé de la possibilité d'un débat oral et contradictoire[992].

Le débat oral et contradictoire est un succédané du principe du contradictoire bien connu en droit processuel qui s'impose dans toutes les procédures contentieuses[993]. Il incarne le débat entre les parties[994]. La Cour européenne des droits de l'homme en donne une définition synthétique. Elle considérant que ce principe « implique la faculté, pour les parties à un procès pénal ou civil, de prendre connaissance de toutes les pièces ou observations présentées au juge, même par un magistrat indépendant, en vue d'influencer sa décision et de la discuter »[995].

Les groupes multinationaux peuvent éprouver quelques réticences à produire les informations souhaitées par le vérificateur soit qu'ils n'aient pas constitué préalablement la documentation requise, soit que l'entité vérifiée n'en dispose pas elle-même du fait de la centralisation de l'information au siège du groupe, soit enfin, en raison d'un comportement dilatoire.

La vérification doit se dérouler conformément au principe du contradictoire[996], sous le contrôle du juge[997]. En cas de difficulté de cette nature et lorsque les renseignements utiles ne peuvent être obtenus dans le cadre du dialogue normal qui doit s'établir avec le contribuable, il y a lieu d'engager rapidement la phase écrite de la procédure[998].

Les échanges écrits peuvent matérialiser les échanges verbaux sans pour autant les remplacer. Ce qui rend la présence physique du vérificateur absolument indispensable. L'existence ou l'absence du dialogue contradictoire. En France, la Haute assemblée apprécie au cas par cas le caractère suffisant de la présence sur

---

992 Notamment : CE, 21 mai 1976, n° 94052 : RJF 1976, n° 344, chron. B. Martin Laprade, p. 224. - BOI 13 L-12-76.

993 CE, 29 juillet 1998, Syndicat des avocats de France, recueil du CE 1998, p. 313.

994 G. VIDAL, « Les limites du droit à l'information de l'administration » *Droit fiscal*, n° 3 spécial « fraude fiscale », 2007, p. 53.

995 CEDH, 20 février 1996, Vermeuten c/ Belgique, D. 1997, p. 208.

996 G. AMEDEE-MANESME, « Le débat oral et contradictoire au coeur du contrôle fiscal : Retours sur l'arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2003, Vandière de Vitrac d'Abzac rendu à propos de l'EFSP », *Droit fiscal*, 2004, n° 50, pp. 1759 à 1761 ; S. AUSTRY, « Débat oral et contradictoire : où en est la jurisprudence ? », *RJF 3/97, p. 142*.

997 L. AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004, p. 58 et s.

998 A. LEFEUVRE, « Le devoir de l'administration fiscale de communiquer au contribuable les renseignements obtenus auprès de tiers », *Droit fiscal*, n° 38, 2007, 842.

place du vérificateur et la réalité du débat oral et contradictoire, c'est-à-dire de l'établissement d'un dialogue évolutif et constructif entre le vérificateur et le contribuable.

Du fait de l'inexistence d'une disposition semblable à celles de l'article L 13 B du LPF français, l'administration fiscale risque de ne pas disposer de moyens juridiques lui permettant de mener la procédure jusqu'à son terme, lorsque le contribuable refuse de coopérer.

2- L'examen critique de la stratégie de fixation des prix intragroupe

Une fois que l'entreprise a fait part de ses stratégies commerciale ou industrielle et de fixation de ses prix, le vérificateur pourra examiner le comportement du groupe pour déterminer s'il est conforme à cette stratégie et analyser les différences qui auront pu apparaître. À ce stade, il ne s'agit pas pour le vérificateur de remettre en cause la politique tarifaire du groupe et notamment la méthode utilisée qu'il convient cependant de bien analyser (a). Ce n'est qu'à l'issue de l'analyse fonctionnelle qu'il sera à même de se prononcer utilement sur les conséquences de la politique du groupe sur l'entreprise vérifiée (b).

a) L'appréciation de la méthode adoptée par le groupe

Le vérificateur doit procéder à l'appréciation de la méthode de détermination des prix de transfert appliquée par l'entreprise. La méthode adoptée par le groupe, quelle qu'elle soit, doit être considérée *a priori* comme étant « la bonne méthode ». L'objectif du vérificateur n'est pas de la critiquer en tant que telle, mais d'analyser, au regard du principe de pleine concurrence, les incidences de son application dans l'entreprise vérifiée et d'en tirer les conséquences en termes de redressements si sa mise en œuvre s'avère préjudiciable à l'entité sénégalaise. En cas de redressement, le vérificateur veillera si possible, à prendre appui sur la méthode retenue par le groupe en lui apportant les corrections qu'il estime nécessaires pour rétablir une situation de pleine concurrence.

Dans la pratique, il est rare qu'un groupe ne fasse référence qu'à une seule méthode de prix de transfert. Généralement, une ou plusieurs méthodes « secondaires » viennent corriger la méthode « principale » adoptée, afin de prendre en compte les spécificités des différentes entités liées et les conditions dans lesquelles elles interviennent.

Des circonstances particulières, telles que l'existence de transactions compensatoires[999] ou le développement d'une stratégie de pénétration d'un nouveau marché ou de lancement d'un nouveau produit, peuvent influer sur la détermination des prix et il convient de les prendre en considération, le cas échéant. Si le vérificateur ne prend pas en compte ces éléments durant la mission, le contribuable ne manquera pas de les lui opposer au cours de la phase précontentieuse ou contentieuse, fragilisant en conséquence la position de l'administration qui ne pourra plus analyser, valider ou critiquer utilement les éléments ainsi produits.

Pratiquement, toutes les méthodes, à l'exception de celle du partage des bénéfices, impliquent le recours à des comparables. Les comparables présentés par l'entreprise à l'appui de sa politique tarifaire afin de justifier ses choix doivent être examinés. Le vérificateur devra également en recueillir. Ce dernier ne saurait faire l'économie de cette recherche de termes de comparaison, même si cette approche constitue l'une des difficultés majeures du contrôle des prix de transfert, difficulté accentuée par la référence au principe de pleine concurrence, alors que souvent seuls des comparables entre entreprises liées sont disponibles.

b) L'approche fonctionnelle détaillée des transactions à risque

L'examen de la stratégie tarifaire repose sur l'analyse fonctionnelle ayant pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités significatives sur le plan économique qui sont exercées par les entreprises associées et par les entreprises indépendantes[1000]. En pratique, l'analyse fonctionnelle consiste à mener une réflexion cohérente à partir de questions élémentaires telles que : « qui fait quoi ? », « dans quel contexte ? », « dans quelles conditions ? », « avec qui ? », « avec quels moyens ? ». Il s'agit donc d'identifier précisément les fonctions assurées par l'entreprise faisant l'objet du contrôle et par les entités du groupe en relation avec celle-ci, d'analyser les conditions dans lesquelles ces relations s'organisent sur le plan économique et d'en tirer les conséquences au regard du principe de pleine concurrence.

L'analyse fonctionnelle constitue une étape qui ne peut être éludée, même si elle s'avère parfois longue et difficile. Elle permet au vérificateur d'identifier les transactions à risques et de se forger une opinion sur la normalité des relations économiques qu'entretient l'entreprise avec les autres entités du groupe.

---

[999] C'est le cas des ventes à prix minoré en contrepartie de prestations de service gratuites ; des redevances majorées en contrepartie d'une minoration du prix de vente des produits, etc.

[1000] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 1.20.

Par principe, le vérificateur devra adopter une démarche classique en procédant du général au particulier. Dans le cadre d'une approche globale de l'entité vérifiée, afin de déterminer la place et le rôle de cette dernière au sein de son groupe. Ensuite, dans le cadre d'un examen plus approfondi de certaines opérations qu'elle réalise avec les autres sociétés apparentées[1001]. Le choix des transactions à risque qui feront l'objet d'un examen approfondi découle donc nécessairement de l'analyse globale préalablement effectuée. Ce choix est l'aboutissement d'une démarche rationnelle visant à identifier le plus précisément possible les transactions présentant des risques de délocalisation de profits. Toutefois, ces transactions doivent être rapprochées de l'analyse globale, de manière à ne pas perdre de vue les éventuelles compensations ou explications qu'elles pourraient trouver dans d'autres opérations réalisées par le groupe.

À ce stade, il s'agit pour le vérificateur de répertorier l'ensemble des transactions intragroupes faisant intervenir la société vérifiée, d'apprécier leur importance relative sur le plan économique afin d'écarter de son examen celles ne présentant que des enjeux mineurs et d'isoler celles pour lesquelles l'entité vérifiée n'apparaît pas suffisamment rétribuée au regard du principe de pleine concurrence ou faisant apparaître des risques plus forts de délocalisation de profits pour des raisons d'optimisation fiscale.

Par transaction, il convient d'entendre un flux économique, de nature commerciale ou financière, mettant en relation la société vérifiée et une autre entité du groupe. Elle correspond, d'une manière générale, à un courant d'affaires avec une zone géographique déterminée, celle desservie par l'entité étrangère concernée.

Le service de contrôle doit procéder à une analyse à la fois économique et financière de la transaction suspectée. En effet, il est important de déterminer avec précision les circonstances et les conditions économiques de la transaction vérifiée. Cette analyse constitue un préalable à l'étude financière et à l'examen des comparables qui permettront de porter un jugement critique sur les conditions de la transaction.

L'analyse financière, quant à elle, a essentiellement pour objectif de vérifier les conditions de mise en œuvre de la politique tarifaire du groupe, de déterminer le

[1001] Dès lors que l'entreprise intervient sur de multiples produits ou services et/ou sur de nombreux marchés, le vérificateur s'attachera, dans un premier temps, à aborder son étude par grandes masses, en termes de lignes de produits (en volume, en valeur, par rapport à leur nouveauté) ; de marchés (dimension, importance, maturité, marges) et par marché (par produit, par client).

chiffre d'affaires et les marges réalisées par l'entité sénégalaise et d'apprécier en termes financiers, les risques et les fonctions assurées. L'analyse financière appliquée à l'opération étudiée consiste à déterminer la répartition du profit entre les différentes entités intervenant partie à la transaction. Elle permet de déterminer le chiffre d'affaires réalisé pour cette transaction, à examiner les marges dégagées, à identifier et sélectionner des comparables et à localiser à quel niveau la situation apparaît anormale, en cas de marge insuffisante, voire négative.

Une marge brute insuffisante, comparée à celle réalisée par des sociétés indépendantes, peut indiquer des prix d'achat excessifs. Si la marge brute semble normale, au regard du principe de pleine concurrence, une marge nette trop faible peut révéler des coûts trop élevés. Dans ce cas, il y a lieu de vérifier si certaines dépenses ne devraient pas être supportées par la société étrangère liée. Enfin, l'évaluation financière des risques et des fonctions permettra d'apprécier les conséquences, en termes financiers, de la politique tarifaire du groupe pour l'entreprise vérifiée, notamment lorsque celle-ci supporte des risques atypiques ou des fonctions spécifiques, en comparant sa situation avec celle d'entreprises indépendantes qui n'assumeraient pas les mêmes risques ou les mêmes fonctions.

Les facteurs de comparabilité doivent être examinés par le vérificateur. L'étude critique des prix de transfert doit être également abordée au travers de l'examen de la comptabilité et des pièces justificatives, essentiellement en ce qui concerne l'analyse des flux portant sur des marchandises ou des prestations de services. À cette fin, le vérificateur s'attachera à identifier les produits pour lesquels un pourcentage de bénéfice brut anormalement faible est réalisé, rechercher les transactions faisant apparaître des remises excessives, des frais non incorporés ou incorporés à tort, comparer les prix des achats et ventes pratiqués avec les entreprises affiliées et les entreprises non liées pour un produit similaire, analyser les conditions de refacturation des prestations de services intragroupes.

En définitive, la lutte contre les transferts de bénéfices doit être une priorité dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. C'est pourquoi, il est urgent de renforcer les moyens juridiques dont disposent les services de contrôle et de durcir les dispositions fiscales pour les transactions en direction des pays à fiscalité privilégiée. Dans ce cadre, il serait possible de s'inspirer de l'expérience

de pays où certains agents de l'administration fiscale sont dotés des pouvoirs de police judiciaire en vue de lutter contre les fraudes fiscales complexes[1002].

Conclusion du chapitre I

L'administration fiscale sénégalaise dispose d'un certain nombre d'outils juridiques et techniques qui lui permettent de procéder au contrôle des prix de transfert sans recourir à des tiers. Ces outils ne sont toutefois pas spécifiques à cette matière. C'est ainsi que le contrôle des prix de transfert connaît des limites importantes aussi bien dans son principe que dans ses modalités pratiques.

Quant à son principe, le contrôle unilatéral des prix de transfert a une efficacité relative dans la mesure où, il s'agit d'un phénomène qui, de par son objet est par essence transnational. Par conséquent, l'administration fiscale qui est cloisonnée dans les frontières politiques et fiscales de l'État ne peut pas disposer par elle-seule de toute l'information utile et disponible dans les autres États sans une procédure de coopération internationale.

Quant à ses modalités pratiques, le contrôle unilatéral des prix de transfert, tel qu'il est pratiqué au Sénégal est très peu efficace. Bien qu'ayant un cadre juridique lui permettant de mener des opérations de contrôle, la Direction générale des Impôts et des Domaines est limitée dans son action, car les sources juridiques les plus importantes sont inexistantes. Le dispositif légal doit être complété, notamment pour favoriser l'exigence de certains documents justificatifs.

En outre, les agents chargés du contrôle sur pièces ou sur place des prix de transfert n'ont à leur disposition pratiquement aucune instruction administrative, aucune doctrine qui leur permette d'agir de manière opérationnelle. Ils ne disposent non plus d'aucune décision jurisprudentielle pour étayer leurs procédures. Généralement, ils se réfèrent à la doctrine et à la jurisprudence françaises. Mais celles-ci ne sont pas obligatoires au Sénégal et parfois, les dispositions légales qui en sont à la base n'existent pas toujours dans le dispositif sénégalais, même si les principes restent semblables.

De la même manière, le cadre administratif du contrôle unilatéral des prix de transfert, quoiqu'existant, doit être renforcé. En effet, le Sénégal dispose d'une organisation administrative qui devrait permettre de mener des actions

[1002] En France, depuis le 1er janvier 2010, les agents de la Direction générale des Finances publiques, sous le contrôle d'un magistrat, peuvent procéder à des auditions, perquisitions, gardes à vue, écoutes téléphoniques, etc.

vigoureuses de contrôle des prix de transfert. Mais cette organisation prévue dans l'arrêté organisant les services de la Direction générale des Impôts et des Domaines n'est pas réconfortée par la pratique. C'est ainsi que la distinction entre les services d'assiette et ceux de contrôle n'est pas respectée.

Cet état de fait est de nature à ne pas favoriser l'éclosion d'un corps de spécialistes en matière de contrôle des prix de transfert. Or, pour être efficace dans son action de contrôle, il est indispensable que l'administration fiscale dispose de spécialistes en matière de prix de transfert. Seuls de tels agents peuvent mettre en œuvre de façon convenable une véritable stratégie de contrôle qui nécessite une préparation minutieuse des missions, notamment par le recours à l'analyse-risques et un suivi rigoureux des différentes étapes de la procédure de vérification. C'est seulement à ce prix que l'action unilatérale de contrôle des prix de transfert pourra être améliorée pour qu'elle soit la moins contestable possible.

Malgré tout, l'action unilatérale ne saurait suffire pour contrôler les prix de transfert. Elle doit être complétée par l'action concertée des administrations à travers la coopération fiscale internationale.

CHAPITRE II- LE CONTRÔLE CONCERTÉ RÉPRESSIF : LA COOPÉRATION FISCALE

Alors que les multinationales opèrent à l'échelle mondiale, les administrations fiscales, quant à elles, ne sont toujours compétentes qu'à l'intérieur des frontières nationales. Il en résulte que l'on constate un peu partout une recherche de l'optimisation fiscale inverse à celle recherchée par les États et la montée en puissance de dispositifs fiscaux de plus en plus dissuasifs, voire agressifs[1003].

C'est ainsi que toujours enfermées dans leurs frontières, les administrations fiscales sont de moins en moins en mesure de faire face seules à l'évasion fiscale internationale. Par ailleurs, la voie de l'harmonisation des systèmes fiscaux étant particulièrement difficile et les dispositifs répressifs pouvant être utilisés ou institués étant quant à eux, peu nombreux, les États ne peuvent que se tourner vers des solutions moins ambitieuses et plus classiques, comme la recherche du renseignement qui est un outil essentiel pour traquer la fraude ou l'évasion fiscale internationale[1004].

L'exercice du contrôle répressif de manière isolée par chaque État produit des effets limités lorsque les opérations en cause sont transnationales. Les administrations fiscales ne disposent pas à cette occasion de la totalité de l'information utile à la réalisation d'un contrôle efficient. En effet, une administration fiscale a besoin d'informations et pour ce faire, elle doit étendre à l'extérieur son droit de communication.

Par le biais des conventions fiscales, les administrations peuvent être amenées à se concerter de façon bilatérale ou multilatérale afin de renforcer leurs pouvoirs respectifs dans le cadre du contrôle répressif des prix de transfert. Les États sont conduits à instituer ou améliorer leur coopération et à mettre sur pied un cadre administratif et juridique d'échanges internationaux de données qui soit efficace tout en respectant les droits des contribuables.

À ce propos, les États ont de plus en plus recours à l'assistance administrative internationale qui se définit comme l'ensemble des règles traduisant, en matière d'échange de renseignements, une coopération entre deux ou plusieurs administrations fiscales pour permettre une application correcte des dispositions

---

[1003] M. BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? – Editorial », op. cit., p. 2.

[1004] B. CASTAGNEDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 3 et s.

régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des pays intéressés[1005]. Cet échange d'informations peut avoir lieu tout au long de la procédure de contrôle répressif des prix de transfert (Section I).

Mais, même postérieurement à l'exercice du contrôle répressif, les États peuvent avoir recours encore à la concertation, le plus souvent pour anéantir les effets néfastes de celui-ci. En effet, l'ajustement qui résulte du contrôle répressif des prix de transfert aboutit généralement à une double imposition du contribuable. Or, la double imposition est injuste et inéquitable. Ce qui pousse les États à vouloir la supprimer. Pour ce faire, la concertation est souvent nécessaire (Section II).

Section I- La concertation à l'occasion du contrôle : l'assistance administrative

La concertation entre administrations fiscales peut revêtir plusieurs formes à l'occasion de l'exercice du droit de contrôle. En matière de contrôle des opérations transnationales, l'enjeu essentiel est la maîtrise de l'information.

Du fait de l'éclatement de leur souveraineté, les États restent cloisonnés dans leur territoire géographique. Les informations relatives aux entreprises étrangères associées à celle qui est implantée sur leur territoire leur échappent totalement. Or, la maîtrise de toutes les données relatives aux entreprises du groupe et de leur commerce intégré est indispensable pour le déroulement d'une bonne opération de contrôle.

Pour remédier à cette limite liée à l'étendue de leur compétence, les administrations sont amenées à collaborer, à se concerter à l'occasion du contrôle répressif des prix de transfert. Susceptible de degrés, la concertation entre administrations peut se limiter à un simple échange de renseignements par écrit (§ 1), elle peut aussi être poussée et se traduire par un déplacement des agents chargés de réaliser les opérations de vérification à travers une coordination des contrôles fiscaux (§ 2).

§ 1- L'échange de renseignements

L'échange de renseignements constitue une partie essentielle de la coopération internationale en matière fiscale[1006]. Il s'agit d'un moyen efficace pour les États de conserver la souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposition entre les parties à des conventions

[1005] G. GEST, « 2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 23 et s.

[1006] M. BETTE, « L'assistance mutuelle en tant que moyen de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale », *Revue du marché commun*, 1980, p. 301 et s.

fiscales[1007]. L'échange de renseignements peut reposer sur divers mécanismes[1008]. Dans le cas d'une convention fiscale générale concernant l'impôt sur le revenu, l'échange de renseignements découle souvent d'une disposition inspirée de l'article 26 du Modèle de convention OCDE ou ONU[1009].

L'assistance administrative internationale permet de déterminer les faits auxquels doivent être appliquées les règles d'une convention fiscale[1010]. Les renseignements sont échangés pour assister l'un des États contractants à administrer ou à faire respecter sa propre législation fiscale[1011]. L'échange de renseignements est effectué dans le cadre d'une procédure bien encadrée au plan juridique (A). Ce qui permet à chaque État de développer sa propre pratique administrative en la matière (B).

A- Le cadre juridique de l'échange de renseignements

Le droit fiscal interne et conventionnel sénégalais permet de déterminer les règles qui fixent l'étendue du droit et de l'obligation pour les États d'échanger des renseignements (1). Mais, pour efficace que soit cette procédure, elle est néanmoins bien encadrée au regard des principes de souveraineté de l'État et des droits des contribuables (2).

1- L'obligation d'échanger des renseignements

D'une façon générale, le bon fonctionnement d'une convention nécessite des contacts suivis entre les administrations des États contractants. L'application unilatérale de la convention et le recours au droit interne rendent inévitables les divergences[1012]. Seule une procédure d'entente entre les États permet de parvenir à une solution de compromis équitable pour les victimes de la double imposition.

[1007] T. LAMBERT, « Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale », BF 4/2000, pp. 215 et s.

[1008] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales,* op., § 7.

[1009] Pour les pays membres de l'OCDE, hormis le cas des conventions fiscales concernant l'impôt sur le revenu, l'échange de renseignements s'effectue de plus en plus souvent aux termes d'accords inspirés du Modèle d'accord développé par cette organisation.

[1010] G. ORSINI, « La coopération des administrations fiscales », *Les Petites Affiches*, n° 97, 15 mai 2002, p. 50 et s.

[1011] P. DIBOUT, « La modernisation des réponses à la fraude fiscale », in L. CADIET et E. NEVEU (Dir.) *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 197.

[1012] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, op. cit., p. 45.

L'échange de renseignements à des fins fiscales trouve son fondement juridique dans les conventions fiscales internationales[1013]. Les procédures permettant d'apporter une assistance à un pays étranger ne sont pas prévues par la législation interne sénégalaise. Les conventions fiscales bilatérales signées par le Sénégal sont généralement inspirées, en fonction du pays partenaire, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ou de celui des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement[1014]. Au niveau communautaire, la convention fiscale multilatérale prévoit de nombreuses mesures relatives à l'assistance administrative[1015]. Cette convention se substitue à toutes les conventions bilatérales existant entre les États membres de l'UEMOA.

Pour l'heure, le Sénégal ne dispose pas d'instruments internationaux spécifiquement conçus à des fins d'entraide administrative en matière fiscale. Pour développer les accords d'échange de renseignements, il serait utile que l'UEMOA, mette à la disposition des États membres, un modèle d'accord.

Au regard de ces différents instruments, l'échange de renseignements est obligatoire[1016]. L'obligation d'échanger des renseignements ne concerne pas les seules informations contenues dans les dossiers fiscaux détenus par une administration fiscale. Lorsque les renseignements demandés ne sont pas disponibles dans les dossiers, la partie requise doit mettre en œuvre les moyens de recherche dont elle dispose auprès des contribuables concernés ou des tiers[1017]. Il peut s'agir d'enquêtes spéciales ou d'une vérification particulière des comptes de l'entreprise tenus par le contribuable ou par d'autres personnes. Les

---

[1013] J.-F. COURT, « À quoi servent les conventions fiscales internationales ? » *Revue de la DGI*, n° 38, juillet 1976, p. 26 et s.

[1014] À titre d'exemple, l'article 37 de la convention fiscale franco-sénégalaise stipule que : « les autorités fiscales de chacun des États contractants transmettent aux autorités fiscales de l'autre État contractant les renseignements d'ordre fiscal qu'elles ont à leur disposition et qui sont utiles à ces dernières autorités pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la présente Convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale ».

[1015] Règlement n° 08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition et des règles d'assistance en matière fiscale, précité.

[1016] On retrouve la même formulation de l'obligation d'échanger les renseignements à l'article 33 de la convention fiscale communautaire et dans toutes les conventions bilatérales signées par le Sénégal. L'utilisation du temps présent dans la formulation atteste du caractère obligatoire de l'échange de renseignements.

[1017] Voir le § 16 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention, l'article 5, § 2 du Modèle d'accord et l'article 5, § 2 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

renseignements doivent être fournis même lorsque la partie requise n'en a pas besoin pour l'administration ou l'application de ses propres lois fiscales[1018].

Dans certains cas, les parties contractantes peuvent avoir besoin de renseignements sous une forme particulière pour satisfaire des prescriptions en vigueur en matière de preuves ou autres prescriptions légales. Lorsqu'elle y est expressément invitée et dans la mesure autorisée par le droit interne, l'autorité compétente doit s'efforcer de fournir les renseignements sous la forme demandée[1019].

1- Les limites de l'échange de renseignements

L'obligation légale de fournir des renseignements est levée dans un nombre limité de situations[1020]. Dans les rares cas où les exceptions s'appliquent, les parties contractantes ne sont pas tenues de fournir les renseignements demandés. La décision d'accepter ou non la demande de renseignements est alors laissée à la discrétion de la partie contractante requise[1021]. Les différentes limitations à l'obligation d'échanger des renseignements se rapportent soit à la souveraineté de l'État (a), soit à la situation du contribuable (b).

a) Les limitations liées à la souveraineté des États

L'obligation de fournir des renseignements sur une base conventionnelle ne doit pas remettre en cause le principe de souveraineté fiscale des États. C'est ainsi, par exemple, qu'un État contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par sa législation ou par sa pratique administrative[1022].

De même, un État contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation propre ou dans le cadre de sa pratique administrative normale. Le principe de réciprocité veut qu'une partie contractante, lorsqu'elle collecte des renseignements pour le compte de l'autre partie, soit uniquement tenue d'obtenir et de fournir les informations que la partie requérante elle-même aurait pu obtenir en vertu de ses propres lois dans

---

[1018] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 32.

[1019] Voir le § 10.2 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention ; l'article 5(3) du modèle OCDE d'accord et le Commentaire qui l'accompagne.

[1020] Ces exceptions sont prévues, par exemple, au § 2 de l'article 37 de la convention fiscale franco-sénégalaise et au § 2 de la convention fiscale UEMOA.

[1021] P. MICHAUD, « Les nouveaux problèmes de l'assistance fiscale internationale », *Gaz. Pal.*, 2, 1985, pp. 451 et s.

[1022] Article 33, § 2-a) de la convention fiscale UEMOA.

des circonstances analogues[1023]. L'idée qui sous-tend la règle de la réciprocité est qu'une partie contractante ne doit pas se prévaloir du système de renseignements de l'autre partie si celui-ci est plus étendu que le sien[1024]. La partie requise peut refuser de fournir les informations lorsque la partie requérante ne peut obtenir ou fournir de telles informations sur la base de sa législation ou lorsque ses pratiques administratives aboutissent à un manque de réciprocité.

Toutefois, une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de nuire à l'efficacité des échanges de renseignements et que cette notion devrait être interprétée d'une manière large et pragmatique. Dans la pratique, il peut s'avérer difficile pour l'autorité compétente de déterminer au cas par cas si la partie requise serait ou non en mesure d'obtenir et de fournir les renseignements demandés dans des circonstances analogues. À cet égard, la partie requérante doit fournir une déclaration précisant que la condition de réciprocité est satisfaite. Dans la mesure où l'État requérant a fourni cette déclaration, la partie requise ne peut rejeter la demande que « s'il lui apparaît que les déclarations sont manifestement inexactes »[1025].

L'ordre public constitue un autre motif qu'il est possible d'invoquer pour refuser de fournir des renseignements[1026]. Cette restriction est rare dans la pratique. Car, on entend généralement par « ordre public » les intérêts vitaux d'un pays, par exemple, lorsque les renseignements demandés concernent un secret d'État[1027].

Mais, indépendamment du droit interne ou de la pratique administrative nationale, une partie contractante ne peut en principe rejeter une demande de renseignements sur la base du secret bancaire. Dans la plupart des pays, les banques et autres institutions financières assimilées sont tenues de protéger la confidentialité des affaires financières de leurs clients. Ce secret bancaire peut non seulement mettre des renseignements bancaires à l'abri d'une divulgation à des tiers, mais aussi affecter l'accès à ces informations par les autorités gouvernementales, y compris les autorités fiscales. Mais, le secret bancaire ne peut en principe être invoqué pour refuser de fournir des renseignements[1028].

[1023] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 37.

[1024] Article 26, § 3, alinéas a) et b) du Modèle de convention et l'article 7, § 1 (première phrase) de l'Accord, l'article 21, § 2, alinéa a) et c) de la convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[1025] Voir le § 76 du commentaire du modèle d'accord.

[1026] Article 33 § 2-c) de la Convention fiscale UEMOA et l'article 37 § 2 de la convention franco-sénégalaise.

[1027] Commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention OCDE (§ 19.5)

[1028] Voir l'article 5, § 4 du Modèle d'accord et l'article 26, § 5 du Modèle de convention. Le § 5 a été ajouté à la version actuelle de l'article 26, et aucune disposition équivalente n'existait

Ainsi, les autorités compétentes doivent pouvoir accéder, directement ou indirectement, dans le cadre d'un processus judiciaire ou administratif, aux renseignements détenus par des banques ou autres institutions financières et fournir ces renseignements à l'autre partie contractante[1029].

De même, une demande ne devrait pas être rejetée pour le seul motif que les renseignements demandés ne présentent pas d'intérêt pour l'État contractant dans le cadre national[1030], les renseignements demandés sont détenus par un mandataire, un agent ou un fiduciaire ou parce que ces renseignements se rapportent aux droits de propriété d'une personne[1031].

b) Les limitations liées aux droits des contribuables

Le Code général des impôts prévoit toute une série de droits et de garanties en matière de procédure pour le contribuable pouvant être concerné par des mesures de collecte d'informations ou, plus généralement, par un échange de renseignements. C'est ainsi qu'en matière de contrôle, le contribuable dispose du droit de contester les renseignements reçus à la suite d'une procédure d'échange après une notification de redressements[1032].

En principe, l'administration doit avertir le contribuable faisant l'objet de l'enquête dans la mise en œuvre de la procédure à son endroit. Ce qui constitue pour ce dernier un simple droit d'être informé de l'échange, d'être consulté, voire une possibilité de contester les renseignements fournis. Les renseignements reçus peuvent également être communiqués au contribuable. Si cette information est autorisée, elle n'est cependant pas obligatoire.

Tous les renseignements reçus de la procédure d'assistance administrative quels qu'ils soient doivent rester confidentiels, au même titre que les informations

---

dans la version précédente. Toutefois, les commentaires sur l'article 26 expliquent que l'ajout du § 5 ne saurait être interprété comme suggérant que la version précédente de l'article 26 n'autorisait pas l'échange de renseignements bancaires et continue en disant que la grande majorité des pays de l'OCDE échangeaient déjà des renseignements au titre de la version précédente de l'article 26. Voir le § 19.10 du Commentaire sur l'article 26. Il faut noter que l'Autriche, la Belgique, le Luxembourg et la Suisse ont émis une réserve au sujet du § 5.

[1029] Voir le rapport OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* » 2000 et une mise à jour de ce rapport publiée en 2003 (Rapport d'étape 2003).

[1030] Article 26, les § 4 et 5 du Modèle de convention et l'article 5, § 2 et 4 du modèle d'accord. L'OCDE invoque aussi l'inopposabilité de l'intérêt fiscal national (*Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 46).

[1031] Article 26, § 5 du Modèle de convention et l'article 5 4) b) du modèle d'accord.

[1032] F. GOGUEL, « Assistance fiscale internationale et droits de défense », JCP, 1993, éd. E, I, n° 228.

obtenus en application de la loi nationale[1033]. Ils ne doivent être donnés qu'aux autorités administratives et juridictionnelles concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'exécution des impôts. Ces renseignements ne peuvent être utilisés qu'à ces fins[1034]. Ils ne sauraient être divulgués à toute autre personne ou autorité sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de l'État qui les a fournis[1035].

L'article 965 du CGI garantit le secret fiscal[1036] en vertu duquel les renseignements concernant un contribuable et ses affaires resteront confidentiels et seront protégés de toute divulgation intempestive[1037]. Il est donc fondamental pour la coopération en matière d'échange de renseignements que ces informations confidentielles bénéficient d'une protection équivalente lorsqu'elles font l'objet d'échanges avec d'autres pays. Tout renseignement fourni par une partie contractante doit donc être traité comme confidentiel[1038]. Dans la mesure où la confidentialité est garantie par l'instrument régissant l'échange de renseignements et par la législation nationale applicable dans le pays recevant les informations, il n'est pas possible d'invoquer les règles nationales en matière de secret fiscal pour refuser de fournir les renseignements demandés[1039].

D'ailleurs, les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements qui révèleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial[1040]. Mais, la notion de secret ne saurait être interprétée de façon trop

---

[1033] Voir l'article 26, § 2 Modèle de convention, l'article 8 du modèle d'accord, l'article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[1034] P. DECHEIX, « Un droit de l'homme mis à mal », Dalloz, 1983, chron. XXIV, p. 133 et s.

[1035] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 56.

[1036] Cet article dispose que : « sous réserve de l'obligation qui leur est imposée par l'article 30 al 2. du Code de Procédure pénale, les agents des impôts et domaines intervenant dans l'assiette, la liquidation, le contrôle ou le recouvrement des impôts, droits et taxes visés au présent code sont tenus, dans les termes de l'article 363 du Code pénal, de garder secret les renseignements de quelque nature qu'ils soient recueillis dans l'exercice de leur fonction. Toutefois, les dispositions du présent article ne s'opposent pas à l'échange de renseignements entre l'administration sénégalaise et celle des États avec lesquels sont conclues des conventions fiscales d'assistance administrative mutuelle ».

[1037] M. COZIAN, « Le secret professionnel et le fisc », *Etudes de droit contemporain*, 1970, p. 367 et s. ; E. MIGNON, « Y a-t-il encore un secret fiscal ? », note sous CEDH, 21 janvier 1999, n° 29183/95, « Fressoz et Roire c/ France », RJF 3/99, p. 183.

[1038] Article 26, § 2 ; article 8 de l'Accord ; article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

[1039] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 36.

[1040] Pour la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, voir l'article 21, § 2, alinéa d).

large. En particulier, les informations financières, notamment les livres et registres comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre[1041]. Dans les rares cas où il se pose une question de secret de cette nature, la décision de fournir ou pas les renseignements demandés est laissée à la discrétion de l'État requis. Si, dans un cas particulier, une partie contractante décide de refuser de fournir certains renseignements en invoquant cette raison, elle doit retirer de la documentation les détails concernant ce secret et fournir les renseignements demandés à l'autre partie contractante[1042].

L'échange de renseignements doit être facilité par tous les moyens dans le respect des règles qui régissent la protection de la vie privée et des droits individuels, spécialement s'agissant de traitements informatiques. À ce titre, les dispositions relatives à la confidentialité incluses dans les accords d'échange de renseignements sont censées primer sur toute règle nationale autorisant une communication à des personnes non mentionnées dans la clause de confidentialité[1043]. Ces dispositions contenues dans les conventions fiscales créent à l'égard des États des obligations en droit international. C'est dire aussi que les renseignements échangés ne sauraient être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles les informations ont été échangées.

B- Le cadre administratif de l'échange de renseignements

Du point de vue de la pratique administrative, l'assistance internationale se déroule suivant une procédure bien déterminée (1). Ce qui permet aux services compétents de disposer de renseignements utiles pour mieux effectuer leur droit de contrôle, notamment en matière de prix de transfert (2).

1- La procédure d'échange de renseignements

La procédure d'échange de renseignements se déroule selon des modalités largement partagées au niveau international (b), quand bien même, l'autorité déléguée à cette fonction varie d'un État à un autre (a).

[1041] Pour plus de détails sur les secrets commerciaux, professionnels, industriels ou autres, voir les § 78 à 83 du commentaire du Modèle d'accord et les § 19 à 19.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. La version précédente de ces commentaires ne développait pas la signification de l'expression « secret commercial, industriel, professionnel ou procédé commercial ».

[1042] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 41.

[1043] Le § 12 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention clarifie expressément ce point.

a) L'autorité compétente

Au Sénégal, les relations internationales relèvent de la compétence du ministère des Affaires étrangères. Les conventions fiscales avec les pays étrangers doivent passer par la voie diplomatique, une solution qui peut s'avérer peu commode s'agissant des échanges de renseignements en matière fiscale[1044]. C'est ainsi que, pour des raisons d'ordre pratique, l'autorité compétente pour l'application des conventions fiscales est le Ministre de l'Economie et des Finances qui, en pratique, a délégué au Directeur général des Impôts et des Domaines, la compétence en matière d'assistance administrative internationale[1045].

Ce dernier est chargé d'assurer la coopération nécessaire eu égard à la politique en matière d'échange de renseignements. Concrètement, cette compétence est exercée par le Bureau des relations internationales qui dépend de la Direction de la Législation, des Etudes et du Contentieux.

Les agents de ce service trouvent les renseignements demandés généralement dans les dossiers des contribuables au niveau des centres des services fiscaux compétents qui peuvent en fournir les éléments sur demande ; mais parfois, des mesures spéciales de collecte d'informations sont nécessaires. Ces dernières sont fonction des faits et circonstances de chaque demande. Les mesures de collecte d'informations comprennent par exemple des enquêtes auprès des personnes susceptibles d'avoir connaissance ou de détenir, de conserver ou de contrôler ces renseignements, la réclamation de livres, de registres, de documents ou autres éléments matériels.

Mais pour l'heure, l'administration fiscale sénégalaise brille par sa carence en matière d'échange de renseignements. Même si elle en reçoit de façon automatique de la part de pays comme la France, force est de constater que la réciproque n'est pas vérifiée. Cet état de fait s'explique pour l'essentiel par le manque de ressources humaines et matérielles affectées à ce service qui ne compte actuellement qu'un seul inspecteur, encore qu'il n'effectue pas exclusivement les tâches y relatives. Et si l'on connaît l'importance de la réciprocité en la matière, on s'aperçoit de l'immensité de la tâche à accomplir pour que la Direction générale des Impôts et des Domaines puisse se mettre à jour

---

[1044] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 20.

[1045] Par exemple, l'article 6 de la convention franco-sénégalaise stipule que : « pour l'application des dispositions contenues dans la présente convention, l'expression « autorités compétentes » désigne dans le cas de la France, le Ministre de l'Économie et des Finances ; dans le cas du Sénégal, le ministre chargé des Finances, ou leurs représentants dûment autorisés ».

dans le contrôle des prix de transfert où l'information pertinente est le nerf de la guerre.

b) Les modalités de demande de renseignements

Aucune forme particulière d'échange de renseignements n'est requise dans les conventions fiscales[1046]. Généralement, trois modalités d'échange de renseignements sont possibles : l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané[1047].

L'échange de renseignements sur demande correspond à l'hypothèse où l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante. Il s'agit de la forme d'assistance la moins élaborée. Elle demeure, cependant assez limitée[1048].

L'échange de renseignements automatique concerne un grand nombre de cas individuels de même nature. Cette forme d'assistance est beaucoup plus complète[1049]. Il s'agit le plus souvent de précisions dont dispose le pays de la source sur des catégories de revenus comme des intérêts, des dividendes, des redevances, etc. Ces renseignements sont obtenus de manière systématique par le pays de la source, généralement du fait de la déclaration de paiements par le payeur, et ils peuvent donc être transmis aux parties contractantes à la convention.

Normalement, les autorités compétentes intéressées par un échange automatique de renseignements conviendront à l'avance du type de renseignements qu'elles souhaitent échanger. En vue d'améliorer l'efficience et l'efficacité des échanges automatiques de renseignements, l'OCDE a mis au point un formulaire normalisé et un format magnétique normalisé appelé « format magnétique normalisé ». L'OCDE recommande l'utilisation de ce format accessible à tous les pays. Elle a par ailleurs mis au point un format de transmission de « nouvelle génération » pour l'échange automatique de renseignements, le « format de transmission normalisé » appelé à remplacer le format magnétique[1050].

[1046] P. DIBOUT, « Assistance fiscale internationale », J.-Cl Droit fiscal international, fasc. 358, n° 6 et s.

[1047] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, op. cit., § 18.

[1048] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 553, § 493.

[1049] Idem, p. 553, § 493. Les auteurs parlent d'« échange d'office ».

[1050] A. DE LA PRESLE, « L'administration et l'échange de données informatisées », AJDA, 1992, p. 707 et s. ; J.-P. LEGALL, « Fiscalité et échanges de données informatisées », JCP, éd. E. 1996, n° 21, p. 212 et s.

L'échange de renseignements est dit spontané lorsque l'une des parties contractantes, après avoir obtenu dans le cadre de l'administration de sa propre législation fiscale, des informations qu'elle pense pouvoir intéresser une partie contractante à des fins fiscales, les lui transmet spontanément sans que cette dernière les ait demandées. L'efficacité de cette forme d'échange de renseignements dépend largement de la capacité des agents des impôts à repérer, au cours d'un contrôle, les renseignements susceptibles d'intéresser une administration fiscale étrangère[1051].

L'autorité compétente de la partie contractante qui fournit spontanément des renseignements devrait demander un retour d'information à l'administration fiscale destinataire, l'envoi pouvant en effet être synonyme de redressement pour la partie contractante expéditrice. Par exemple, une administration fiscale étrangère informée, à l'occasion d'un échange spontané, que des commissions ont été versées à l'un de ses résidents, peut constater qu'aucune somme n'a été effectivement versée et le signaler à la contrepartie lui ayant procuré le renseignement. La déduction des commissions sera alors refusée et le revenu imposable redressé en conséquence. Un retour d'information positif a également pour effet d'inciter les agents des impôts à continuer de fournir spontanément des renseignements[1052].

2- La portée de l'échange de renseignements

L'assistance administrative est une forme classique de coopération. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales sont l'objectif commun assigné aux mesures d'assistance administrative. Il relègue au second plan, au moins dans l'esprit des administrations intéressées, le souci d'assurer une bonne administration de la convention, auquel pourvoit en priorité le mécanisme de la procédure amiable.
L'échange de renseignements porte généralement sur une assistance en vue d'asseoir équitablement l'imposition, en fonction de l'activité exercée dans chaque État (a) ou alors, de façon plus rare, sur une assistance tendant à permettre à l'administration de recouvrer les impositions déjà assises (b).

a) L'assistance à l'assiette

S'agissant de la recherche des fraudes fiscales potentielles, il est bien évident que la dimension internationale introduit un paramètre de complexité supplémentaire

[1051] B. PLAGNET, *Droit fiscal international*, Paris, Litec, 1986, p. 236.

[1052] La Convention OCDE/Conseil de l'Europe énonce les cas dans lesquels les parties contractantes sont tenues de fournir des renseignements sans demande préalable. Voir l'article 7, alinéas a) à e).

dans une problématique déjà difficile[1053]. C'est pourquoi, les conventions fiscales signées par le Sénégal, à l'instar des modèles de convention autorisent l'échange de renseignements dans les cas concernant les modalités de l'impôt et de détermination de la matière imposable. L'assistance en matière d'assiette permet ainsi de lutter contre la fraude fiscale[1054]. La coopération internationale contribue ainsi à la détection de la fraude entre services nationaux compétents. Il peut exister à cet égard des difficultés.

À côté de la coopération multilatérale, des accords bilatéraux sont régulièrement passés entre les États. Il est, au demeurant, essentiel que ces accords prévoient un échelon bien adapté pour l'échange de renseignements, à l'image de ce qui se passe sur le plan judiciaire où le principe de transmission directe entre autorités a simplifié et accéléré le déroulement de l'entraide répressive internationale[1055]. On assiste ainsi à l'apparition d'une assistance multinationale. À l'image de ce qui s'est fait en Europe, sous l'égide de l'OCDE, l'UEMOA développe des règles plus rigoureuses en matière d'entraide fiscale. Mais ce dispositif est à l'état embryonnaire et doit être soutenu par les États membres, dans l'espoir que la coopération fiscale à l'échelle internationale entre plusieurs États, s'étende à ces pays. En fait, l'entraide prévue par les conventions bilatérales ne suffit pas pour contrecarrer certaines techniques sophistiquées d'évasion fiscale qui impliquent plusieurs pays[1056].

Au niveau africain, contrairement en Europe, il n'existe pas pour l'heure de structures destinées à favoriser la collecte et l'analyse d'informations susceptibles d'être utiles dans la recherche de fraudes fiscales ou d'infractions pénales liées aux prix de transfert[1057]. Au plan pratique, il est essentiel que des échelons pertinents de coopération puissent être définis au sein de l'administration fiscale

---

[1053] F. FALLETTI, « La coopération internationale dans la lutte contre la fraude fiscale », *Droit fiscal*, 2007, n° 3, 54.

[1054] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 552.

[1055] F. FALLETTI, « La coopération internationale dans la lutte contre la fraude fiscale », op. cit., p. 55.

[1056] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 561.

[1057] Par exemple, Europol créé en 1995 qui est une structure de coopération policière dont la vocation est de recueillir le maximum d'informations venant des différents États européens pour les croiser et en dégager le cas échéant des synthèses à caractère opérationnel, notamment sur la dimension économique des infractions. À côté d'Europol, dont la vocation est généraliste, la Commission européenne a créé en 1999 l'Office de lutte antifraude (OLAF) dont la responsabilité est de détecter et de traiter dans le cadre d'une action administrative les fraudes au budget de l'Union européenne. Il y a également Eurojust, créé en 2002, qui permet de croiser des informations sur les procédures judiciaires en cours dans les différents États membres de l'Union européenne.

pour pouvoir traiter de manière rapide et efficace avec ses partenaires d'autres pays. Une démarche trop centralisée conduit à des lourdeurs ou à des retards préjudiciables en termes d'efficacité même s'il faut bien entendu mettre en place les dispositifs de contrôle ou de décision nécessaires.

L'assistance à l'assiette est rendue plus efficace lorsqu'il existe une similitude de systèmes fiscaux. Ainsi, le Sénégal, à l'instar des États d'Afrique francophone, a gardé un système fiscal très proche du système français. De plus, il y a une coopération effective à travers les échanges d'expérience[1058]. Mais, en pratique, la France demande davantage d'informations au Sénégal que celui-ci ne lui en réclame.

b) L'assistance au recouvrement

Inspiré des modèles de convention OCDE et ONU, le droit conventionnel sénégalais et communautaire a prévu l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, habilitant les autorités compétentes à utiliser leurs prérogatives au nom de l'autre partie contractante. C'est ainsi que cette forme d'entraide est prévue par le Sénégal dans sa convention avec la France et les autres États de l'UEMOA. La convention franco-sénégalaise contient des clauses permettant à un État contractant d'obtenir l'assistance de l'autre État pour le recouvrement de ses impôts. En principe, cet État procède au recouvrement des sommes dues en appliquant ses propres règles de recouvrement, met en œuvre toutes mesures conservatoires et dispose des mêmes privilèges que ceux dont il bénéficie pour ses propres créances[1059]. En raison de son objet, l'assistance au recouvrement ne peut être mise en œuvre que sur demande.

L'assistance au recouvrement est moins connue et moins pratiquée que l'assistance à l'assiette[1060]. En réalité, une forme de fuite devant l'impôt consiste pour un contribuable à organiser son insolvabilité dans l'État dont il est le débiteur en transférant ses biens à l'étranger à travers la manipulation des prix de transfert. Dans ce cas et, d'une manière générale, lorsque l'État créancier a épuisé tous les moyens dont il dispose en droit interne pour obtenir le paiement de l'impôt dû, l'État contractant sur le territoire duquel le contribuable possède des avoirs, pourra prêter son assistance et son appui en vue de recouvrer la créance publique[1061].

[1058] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 573.

[1059] Idem, p. 573.

[1060] Ibid., p. 567.

[1061] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, op. cit., p. 49.

Le recouvrement proprement dit ne peut être sollicité que s'il s'agit de créances définitives. Il est nécessaire que le bien-fondé et le montant de la créance ne soient pas contestés par le contribuable, ou du moins qu'ils ne soient pas contestables, soit que le délai de saisine du juge de l'impôt est expiré, soit que celui-ci a rendu une décision devenue définitive. Il appartient à l'État requérant de produire les justifications du caractère définitif de la créance dont il sollicite le recouvrement. La demande doit être accompagnée de tous documents attestant que la créance n'est plus susceptible de recours.

Les nombreuses limites posées par la convention, notamment les clauses de législation, de secret et d'ordre public sont de nature à compromettre l'efficacité de l'assistance administrative. Elles laissent à l'État requis une grande latitude pour accepter ou refuser sa coopération dans chaque cas d'espèce[1062].

Etant mise en œuvre dans la pratique que très rarement, l'assistance au recouvrement a un effet plutôt dissuasif : la simple transmission aux contribuables de la demande de recours.

§ 2- La coordination des contrôles fiscaux

La plupart des conventions de double imposition signées par le Sénégal prévoient une coopération entre les autorités compétentes sous forme d'échanges des renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions conventionnelles, ou celles de leur législation interne relatives aux prix de transfert par exemple. Au-delà des échanges épistolaires, cette coopération peut revêtir une forme plus active et plus dynamique à travers la coordination des vérifications de comptabilité des entreprises concernées.

Pour compléter les renseignements disponibles dans les dossiers des contribuables, des vérifications peuvent être programmées dans le but de disposer d'informations plus précises. Ces procédures sont particulièrement efficaces lorsqu'il s'agit de déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable dans les cas où les charges sont partagées ou imputées et les bénéfices sont répartis entre des contribuables résidant dans des pays différents ou plus généralement lorsque des problèmes de prix de transfert se posent.

La coordination des contrôles fiscaux est effectuée sur la base d'un accord qui peut prendre une forme bilatérale ou multilatérale suivant que deux pays ou plus participent au contrôle fiscal simultané. Selon l'intensité de la coopération, il existe deux types de coordination des vérifications (A). Mais ces techniques de

[1062] Idem, p. 58.

contrôle concerté n'ont jusqu'à présent jamais été mises en application au Sénégal. C'est pourquoi, des indications relatives aux modalités pratiques de réalisation de la coordination des contrôles fiscaux seront précisées (B).

A- Les formes de contrôles fiscaux coordonnés

Les contrôles fiscaux coordonnés sont une forme d'assistance mutuelle pouvant être utilisée dans le cadre des transactions internationales. Il permet à deux pays ou plus de coopérer activement dans des enquêtes fiscales. Ces types de coopération fiscale peuvent être particulièrement utiles lorsque l'accès à des renseignements se trouvant dans un pays tiers est déterminant pour une enquête fiscale. Les contrôles fiscaux coordonnés concernent pour l'essentiel les affaires dans lesquelles l'interposition de paradis fiscaux masque la véritable nature des opérations[1063]. Mais en réalité, dans les affaires complexes de prix de transfert, les contrôles coordonnés peuvent jouer un plus grand rôle de manière à améliorer la qualité des données dont les administrations fiscales participantes ont besoin pour analyser les prix pratiqués.

Concrètement, la coordination des contrôles fiscaux se fait à travers deux procédés dont l'intensité dans la coopération est variable : les contrôles simultanés qui sont concomitants, mais séparés (1) et les contrôles que nous disons « conjoints », plus rares, mais plus efficaces et qui supposent le déplacement d'agents de l'administration fiscale dans le pays partenaire (2).

1- Les contrôles fiscaux simultanés

Le contrôle fiscal simultané est un contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs États contractants conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un ou plusieurs contribuables qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. Ce contrôle s'avère particulièrement utile dans le domaine des prix de transfert, ainsi que pour repérer les éventuels dispositifs de fraude fiscale dans des pays à faible imposition[1064].

En tant qu'outils de discipline fiscale et de contrôle utilisés par les administrations fiscales, les contrôles fiscaux simultanés sont efficaces lorsque l'existence de pratiques d'évasion ou de fraude fiscales internationales est suspectée. Le

---

[1063] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4-78.

[1064] L'OCDE a élaboré un modèle d'accord relatif à la conduite des contrôles fiscaux simultanés. Le 23 juillet 1992, le Conseil de l'OCDE a recommandé aux pays membres d'utiliser cet accord modèle, qui contient des Principes directeurs sur les aspects juridiques et pratiques de cette forme de coopération.

contrôle peut viser les impôts directs comme indirects. Les contrôles fiscaux simultanés contribuent à mettre en lumière la manipulation ou l'abus des lois et procédures en vigueur dans chaque pays.

Grâce aux contrôles fiscaux simultanés, les échanges de renseignements entre juridictions fiscales sont très efficaces et les activités commerciales concernées peuvent être examinées en profondeur. En permettant une coordination des demandes des autorités fiscales des différents États et en évitant les doubles emplois, les contrôles fiscaux simultanés peuvent alléger la charge supportée par les contribuables pour respecter leurs obligations fiscales.

En tout état de cause, les renseignements obtenus par l'administration fiscale d'un État, doivent être traités de façon confidentielle dans le cadre du droit interne et ne peuvent être utilisés qu'à certaines fins de nature fiscale[1065]. Les contribuables concernés sont normalement avisés que le contrôle fiscal dont ils feront l'objet est un contrôle fiscal simultané.

L'un des objectifs des contrôles fiscaux simultanés est de mieux faire respecter la réglementation concernant les prix de transfert. En effet, il est difficile pour une administration fiscale d'obtenir les renseignements nécessaires et de déterminer les éléments de fait qui s'attachent, par exemple, aux conditions dans lesquelles des entreprises associées de deux pays ou plus fixent leurs prix de transfert, surtout si les contribuables qui relèvent de sa compétence ne coopèrent pas ou ne fournissent pas en temps utile les informations nécessaires. Les contrôles fiscaux simultanés permettent aux administrations fiscales d'établir plus rapidement, plus efficacement et à moindres frais ces éléments de fait[1066].

Contrairement aux pays membres de l'OCDE qui ont de plus en plus recours aux contrôles fiscaux simultanés, l'administration fiscale sénégalaise n'a pour l'heure jamais pratiqué ce type de contrôle. Mais, d'une façon générale, les différences qui existent d'un pays à l'autre quant aux délais dans lesquels les contrôles doivent être effectués ou l'imposition liquidée et également quant aux exercices fiscaux susceptibles de donner lieu à un contrôle, peuvent entraver considérablement la sélection des affaires de prix de transfert en vue d'un contrôle simultané. Ces problèmes peuvent être atténués si les autorités compétentes se communiquent suffisamment tôt leurs calendriers de contrôle, de façon à pouvoir déterminer dans quels cas les périodes de contrôle fiscal coïncident et à synchroniser les périodes futures de contrôle.

[1065] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4-83.

[1066] Idem, § 4-87.

Les contrôles fiscaux coordonnés présentent des avantages aussi bien pour les administrations que pour les entreprises multinationales. Ils peuvent atténuer les difficultés auxquelles se heurtent les contribuables et les administrations fiscales dans le domaine de la fixation des prix de transfert des entreprises multinationales. C'est pourquoi, nous recommandons à la Direction générale des Impôts et des Domaines de recourir plus souvent aux contrôles fiscaux simultanés en matière de prix de transfert et de faciliter l'échange de renseignements.

En effet, pour les administrations fiscales, les contrôles conjoints facilitent l'échange de renseignements relatifs à des transactions complexes, aux accords de partage des coûts et aux méthodes de répartition des bénéfices dans des domaines particuliers comme les transactions sur titres ou marchandises à l'échelle mondiale ou les transactions financières innovatrices. Grâce aux contrôles fiscaux simultanés, les administrations fiscales sont mieux au fait des activités d'ensemble d'une entreprise multinationale et mieux à même de comparer et de vérifier des transactions internationales[1067].

Les entreprises associées peuvent également tirer avantage d'un contrôle fiscal simultané, en ce qu'il leur fait gagner du temps et économiser des ressources, en raison de la coordination des enquêtes des administrations fiscales concernées et de l'élimination de doubles emplois. En outre, l'intervention simultanée de deux administrations fiscales concernées par le contrôle des prix de transfert entre des entreprises associées offre la possibilité à une entreprise multinationale de jouer un rôle plus actif dans le règlement des problèmes que pose la détermination de ces prix. En présentant les faits et arguments pertinents à chaque administration fiscale participante durant le contrôle fiscal simultané, les entreprises associées pourront en effet éviter des malentendus avec les services chargés du contrôle[1068].

Toutefois, les contrôles fiscaux simultanés restent limités, compte tenu du fait que leur efficacité est fonction des renseignements échangés. Les agents de l'administration d'un État ne se déplacent pas sur l'autre État, ce qui aurait permis une coopération plus active, comme c'est le cas dans les contrôles conjoints.

2- Les contrôles fiscaux conjoints

Les contrôles que nous qualifions de « conjoints » sont menés de concert par deux ou plusieurs administrations fiscales. Ils supposent que les vérificateurs d'une

[1067] Ibid., § 4-86.

[1068] Ibid., § 4-87.

administration se rendent auprès d'une autre administration et avec les agents de celle-ci, ils exercent ensemble et sur place le contrôle des opérations réalisées par les multinationales.

Traditionnellement, les échanges de renseignements sont effectués par écrit. Cette procédure écrite est souvent longue et son efficacité peut se révéler moindre lorsqu'une intervention rapide de l'administration fiscale est requise. Par ailleurs, afin de permettre à une administration fiscale de comprendre clairement et de manière détaillée les relations, particulièrement les relations d'affaires, liant le résident d'un pays étranger soumis à un contrôle fiscal à ses associés étrangers, il est souvent utile de suivre de près la vérification fiscale effectuée dans celui-ci. Dans certains cas également, les agents des impôts ne sont pas en mesure d'inspecter les livres et documents comptables dans leur propre pays, les lois de celui-ci autorisant les contribuables à conserver certains documents comptables dans un autre pays. Les contrôles fiscaux à l'étranger peuvent se révéler utiles dans toutes ces situations[1069].

La procédure de contrôle fiscal à l'étranger permet aux administrations fiscales, lorsque la demande en a été faite et dans les limites imposées par les lois de leurs pays, à autoriser les agents des impôts d'un pays étranger à participer à des contrôles fiscaux menés par le pays requis. Les agents des impôts autorisés peuvent participer de manière passive ou active au contrôle effectué par le pays requis. Certains pays n'autorisent qu'une participation passive des agents étrangers. Celle-ci se limite alors à l'observation de certaines étapes du contrôle, les contacts directs étant uniquement établis avec les agents du pays requis. Les fonctionnaires des impôts étrangers ne sont pas autorisés à s'entretenir directement avec les contribuables ou d'autres personnes.

D'autres pays peuvent permettre aux vérificateurs étrangers de participer activement à la vérification fiscale. Certains pays peuvent par exemple autoriser les agents étrangers à mener des entretiens et à examiner des documents concernant les contribuables en question. De tels contrôles fiscaux sont utiles lorsque la loi permet au contribuable de conserver des documents comptables dans un pays étranger et qu'il accepte que l'agent se rende dans le pays étranger plutôt que de lui fournir les livres et enregistrements comptables dans son pays de résidence.

[1069] OCDE, *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales. Module sur les contrôles fiscaux à l'étranger.* Paris, Ed. de l'OCDE, 2006, § 5.

Cependant, de par sa nature, ce type de contrôle peut mettre en péril les droits et garanties des contribuables, surtout pour ce qui concerne le secret professionnel. Mais, s'ils sont bien menés, les contrôles conjoints seraient particulièrement efficaces, dans la mesure où, l'administration qui se déplace dispose de la presque totalité des renseignements relatifs à un contribuable. Les limites de l'échange de renseignements par voie épistolaire se trouveraient neutralisées. En effet, il peut parfois s'avérer utile de se rendre dans un pays étranger pour y recueillir des renseignements relatifs à une affaire donnée.

La particularité du contrôle conjoint par rapport aux contrôles simultanés est qu'il y a une confusion de procédure dans le premier cas. Il constitue un frein orchestré contre la souveraineté fiscale des États, en ce qu'il autorise les agents d'une administration étrangère d'avoir directement accès à la comptabilité d'une entreprise ne relevant pas de leur compétence. Alors que, pour ce qui concerne les contrôles simultanés, une fois qu'un accord fixant les grandes lignes à suivre a été conclu et que certaines affaires ont été sélectionnées, les agents des services fiscaux de chaque État procèdent séparément à leurs contrôles dans leur propre juridiction et conformément à leur droit et à leur pratique administrative.

C'est pourquoi, cette visite doit être autorisée au préalable par le pays étranger concerné, sous peine de constituer une atteinte à la souveraineté. Ainsi, les décisions d'autoriser ou non ces visites, ainsi que de savoir si la présence des agents étrangers doit ou non requérir l'autorisation du contribuable relèvent de la seule discrétion des pays concernés. Les agents des impôts doivent être des représentants habilités des autorités compétentes.

Les visites en pays étrangers peuvent intervenir dans différentes circonstances. Elles peuvent avoir lieu à la demande du pays à la recherche de renseignements si l'on estime qu'elles faciliteront la compréhension de la demande et la collecte de renseignements. Elles peuvent se faire à l'initiative de l'autorité compétente requise en vue de réduire le coût et la charge de la collecte de renseignements.

Mais, avant de demander à ce qu'un ou plusieurs de ses agents de l'administration fiscale participent à un contrôle fiscal à l'étranger, le pays requérant doit effectuer une demande de renseignements. Dans certaines circonstances, il peut être approprié d'effectuer simultanément une demande de renseignements et une demande de participation à un contrôle fiscal étranger. Cette demande doit être effectuée par l'intermédiaire de l'autorité compétente du pays requérant.

B- La réalisation des contrôles fiscaux coordonnés

Il n'existe pour l'heure aucune pratique matière de coordination à l'international des contrôles fiscaux. Aucun texte ne prévoit les modalités de réalisation de ces contrôles. Pourtant, il existe bien une base juridique qui permet bien à l'administration d'y recourir (1). Mais, il convient de préciser que le contribuable doit être aussi associé à la procédure même si les administrations fiscales concernées en sont les maîtres d'œuvre. Par conséquent, les droit et garanties des contribuables doivent aussi être respectés (2)

1- Le fondement juridique des contrôles coordonnés

Les contrôles coordonnés trouvent leur base dans les conventions fiscales de non double imposition. C'est ainsi que les stipulations des conventions signées par le Sénégal, calquées sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, constituent la base juridique nécessaire pour la réalisation de contrôles coordonnés.

Le législateur fiscal communautaire a prévu expressément la procédure de contrôle conjoint dans la convention fiscale UEMOA. En effet, l'article 33-6) stipule que « les administrations fiscales des États membres peuvent également s'entendre pour instituer une procédure de vérification conjointe, entre deux ou plusieurs États membres, lorsque certains contribuables installés dans chacun des États intéressés présentent dans leurs opérations des comptes de liaison entre succursales ou filiales ».

Cette stipulation a une portée théorique importante, en ce qu'elle institue directement dans les États membres le contrôle conjoint. Sa portée pratique est limitée par le fait qu'elle ne s'applique qu'entre États membres. Or, dans la réalité, le commerce intégré des entreprises établies dans ces États est moins développé que celui qui existe avec les entreprises apparentées qui sont dans les pays occidentaux.

Aussi est-il important que cette procédure soit prise en compte également dans les conventions fiscales bilatérales conclues par le Sénégal. Il en est de même des contrôles fiscaux à l'étranger à propos desquels la convention fiscale communautaire est restée muette. De façon plus spécifique et en application des stipulations conventionnelles, les autorités compétentes des États concernés peuvent conclure des accords *ad hoc* qui définissent les objectifs de leurs programmes de contrôles fiscaux leurs modalités pratiques.

Les contrôles fiscaux simultanés s'accompagnent de demandes de renseignements. Tout échange de renseignements résultant de ces contrôles

fiscaux a lieu par l'intermédiaire des autorités compétentes. Chaque autorité compétente fournira alors les renseignements en réponse à la demande qui accompagnait la demande de contrôle fiscal simultané. Les renseignements supplémentaires qui pourraient être pertinents pour un autre pays peuvent être échangés spontanément.

Compte tenu de leur importance, la pratique des contrôles fiscaux à l'étranger doit être encouragée par les États africains, surtout au niveau communautaire, comme c'est le cas au niveau européen où l'article 8-b de la Directive 77/799/CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle, telle que modifiée par la Directive 2004/56/EC93/2003 et l'article 12 du Règlement 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée favorisent la coordination des procédures de vérification. Ces dispositions seraient utilement élargies au contrôle des prix de transfert.

2- La nécessité d'installer le contribuable dans la procédure

Les contrôles fiscaux à l'étranger réduisent pour les contribuables les charges de discipline fiscale. Les administrations fiscales peuvent travailler ensemble sur des problèmes liés au même contribuable ou au même groupe de contribuables. Cette coopération permet de minimiser ou d'éviter totalement les situations de double emploi, de réduire les coûts et de gagner du temps, autant d'avantages pour le contribuable.

Dès lors, les contribuables doivent être associés dans les vérifications simultanées ou conjoints. Ce qui assure le respect de leurs garanties. Les administrations fiscales en cause doivent entrer en contact avec les contribuables devant faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané, sinon en même temps, du moins à aussi peu d'intervalle l'un de l'autre que possible.

Les contrôles fiscaux simultanés seront effectués séparément dans le cadre de la législation et des pratiques internes, par des agents de l'administration fiscale de chaque pays appliquant les dispositions en vigueur en matière d'échanges de renseignements. Les règles applicables dans chaque pays à la procédure de vérification doivent être respectées. Ainsi en est-il au Sénégal, au moment de l'ouverture de la procédure de l'avis de vérification accompagné de la charte du contribuable vérifié. Les administrations fiscales qui s'apprêtent à entreprendre un contrôle fiscal simultané doivent par conséquent connaître à un stade précoce de la procédure les règles formelles entourant le droit à un préavis applicables dans l'autre ou les autres pays[1070].

[1070] Idem, § 7.

Lors de la première rencontre du contribuable et des vérificateurs, le représentant désigné doit donner au contribuable des renseignements sur le contrôle fiscal simultané, notamment sur la façon dont les administrations fiscales concernées s'échangeront les renseignements et le fondement juridique qui leur permet de le faire. Les vérificateurs doivent chercher à obtenir du contribuable entre autres un aperçu des activités commerciales du contribuable, la structure du groupe, une description des systèmes de déclaration et de comptabilité, les rapports des auditeurs externes, le détail des opérations commerciales et économiques avec des sociétés du groupe établies dans d'autres pays, la politique du groupe en matière de prix de transfert internes, le détail des autres opérations internes du groupe.

Section II- La concertation postérieure au contrôle : l'élimination de la double imposition

La coopération internationale en matière fiscale intervient aussi postérieurement au contrôle. En effet, le contrôle des prix de transfert et les corrections qui s'ensuivent génèrent une double imposition des bénéfices des entreprises du groupe. Pour supprimer cette double imposition, l'action unilatérale des États est généralement impuissante.

La concertation des administrations fiscales en cause est souvent nécessaire, voire indispensable pour aboutir à une solution soit négociée, soit proposée. C'est par le biais de la procédure amiable que la double imposition est éliminée, à travers une solution négociée (§ 1).

Mais cette procédure n'a rien de contraignant pour les États. Ce qui a pour conséquence des risques de non résolution des litiges consécutifs à la double imposition. C'est pourquoi, la procédure d'arbitrage est de plus en plus proposée pour une solution des litiges qui soit au moins garantie (§ 2).

§ 1- La solution négociée : la procédure amiable

En droit fiscal international, la procédure amiable constitue pour les États un moyen traditionnel pour résoudre les différends relatifs à l'application de conventions de double imposition[1071]. Elle se caractérise par sa souplesse et par l'importance des pouvoirs conférés aux autorités compétentes.

[1071] B. PLAGNET, « La procédure amiable », J-Cl. fiscal, ID, fasc. 15 B et J-Cl. fiscal 350 B.

Cette procédure, prévue à l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE[1072], peut être utilisée pour éliminer la double imposition juridique et économique qui est susceptible de résulter de l'ajustement de prix de transfert[1073]. Le droit communautaire UEMOA en fixe les modalités à travers les articles 10 à 12 du Règlement d'exécution de la convention fiscale.

La mise en œuvre de la procédure amiable bien réglementée par les conventions fiscales bilatérales et multilatérales (A) permet d'obtenir des résultats probants en matière d'élimination de la double imposition, mais qui restent suspendus pour l'essentiel à la volonté des autorités compétentes des États concernés (B).

A- La mise en œuvre de la procédure amiable

La procédure amiable en matière de prix de transfert est un long processus de concertation et de négociation qui met en relation les autorités compétentes des États dont l'assiette fiscale est en cause et qui discutent des intérêts d'une entreprise multinationale[1074]. Les règles qui la régissent permettent le bon déroulement de cette procédure (2) dont l'ouverture constitue un aspect particulier, notamment au regard de la computation des délais (1).

1- L'ouverture de la procédure amiable

L'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention déterminée peut être demandée en principe par toute personne physique ou morale résidente ou non de l'un ou l'autre État partie à la convention[1075]. Ainsi toute personne qui, en vertu de la législation d'un État, y est assujettie à l'impôt peut demander

---

[1072] Dans le même ordre, l'article 41-1° de la convention fiscale franco-sénégalaise stipule que : « tout contribuable qui prouve que les mesures prises par les autorités fiscales des États contractants ont entraîné pour lui une double imposition en ce qui concerne les impôts visés par la présente Convention peut adresser une demande soit aux autorités compétentes de l'État sur le territoire duquel il a son domicile fiscal, soit à celles de l'autre État. Si le bien-fondé de cette demande est reconnu, les autorités compétentes des deux États s'entendent pour éviter de façon équitable la double imposition ».

[1073] J.-C. MARTINEZ, *Les conventions de double imposition*, Paris, Litec, 1986

[1074] L'article 38-2° et 3° dispose que la Cour applique « 2° la coutume internationale comme preuve d'une pratique générale acceptée comme étant de droit, 3° les principes généraux reconnus par les nations civilisées ».
T. NESA, « État des lieux des procédures amiables et mesures d'amélioration », *Droit et Patrimoine*, n° 154, 2006, pp. 46-48.

[1075] DGI (France), *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition. Procédures amiables d'élimination des doubles impositions. Convention européenne du 23 juillet 1990 modifiée le 21 décembre 1995 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées : champ d'application, conditions de mise en œuvre, déroulement des procédures, dispositions diverses*, BODGI 14-F-1-06, n° 34 du 23 février 2006.

l'ouverture de la procédure amiable. En France, une entreprise qui est membre d'un groupe de sociétés peut demander l'ouverture de la procédure amiable, alors même que l'impôt sur les sociétés est acquitté pour son compte par la société mère. Parallèlement la société mère peut également demander pour le compte de sa filiale l'ouverture de la procédure amiable[1076].

La procédure amiable ne peut être engagée que s'il y a imposition ou risque d'imposition non conforme à la convention[1077]. En l'espèce, elle concerne l'impôt sur les sociétés pour ce qui est des prix de transfert. La procédure amiable peut normalement être demandée lorsque le contribuable estime que « les mesures prises par un État ou par les deux États contractants, entraînent ou entraîneront pour lui une imposition on conforme à la convention »[1078]. L'ouverture de cette procédure est donc subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe, en mentionnant le contribuable et les impôts concernés, les exercices en cause et la motivation de l'imposition, pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention[1079].

Que la mesure entraînant la demande d'ouverture de la procédure amiable ait été prise au Sénégal ou dans un autre État, l'acceptation expresse ou tacite d'un redressement par un contribuable, même suite à une transaction, ne prive pas ce dernier du droit de demander l'ouverture de la procédure amiable. Lorsqu'un contribuable faisant état d'une double imposition pour revendiquer le bénéfice d'une procédure amiable n'apporte pas les éléments de preuve de la double imposition, l'administration peut rejeter sa demande. Il s'agit en effet, d'éviter de créer des cas de double exonération. L'objectif d'une convention fiscale est d'éviter des situations de double imposition mais aussi de prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Aussi, l'administration ne sera-t-elle pas tenue de donner suite aux demandes d'ouverture de la procédure amiable, lorsque les mesures générant la double imposition auront été assorties de pénalités devenues définitives.

[1076] Idem, § 15.

[1077] Y. NOEL, *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination. Etude de droit américain et de droit suisse*, Thèse Droit, Lausanne, Sofiron-Lausanne, 1990.

[1078] DGI (France), *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition,* op. cit., § 20

[1079] Il peut s'agir, comme c'est le cas en France, de la proposition de rectification en cas de procédure de redressement contradictoire (auparavant, la réception de la notification de redressement), de la notification de bases ou éléments d'imposition en cas de taxation d'office ou alors du prélèvement de la retenue à la source.

Concrètement, la saisine de l'autorité compétente ouvre la procédure amiable. Le contribuable soumet, en principe, son cas à l'autorité compétente de l'État de résidence[1080]. Si la convention ne pose aucune exigence, le contribuable peut saisir l'une ou l'autre des autorités compétentes. Au Sénégal, la procédure est formellement ouverte par une demande du contribuable adressée à l'autorité compétente, en l'occurrence, le Ministre de l'Économie et des Finances ou son représentant autorisé à savoir le Directeur général des Impôts et des Domaines. Le contribuable doit demander expressément dans sa lettre de saisine l'ouverture de la procédure amiable sur le fondement d'une convention bilatérale[1081].

Sous peine de rejet, le dossier de demande doit, le cas échéant, être complété de toute information spécifique réclamée par l'autorité compétente dans un délai de deux mois suivant la réception de la demande du contribuable. Et il appartient à l'autorité compétente saisie d'aviser sans délai les autorités compétentes des autres États concernés par le cas[1082].

La procédure amiable étant une procédure exorbitante du droit commun, le contribuable est autorisé à saisir l'autorité compétente avant d'avoir épuisé les possibilités de recours que la législation fiscale des deux États et le déclenchement de la procédure ne le prive pas d'exercer les recours contentieux ordinaires[1083]. De même, la demande d'ouverture de la procédure amiable demeure sans influence sur le déroulement de la procédure de contrôle qui se poursuit suivant les règles

---

[1080] Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit en son article 25 que « le cas doit être soumis dans les 3 ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la convention ». Mais, en pratique, le délai varie de 3 mois à 5 ans en fonction des conventions et certaines conventions ne prévoient pas de délai. Le principe de prudence voudrait que les entreprises saisissent l'autorité compétente dès la survenance de l'évènement générateur de double imposition, sans attendre la mise en recouvrement des impositions concernées.

[1081] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition, op. cit.*, § 63.

[1082] Pour être recevable, la demande du contribuable doit préciser notamment les éléments suivants : identification (nom, prénom, raison sociale, adresse) du contribuable et des autres parties aux transactions concernées ; informations détaillées concernant les faits et circonstances à prendre en compte générant ou pouvant générer une double imposition ; identification des impôts et des années d'imposition ou exercices fiscaux concernés ; copie des avis d'imposition et des notifications de redressements ou documents conduisant la double imposition alléguée ; informations détaillées concernant les recours administratifs ou juridictionnels engagés par le contribuable ; déclaration par laquelle le contribuable s'engage à répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les demandes raisonnables et appropriées formulées par l'autorité compétente.

[1083] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, op. cit., p. 47.

de droit commun. Lorsque la procédure amiable est ouverte au stade de la notification d'une proposition de rectification, les services diffèrent, en principe, la mise en recouvrement des impositions litigieuses jusqu'au terme de leur délai de prescription[1084].

Lorsque la procédure amiable est ouverte après cette mise en recouvrement, le contribuable peut contester l'imposition par voie contentieuse, afin de pouvoir bénéficier d'un sursis de paiement[1085]. En France, l'article 21 de la loi de finances rectificative pour 2004 a inséré dans le Livre des procédures fiscales un nouvel article L 189 qui prévoit que lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes. Cette mesure est dictée par le souci de protéger le contribuable qui ne doit pas avoir à supporter les conséquences d'une mise en recouvrement avant la fin de la procédure amiable.

La suppression du recouvrement est assortie de la possibilité pour l'administration de réclamer au contribuable débouté le paiement d'intérêts de retard. Le calcul de ces intérêts de retard et des pénalités d'assiette figurant dans la notification de redressements est indépendant de la suspension du cours du délai d'établissement de l'impôt. La période comprise entre la proposition de rectification et la mise en recouvrement des impositions correspondantes n'a donc aucune incidence sur le décompte des intérêts.

2- Le déroulement de la procédure amiable

Seul un bon déroulement de la procédure amiable permet d'aboutir à un accord des États sur les modalités de partage de l'imposition des bénéfices du groupe dans un délai raisonnable. Mais, la procédure amiable est une procédure spéciale et indépendante (a) qui assure un traitement des dossiers dont les autorités administratives des États restent les maîtres (b).

a) L'indépendance de la procédure amiable

La procédure amiable a un caractère particulier. Il s'agit d'une voie de règlement contractuel des difficultés survenant entre deux États à propos de l'application d'une convention et en vue d'éviter une double imposition. Elle est indépendante

[1084] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition, op. cit.*, § 69.
[1085] Idem, § 97.

des recours administratifs et juridictionnels que le contribuable conserve le droit d'exercer en application du droit interne.

La procédure amiable est donc totalement indépendante des procédures internes de contrôle et de vérification. Dès lors qu'une procédure amiable est ouverte, ces procédures doivent suivre leur cours normal, sauf en matière de recouvrement. D'ailleurs, les conventions fiscales bilatérales stipulent, sur la base de l'article 25, § 1 du Modèle de convention de l'OCDE, en général qu'une procédure amiable peut être demandée « indépendamment des recours prévus par le droit interne » des États. Il en résulte qu'un contribuable peut exercer en même temps les recours administratifs et juridictionnels prévus par la loi interne et solliciter l'ouverture d'une procédure amiable prévue par la convention fiscale. Seul l'exercice des recours administratifs et juridictionnels permet au contribuable d'éviter la forclusion éventuelle de ses droits en la matière.

La procédure amiable présente un caractère semi diplomatique. À ce titre, les contribuables n'ont pas le droit d'obtenir communication des échanges écrits entre autorités des États. Ils ne participent pas non plus aux négociations proprement dites[1086].

Néanmoins, les contribuables ont un rôle central dans le processus de traitement et de résolution des procédures amiables. La confidentialité est assurée dans le cadre des conventions bilatérales ou du droit interne. Afin d'assurer une meilleure compréhension et une plus grande transparence sur le traitement et l'évolution du dossier de procédure amiable, le contribuable est associé à son déroulement. Ainsi, lors du dépôt de la demande d'ouverture de la procédure amiable, en fonction de la complexité ou de la spécificité du cas, une réunion peut être organisée entre l'autorité compétente et le contribuable[1087].

Par la suite, des contacts sont assurés avec le contribuable. À cette occasion, il peut lui être demandé de fournir des observations ou des informations complémentaires. Le contribuable est tenu informé des développements importants du traitement de la procédure. Afin de permettre un traitement transparent de la procédure amiable, le contribuable doit s'engager à communiquer tout élément utile dont il dispose. À l'initiative de l'autorité compétente, le contribuable peut être amené à fournir des explications ou des informations dans le cadre d'une réunion avec l'autre autorité compétente.

[1086] Idem, § 190.
[1087] Ibid., § 147.

Si la procédure amiable permet de trouver une solution éliminant la double imposition avant qu'une juridiction ne se soit prononcée sur le recours, l'exécution de l'accord est subordonnée au désistement du contribuable de toute instance contentieuse interne de façon à éviter tout conflit[1088]. Et si une juridiction se prononce sur le recours après que la solution amiable a été trouvée entre les États, l'exécution de l'accord amiable ne sera possible que si le contribuable renonce au bénéfice de la chose jugée.

Lorsque l'affaire a donné lieu à une décision juridictionnelle définitive, l'ouverture de la procédure amiable reste possible. Toutefois, elle ne saurait avoir pour résultat d'aggraver la situation du contribuable par rapport à la décision intervenue. En outre, les deux autorités compétentes devront prendre nécessairement en compte le fait qu'une décision juridictionnelle définitive soit intervenue[1089].

b) Le traitement des demandes en procédure amiable

Les autorités administratives doivent veiller à ce que le processus de traitement des procédures amiables soit le plus efficace et le plus rapide possible. La procédure amiable doit en général, faire l'objet d'un règlement dans un délai ne dépassant pas deux ans.

La procédure comprend une phase interne à l'administration sénégalaise et une phase internationale menée de concert avec les autorités administratives de l'État contractant. Concernant la phase interne, en France il est prévu que si la demande d'ouverture de la procédure amiable est jugée recevable, une lettre accusant réception de la demande doit être adressée au contribuable dans le mois qui suit. Si la demande est formulée auprès de l'autorité d'un pays alors même que cette dernière n'est pas compétente en vertu de la convention fiscale, la requête est transmise à l'autorité compétente étrangère pour la recevoir sans autre démarche du contribuable[1090].

Ainsi, une fois saisie, l'autorité compétente sénégalaise soumet la demande du contribuable à un examen approfondi. Aucune disposition légale ne l'oblige cependant à donner suite à la requête. La décision discrétionnaire qui refuserait l'assistance sollicitée par le contribuable pourrait tout au plus donner lieu à un

[1088] Ibid., § 197.
[1089] Ibid., § 198.
[1090] Ibid., § 124.

recours pour excès de pouvoir assorti du contrôle minimum de l'erreur manifeste d'appréciation[1091].

Si la demande du contribuable apparaît fondée et qu'elle doit se traduire par un ajustement corrélatif ou une réduction des bases imposables au Sénégal, l'autorité compétente peut prendre à ce stade une décision unilatérale d'admission de la demande du contribuable. La procédure est alors close[1092]. Si la requête paraît fondée, mais que l'autorité n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, elle informe le contribuable qu'elle s'efforcera de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant concerné[1093].

En pratique, l'autorité compétente saisit le service compétent de la demande du contribuable pour avis. Toute décision de décharge totale ou partielle des impositions prononcée à ce stade s'inscrit dans le cadre de la procédure amiable et ne peut donner lieu à l'octroi d'intérêts moratoires.

Dans la plupart des cas, la phase interne ne permet pas de régler la situation. En France, la saisine de l'autorité compétente étrangère concernée doit se faire dans le délai d'un mois à compter de la réception de la demande. Ce qui correspond à la deuxième phase de la procédure, la phase internationale. L'objet de ce premier échange est d'informer cette autorité de la demande du contribuable. S'il apparaît que la situation de double imposition a pour origine des rehaussements effectués par les services fiscaux de l'autre État, son autorité compétente sera invitée à faire part des éléments de fait et de droit qui les motivent.

Dans cette phase, la procédure devient bilatérale et tous les moyens appropriés permettant de parvenir à un accord amiable aussi rapide que possible doivent être mis en œuvre, tels des échanges écrits et verbaux entre autorités compétentes. En effet, les autorités fiscales tiennent « la vie des conventions (…) entre meurs,

---

[1091] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 110, rappellent que le refus des autorités compétentes d'engager la procédure amiable fait perdre au contribuable une chance de solution. Il ne le prive pas d'une solution à laquelle les États auraient eu l'obligation de parvenir. Il ne saurait permettre d'obtenir du juge la décharge de l'impôt contesté : conclusions O. Fouquet sous CE, 2 juin 1986, Dojcinovic, RJF 8-9/1986, p. 472.

[1092] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit. § 127.

[1093] Idem, § 128.

mains unies ou séparées »[1094]. Les deux administrations disposent d'une grande autonomie vis-à-vis du droit, de la pratique et de la jurisprudence internes[1095].

À l'instar de ce qui se fait en France, nous proposons que l'administration privilégie des rencontres régulières et rapprochées entre les autorités au sein de commissions mixtes[1096]. En tout état de cause, le traitement des procédures amiables ne doit pas imposer des coûts indus ou excessifs au contribuable.

Les administrations fiscales des deux États impliquées dans la procédure amiable doivent s'engager à résoudre les cas aussi rapidement que possible compte tenu de la complexité des problèmes posés par chaque cas d'espèce. Concrètement, lorsqu'une procédure amiable est engagée et que le Sénégal est à l'origine du fait générateur de la situation de double imposition par exemple, le rehaussement a été notifié par les services fiscaux sénégalais, l'autorité compétente sénégalaise doit transmettre une prise de position aux autorités étrangères exposant le cas soumis par le requérant, son point de vue concernant le bien-fondé du cas, c'est-à-dire les motifs pour lesquels elle estime qu'il y a une double imposition ou qu'il existe un risque de double imposition et les mesures à adopter pour éliminer la double imposition, ainsi qu'un exposé complet de la proposition pouvant y conduire.

La prise de position de l'autorité compétente contient les justificatifs complets des rehaussements opérés et est accompagnée d'un ensemble de documents appuyant la position adoptée par l'autorité compétente ainsi que l'énoncé de tous les autres documents utilisés pour le redressement[1097]. À l'inverse, lorsqu'une procédure amiable est engagée et qu'un autre État est à l'origine du fait générateur de la double imposition, l'autorité sénégalaise doit essayer de répondre à la première position de l'autorité compétente étrangère le plus rapidement possible compte tenu de la complexité du cas[1098].

[1094] M. CHRETIEN, « La convention de double imposition France-États-Unis », RFSLF, 1947, p. 324, cité par G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 108 .

[1095] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal*, 4e éd. LGDJ, 1986, n° 226.

[1096] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition,* op. cit., § 132.

[1097] Idem. § 138. Cette prise de position doit être transmise le plus rapidement possible, étant tenu compte de la complexité du cas aux autorités compétentes des autres États contractants concernés. Le délai de 4 mois à compter de la demande d'ouverture de la procédure amiable semble raisonnable.

[1098] Comme c'est le cas en France, au plus tard dans un délai de 6 mois suivant la réception de la prise de position si la procédure amiable concerne les prix de transfert qui sont plus complexes par nature, contre un délai de 4 mois dans les autres cas. Dans une telle situation, l'autorité compétente peut saisir le service territorial afin de recueillir ses observations sur la situation de double imposition.

Lorsque l'autorité sénégalaise compétente estime qu'il y a eu double imposition ou qu'il y a risque de double imposition et marque son accord sur la solution proposée dans la prise de position, elle informe l'autre autorité compétente dans le cadre de cette réponse et procède le plus rapidement possible aux ajustements ou allègements nécessaires[1099]. En revanche, lorsqu'elle n'estime pas qu'il y a double imposition ou ne marque pas son accord sur la solution proposée, elle transmet à l'autre autorité une réponse dans laquelle elle expose les raisons de son désaccord et propose un calendrier indicatif pour examiner le cas[1100].

B- Le résultat de la procédure amiable

Au terme de la procédure amiable, les autorités compétentes qui étaient en négociation aboutissent généralement à un accord[1101], même s'il arrive qu'elles ne s'entendent pas du tout alors (1). Sur la base de cet accord amiable, les administrations fiscales peuvent procéder à l'ajustement corrélatif (2). Ce qui n'est pas sans limiter l'efficacité de cette procédure (3).

1- L'accord amiable

À l'issue de la phase amiable, l'autorité qui avait été initialement saisie de la demande doit notifier au contribuable le résultat de la procédure et la solution proposée d'un commun accord[1102]. Elle indique au contribuable les éventuelles conditions et modalités spécifiques d'application du dispositif proposé en lui fixant un délai d'un mois pour faire connaître sa position[1103].

Si le contribuable accepte la proposition, celle-ci est alors appliquée par les États concernés. Il est alors demandé au contribuable de se désister de tout recours administratif ou juridictionnel tendant à contester tant sur le fond que sur la forme les impositions concernées et de renoncer à toute procédure tendant à contester la décision amiable intervenue. Dans tous les cas, les décharges ne seront prononcées que si le contribuable apporte la preuve de son désistement.

[1099] Ibid., § 142.

[1100] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit., § 143.

[1101] G. TIXIER a eu à constater qu'en France, la sous direction des relations fiscales internationales, dans le cadre de cette procédure aboutit presque toujours à un accord avec l'État étranger en vue d'éliminer la double imposition, in « Le contentieux fiscal international, op. cit., p. 244.

[1102] F. FONTANEAU-VANDOREN et E. KATZ, « La convention multilatérale sur l'élimination des doubles impositions : correction des bénéfices des entreprises associées », *Revue de fiscalité européenne et droit international des affaires*, 3/98, pp. 43 et s.

[1103] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit., § 156.

Dans la mesure où le contribuable donne son accord exprès à la solution conduisant à l'élimination de la double imposition, la mise en œuvre de l'accord incombe à l'autorité compétente[1104]. Si l'accord se traduit par un abandon total ou partiel des impositions mises à la charge du contribuable suite au redressement effectué, le service est invité à prononcer sans délai la décharge des impositions concernées ainsi que le cas échéant des intérêts de retard, majorations et pénalités y afférents.

En revanche, si le contribuable refuse ou ne répond pas, la proposition d'accord devient caduque et sa situation fiscale devra être réglée dans chaque État selon l'interprétation que chaque administration fiscale fait de sa législation et de la convention. La procédure amiable est alors close. Le contribuable et l'autorité compétente de l'autre État sont informés de cette clôture au moyen d'une lettre de l'autorité initialement saisie[1105]. Dans l'hypothèse d'un refus de la proposition, le contribuable conserve la possibilité de contester les impositions concernées dans chaque État au moyen des recours prévus par le droit interne et en fonction des règles de forclusion qui leur sont propres.

Si à l'issue de négociations les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord, la procédure est close sur un constat de désaccord. Ainsi, s'il s'agit d'une procédure ouverte dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale, dans la mesure où il n'existe pas d'obligation de résultat, la double imposition ne sera pas éliminée. Le contribuable en est informé par l'autorité qu'il a initialement saisie[1106].

S'agissant cependant, de la convention européenne d'arbitrage[1107], si les autorités compétentes concernées ne parviennent pas à un accord éliminant la double imposition dans un délai de deux ans à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes, celles-ci constituent une commission consultative chargée d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition. Dans le cadre de cette même convention, si le contribuable refuse la solution proposée, il n'y aura pas lieu de constituer la commission puisque celle-ci n'est prévue par la convention que si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord.

[1104] Idem, § 164.

[1105] Ibid., § 159.

[1106] Ibid., § 160.

[1107] D. RICHARD, « La convention européenne d'élimination des doubles impositions : un instrument au service des entreprises », *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1995, n° 389, pp. 358 et s.

2- L'ajustement corrélatif

L'ajustement corrélatif est un mécanisme qui permet d'éliminer la double imposition que l'accord amiable entend faire disparaître. S'il est simple dans son principe (a), l'ajustement corrélatif se réalise selon des modalités plus ou moins complexes (b).

a) Le principe de l'ajustement corrélatif

Pour éliminer la double imposition liée aux prix de transfert, les administrations fiscales concernées peuvent procéder à un ajustement corrélatif. L'ajustement corrélatif qui intervient généralement dans le cadre de la procédure amiable permet d'atténuer ou d'éliminer la double imposition[1108]. En effet, lorsqu'une administration fiscale effectue un « ajustement primaire » il se crée une double imposition, dans la mesure où le bénéfice ainsi rectifié et qui avait été transféré indûment avait déjà été imposé dans l'autre État.

L'ajustement corrélatif n'est pas obligatoire, la règle étant que les administrations fiscales ne sont pas tenues de parvenir à un accord dans le cadre de la procédure amiable. En vertu de l'article 9 paragraphe 2 du Modèle de convention OCDE, une administration fiscale ne devrait procéder à un ajustement corrélatif que dans la mesure où elle considère que l'ajustement initial est justifié à la fois dans son principe et dans son montant. En règle générale, une administration fiscale ne peut être obligée d'accepter les conséquences d'un ajustement arbitraire ou fantaisiste opéré par un autre État. Le contraire constituerait une atteinte à la souveraineté fiscale des États[1109].

L'ajustement corrélatif consiste alors en un ajustement en baisse, effectué par l'administration fiscale de l'autre pays, de l'impôt dû par cette entreprise associée, de sorte que la répartition des bénéfices entre les deux autorités fiscales soit conforme à l'ajustement primaire et qu'il n'y ait pas double imposition. Aux termes des Principes directeurs, un ajustement corrélatif constitue un « ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays »[1110].

Il se peut également que la première administration fiscale accepte de réduire l'ajustement primaire dans le cadre de consultations avec l'autre administration ;

[1108] R. COIN, « L'élimination des doubles impositions en Europe », *Les Petites Affiches*, 1994, n° 106, pp. 4 et s.

[1109] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de* transfert, op. cit., § 4.35.

[1110] Idem, Glossaire, p. G-2.

auquel cas, l'ajustement corrélatif sera moindre[1111]. Toujours, selon l'article 9 § 2 du Modèle de convention de l'OCDE, un ajustement corrélatif peut être effectué par un État contractant en recalculant, sur la base du prix révisé approprié, les bénéfices imposables de l'entreprise associée assujettie à l'impôt dans cet État. Il peut aussi être réalisé, en ne modifiant pas les calculs, mais en accordant à l'entreprise associée un allégement qu'elle pourra faire valoir sur l'impôt acquitté dans cet État à concurrence de l'impôt supplémentaire perçu dans l'État procédant à l'ajustement en conséquence de la révision du prix de transfert[1112].

La finalité de l'ajustement corrélatif n'est donc pas d'assurer à une multinationale un avantage supérieur à celui qui aurait résulté de transactions réalisées dès le départ dans des conditions de pleine concurrence[1113].

Certains pays utilisent le mécanisme de l'ajustement « compensatoire » au moment de la déclaration fiscale. Ce mécanisme consiste à autoriser le contribuable à déclarer fiscalement un prix de transfert qu'il estime conforme au principe de pleine concurrence pour une transaction entre entreprises associées, même si ce prix est différent de celui effectivement pratiqué pour la transaction entre les entreprises associées.

Grâce à l'ajustement compensatoire qui a pour effet de rendre moins nécessaires les ajustements primaires, le contribuable peut déclarer plus facilement son revenu conformément au principe de pleine concurrence, sachant qu'au moment où des entreprises associées fixent les prix de leurs transactions, elles peuvent ne pas disposer d'informations au sujet de transactions comparables sur le marché libre[1114].

b) La réalisation de l'ajustement corrélatif

L'ajustement corrélatif consiste en des diminutions de la base imposable déclarée par une entreprise que l'autorité compétente va demander au service de pratiquer afin de tenir compte de l'accord intervenu entre autorités compétentes[1115]. En

---

[1111] Ibid., § 4.37.

[1112] Ibid., § 4.34.

[1113] Ibid., § 4-32.

[1114] Ibid., § 4-38.

[1115] Exemple : les services fiscaux étrangers effectuent des redressements dans les bénéfices d'une filiale sur leur territoire d'une société française portant sur les exercices 2005 à 2009. Ces redressements concernent des transferts de bénéfices constatés dans les relations entre les deux entités. Au terme de la procédure amiable, l'autorité compétente française considère que la position de l'administration fiscale étrangère est conforme au principe de pleine concurrence. Cette solution est acceptée par le contribuable. Dès lors, elle ordonne au service

pratique, les ajustements corrélatifs doivent être traités de façon à replacer l'entreprise dans la situation qui aurait dû être la sienne si les prix de transfert avaient été déterminés dès l'origine conformément au principe de pleine concurrence[1116].

Les ajustements corrélatifs sont pratiqués au titre des exercices ayant fait l'objet d'un redressement dans l'autre État sans qu'il puisse être opposé un quelconque délai de prescription de droit interne. L'octroi de l'ajustement corrélatif doit aussi se traduire normalement par un reversement par l'entreprise associée à l'entreprise redressée des sommes correspondantes soit par voie d'inscription d'une dette en compte courant, soit par un rapatriement effectif. Le délai pour effectuer ce rapatriement peut être raisonnablement fixé à 90 jours à compter de la réception de la proposition d'accord par le contribuable.

Au moment de l'acceptation des modalités de règlement, l'entreprise bénéficiaire du transfert de bénéfices doit constater une dette vis-à-vis de l'entreprise de l'autre État. Cette opération est réalisée selon le cours de change du jour de l'opération. À cet égard, si les redressements pratiqués en matière de prix de transfert portent sur des biens et services, le reversement, quelles qu'en soient les modalités, devra être opéré dans la monnaie prévue dans le contrat initial entre les parties ou, à défaut de spécification dans la monnaie de l'État de résidence du vendeur ou du prestataire de services.

Dans le cas d'une remise en cause d'un taux de redevance, la référence à la monnaie prévue par le contrat doit être pratiquée en priorité. En l'absence de spécification au contrat de licence ou si aucune redevance n'est initialement facturée, la monnaie de l'État de résidence du licencié sera retenue. La différence entre les montants du rapatriement et de l'ajustement corrélatif, et donc du redressement, en prenant en compte la monnaie de rapatriement, est à l'origine de gains ou de pertes de change dans l'un des deux États[1117]. Au Sénégal, les

---

local en charge du dossier de la société française de procéder à la diminution des bénéfices de celle-ci pour les montants en bases redressés dans l'autre État.

[1116] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit., § 172.

[1117] Par exemple, si un contrat de vente de biens est conclu entre deux entreprises américaine et sénégalaise prévoyant le paiement du prix en euros. Les services fiscaux sénégalais effectuent un redressement de 100 000 $ au titre de l'exercice 2008 générant au Sénégal un ajustement corrélatif de 50 000 000 FCFA. L'entreprise sénégalaise devra reverser soit en compte courant, soit par paiement effectif 50 000 000 FCFA. La perte ou le gain de change éventuel sera constaté au Sénégal. À l'inverse, les services fiscaux sénégalais effectuent un redressement de 50 000 000 FCFA au titre de l'exercice 2008 générant aux États-Unis un ajustement corrélatif de 100 000 $. L'entreprise américaine devra 100 000 $, quel que soit le

gains de change sont imposés dès qu'ils sont réalisés. Les gains latents ne sont pas imposables.

3- Les insuffisances de la procédure amiable

Bien qu'étant une procédure incontournable en matière de fiscalité internationale du fait de son utilité avérée, la procédure amiable produit des effets limités dans le domaine des prix de transfert.

La première limite de la procédure amiable est liée au fait que les États ne sont pas tenus à une obligation de résultat, mais simplement à une obligation de moyens. L'ajustement corrélatif n'est pas obligatoire, les administrations fiscales n'étant pas tenues de parvenir dans tous les cas à un accord. Le caractère non obligatoire de l'ajustement corrélatif est justifié par des considérations de souveraineté fiscale et par le fait qu'une administration fiscale ne doit pas être obligée de cautionner les conséquences d'un redressement de bénéfices arbitraire ou fantaisiste opéré par l'autre administration fiscale[1118].

Pour cette raison, la procédure amiable ne garantit pas une solution efficace non plus dans la mesure où les administrations fiscales n'ont à leur charge qu'une obligation de moyens et non une obligation de résultats. Elles sont seulement tenues de s'efforcer de parvenir à un accord. Il est possible qu'elles n'y parviennent pas en raison de divergences entre leurs législations fiscales respectives ou de restrictions légales à leur pouvoir de négociation. En effet, une telle procédure n'oblige pas les administrations à parvenir à un accord et à résoudre leurs différends en matière fiscale. Si le différend subsiste, on pourra avoir recours dans certains cas à l'arbitrage, nouveauté qui n'est pas pour le moment universellement acceptée[1119].

Les administrations fiscales ne sont pas non plus tenues de procéder à un ajustement corrélatif lorsque, en vertu du nouveau paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de l'ONU, une entreprise fait l'objet de sanctions pénales pour fraude fiscale.

Par ailleurs, en raison de la complexité des problèmes de prix de transfert, cette procédure n'est pas à même de donner aux contribuables une protection suffisante et c'est la deuxième limite. En effet, les contribuables expriment des

---

taux de change à la date du rapatriement. La perte ou le gain de change seront constatés au Sénégal.

[1118] N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », op. cit., p. 2.

[1119] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de* transfert, op. cit., § 4-31.

craintes de deux ordres : l'esprit de « revanche » de l'administration fiscale qui pourrait ainsi prendre des mesures de rétorsion et l'absence d'assurance que leur cas sera examiné *in abstracto* et non en fonction des solutions de cas d'autres contribuables[1120].

C'est pour ces raisons que certains pays et instances internationales ont envisagé d'autres moyens, tels que la procédure d'arbitrage qui garantit au moins un résultat.

§ 2- Pour une solution imposée : la nécessité d'une procédure arbitrale

Si à l'issue de la procédure amiable, les autorités ne s'entendent pas pour éliminer la double imposition qui frappe une entreprise multinationale à la suite d'un contrôle des prix de transfert, généralement, il n'y a pas une autre voie en dehors des recours de droit interne. Mais compte tenu du caractère très limité de la procédure amiable qui dépend essentiellement de la volonté des autorités administratives nationales, la procédure arbitrale qui tend à imposer ou à tout le moins à proposer une solution aux parties, se présente de plus en plus comme une nécessité[1121].

La procédure arbitrale a été conçue et proposée depuis plusieurs décennies maintenant. Elle n'en est pas pour autant appliquée nulle part dans le monde. Il n'y a qu'en Europe où une convention d'arbitrage a été adoptée depuis le 23 juillet 1990 où cette procédure est en gestation[1122].

Mais compte tenu de son importance quoique limitée, nous proposons qu'une telle procédure soit mieux exploitée dans le but de favoriser le règlement des litiges de compétence liés aux prix de transfert (A). Une fois, le principe de l'adoption de la procédure arbitrale accepté, il convient de revenir sur les modalités de mise en œuvre, en s'appuyant essentiellement sur le modèle de la convention européenne d'arbitrage, afin de proposer des améliorations pour rendre cette procédure plus efficace et plus attrayante (B).

[1120] Idem, p. 3.

[1121] D. DE DROUAS, « Contrôle fiscal : des prix de transfert arbitrés par l'Union européenne », *Option Finance*, 1995, n° 361, p. 30.

[1122] La Convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées a été modifiée le 21 décembre 1995.

A- L'importance de la procédure arbitrale

L'importance de la procédure arbitrale s'apprécie au regard de son utilité qui justifie l'opportunité de son adoption au Sénégal (1) ; mais aussi au regard des inconvénients qu'elle présente (2).

1- L'opportunité d'instituer la procédure arbitrale

Les litiges fiscaux ne mettent plus seulement en cause de simples litiges entre un contribuable et son administration fiscale. Des divergences d'appréciation sont de plus en plus soulevées entre administrations. Bien souvent, le groupe multinational n'a pas le rôle principal et les véritables protagonistes sont les gouvernements. La procédure amiable ne permet pas toujours de résoudre les problèmes de double imposition, notamment celle résultant de l'ajustement primaire des prix de transfert. D'ailleurs, cette procédure ne garantit pas une solution si, après consultation, les administrations fiscales ne peuvent s'entendre[1123].

Afin de pallier cette limite de la procédure amiable, la procédure arbitrale est proposée pour assurer une solution à la double imposition. Le mécanisme consiste en la création d'une instance essentiellement arbitrale, composée d'experts indépendants, prenant une décision motivée ayant force de droit sur la question qui lui est soumise. C'est dans cette perspective que la Convention d'arbitrage en matière fiscale des Communautés européennes a été adoptée. Dans la même logique, certaines conventions fiscales bilatérales prévoient également une procédure d'arbitrage. Mais, dans la pratique, ni la convention des Communautés européennes, ni les dispositions bilatérales n'ont jusqu'à présent connu une application.

Il convient de rappeler à titre d'historique que la possibilité de recourir à l'arbitrage pour des différends fiscaux a été reconnue depuis un certain temps dans les travaux concernant le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Dès 1977, les commentaires de l'article 27 prévoyaient la possibilité de demander l'avis d'un tiers impartial. La version actuelle des commentaires de l'article 25 évoque la possibilité d'un recours à l'arbitrage[1124]. En réalité, la nécessité de recourir à l'arbitrage dans le domaine fiscal s'est fait ressentir surtout à propos des litiges se rapportant aux prix de transfert. À ce sujet, le rapport de l'OCDE de 1984 sur les ajustements corrélatifs recommande l'utilisation des procédures d'arbitrage pour assurer la cohérence des ajustements corrélatifs. Après avoir évalué les avantages

[1123] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4-167.
[1124] Idem, § 4-170.

et les inconvénients de l'arbitrage, ce rapport a conclu qu'il n'y avait pas lieu pour le moment de recommander une procédure d'arbitrage.

Mais, le contexte a beaucoup évolué depuis cette période. À présent, la procédure d'arbitrage des Communautés européennes est en vigueur, même si elle n'est pas appliquée[1125]. Les procédures de règlement des différends des accords commerciaux se sont beaucoup développées. De même, les problèmes relatifs aux prix de transfert constituent un enjeu autrement important. C'est ainsi que l'idée d'utiliser la procédure arbitrale a été réexaminée à nouveaux frais. Et nous sommes d'avis que cette procédure a lieu d'être utilisée et renforcée dans le cadre de l'élimination de la double imposition résultant de l'ajustement des prix de transfert[1126].

La procédure d'arbitrage présente plusieurs avantages par rapport à la procédure amiable. D'abord et contrairement à la procédure amiable, les parties au litige sont assurées d'obtenir un résultat sous forme d'un avis arbitral ou d'une décision définitive. Ensuite, une instance d'arbitrage serait plus disponible à recevoir tous les renseignements pertinents de l'affaire objet du litige que ne le ferait une administration fiscale dans le cadre de la procédure amiable. Elle pourrait aussi, plus facilement, s'adjoindre tous experts fiscaux ou autres dont elle aurait besoin pour l'éclairer sur un ou plusieurs aspects du litige. Enfin, la procédure d'arbitrage aurait l'avantage de débuter dans les meilleurs délais et surtout de donner lieu à une décision dans des délais raisonnables.

Fort de cela, les pays en développement ont beaucoup plus intérêt à promouvoir l'institution d'une procédure d'arbitrage, ne serait-ce que pour rétablir un certain équilibre entre les autorités fiscales de ces pays d'un côté et l'entreprise multinationale et les autorités fiscales des pays développés de l'autre côté. Par ailleurs, le seul fait de savoir qu'une instance arbitrale existe et est disponible pour recevoir les demandes d'arbitrage des contribuables peut conduire les administrations fiscales à trouver des accords qui puissent satisfaire les parties concernées.

2- Les insuffisances de la procédure arbitrale

Bien qu'ayant de nombreux avantages à son actif, la procédure amiable n'en présente pas moins un certain nombre d'insuffisances. La première insuffisance de la procédure d'arbitrage tient au délai imparti pour réaliser une mission aussi importante que de trancher des questions très complexes en matière de prix de

[1125] Ibid., § 4-172.

[1126] Ibid., §4-171.

transfert. Le risque serait de proposer une solution qui ne refléterait pas la réalité économique et juridique de l'affaire contentieuse.

La question que l'on est tenté de se poser est celle de savoir si une bonne administration de la justice peut s'accommoder d'une contrainte de délai. Il semble qu'un délai de 6 mois, tel que proposé par la Convention européenne ne soit pas raisonnable, en tout cas, pas pour tous les litiges de prix de transfert. La conséquence d'une mauvaise décision serait de ne pas être acceptée par les représentants des États ; auquel cas, elle ne serait pas appliquée.

Une autre limite de la procédure arbitrale est liée à l'inexistence de procédure contraignante d'application des avis rendus par la commission consultative. Le contribuable ne dispose d'aucune garantie quant à l'application des avis rendus en sa faveur et éliminant la double imposition dont il est ou serait victime. L'application de ces décisions dépend du bon vouloir des autorités administratives des États concernés.

Le risque est d'autant plus grand qu'en général, les administrations fiscales manifestent une certaine répugnance à faire confiance à des juridictions dont la composition leur échappe, pour régler les litiges qui mettent en cause leur souveraineté fiscale[1127].

B- La mise en œuvre de la procédure arbitrale

La procédure d'arbitrage est le prolongement d'une procédure amiable. Elle tend à trouver une solution au litige que les autorités compétentes des États concernés ont tenté de résoudre sans succès. Cette procédure se déroule suivant des règles contraignantes visant à déboucher sur une solution imposée ou proposée aux parties dans un délai bien déterminé (2).

Mais, bien qu'appelée « procédure d'arbitrage », il ne s'agit pas à proprement parler d'arbitrage, tel que cette notion est bien connue en matière de droit processuel. D'où la nécessité, au préalable, de distinguer la procédure d'arbitrage conventionnel en matière fiscale qui nous intéresse de l'arbitrage que nous qualifierons de « classique » (1).

[1127] G. TIXIER, « Le contentieux fiscal international », op. cit., p. 115 ; B. GIBERT, « L'avenir du réseau conventionnel de l'Union européenne », Actes du Colloque consacré à la territorialité fiscale dans l'Union européenne, organisé conjointement par le CERAP de l'Université Paris XIII et les Editions Législatives, tenu le 27 novembre 2001 à Paris, in *Les Petites Affiches*, 2002, n° 97, pp. 10 et s.

1- La distinction d'avec l'arbitrage commercial « classique »

En droit international, il y a une absence d'un recours systématique par les États à la procédure d'arbitrage. Et pourtant, il y a de nombreux différends qui pourraient être utilement réglés par une juridiction arbitrale[1128]. Toutefois, l'arbitrage commercial, au sens du droit processuel, est différent de la procédure d'arbitrage conventionnel[1129]. L'arbitrage commercial est une technique visant à faire donner la solution d'une question intéressant les rapports entre deux ou plusieurs personnes par une ou plusieurs personnes appelées arbitres, lesquelles tiennent leurs pouvoirs d'une convention privée et statuent sur la base de cette convention, sans être investies de cette mission par l'État[1130].

Or, dans l'arbitrage conventionnel fiscal, il n'y a pas à proprement parler de litige qui oppose les États en présence. Au contraire, chacun des États, sur la base de sa souveraineté, assoit et recouvre les impositions qu'il considère comme dues. Ce sont plutôt les contribuables qui peuvent être amenés à contester ces impositions lorsqu'elles font double emploi. Les litiges, s'il y en a, opposent donc les contribuables à un ou plusieurs États. C'est dans le souci de soulager le contribuable d'une imposition qui serait de trop que la procédure d'arbitrage peut être enclenchée à la suite d'une procédure amiable non concluante.

Les deux arbitrages que nous essayons de distinguer présentent des points de ressemblance et des points de dissemblance.

La procédure d'arbitrage conventionnelle d'élimination de la double imposition se rapproche de l'arbitrage commercial tant du point de vue organique que du point de vue fonctionnel. Du point de vue organique, dans les deux procédures d'arbitrage, il y a un organe composé d'experts indépendants qui apportent une solution à une question de droit ou de fait qui leur est posée. Du point de vue fonctionnel, il s'agit tous les deux de voies de droit destinées à trancher un litige[1131]. Il s'agit de voies de recours concurrentes de la voie juridictionnelle. En effet, le contribuable victime d'une double imposition ou risquant de l'être a deux

---

[1128] G. TIXIER, « Le contentieux fiscal international », RFFP, n° 17, 1987, op. cit., p. 115.

[1129] L. BOY, « L'arbitrabilité des litiges internationaux concernant les personnes morales de droit public en droit français. Contribution de droit économique », *Revue internationale de droit économique*, 1992, n° 2, pp. 99 et s.

[1130] R. DAVID, *L'arbitrage dans le commerce international*, Economica, coll. Etudes juridiques comparatives, 1982, p. 9.

[1131] P. FOUCHARD, E. GAILLARD et B. GOLDMAN, *Traité de l'arbitrage commercial international*, Paris, Litec, 1986 ; Y. GUYON, *L'arbitrage*, Paris, Economica, 1995 ; P. MEYER, *Droit de l'arbitrage OHADA*, Bruxelles, Bruylant, 2002 ; P. LEBOULANGER, « L'arbitrage et l'harmonisation du droit des affaires en Afrique », *Revue de l'arbitrage*, 1999, pp. 541 et.

voies qui s'ouvrent devant lui : l'une interétatique dépendant du bon vouloir des administrations des impôts, l'autre relevant du juge national de l'impôt. Ces deux procédures sont indépendantes.

Mais ces deux procédures ne sont pas exclusives l'une de l'autre. Contrairement à l'arbitrage commercial, le contribuable qui y a intérêt peut mettre en mouvement les deux procédures[1132]. C'est d'ailleurs ce qui est généralement recommandé aux entreprises, dans la mesure où, la procédure arbitrale fiscale semble plus ou moins hypothétique.

De la même manière, le fait que la commission consultative ait été saisie du cas, n'empêche pas un État contractant d'engager ou de poursuivre, pour ce même cas, des poursuites ou des procédures visant à appliquer des sanctions administratives[1133]. La procédure d'arbitrage conventionnel présente également des garanties au même titre que l'arbitrage classique pour la résolution du litige. Ce sont des personnalités indépendantes, choisies en fonction de leur expérience et de leur expertise qui tranchent les litiges. Elles sont, à l'instar du juge, tenues au secret professionnel. La Convention européenne d'arbitrage précise, par exemple, que les membres de la commission consultative sont tenus de garder le secret sur tout élément dont ils ont connaissance dans le cadre de la procédure, et que les États adoptent les dispositions appropriées pour réprimer toute infraction à l'obligation de secret[1134].

Cependant, la procédure d'arbitrage conventionnelle en vue d'éliminer la double imposition, contrairement à l'arbitrage classique[1135], reste marquée par son caractère subsidiaire. La Convention européenne d'arbitrage prévoit qu'elle ne porte pas atteinte aux obligations plus larges en matière d'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices des entreprises associées qui peuvent découler d'autres conventions auxquelles les États sont ou seront parties ou du droit interne de ces États. Elle crée un droit supplémentaire pour les contribuables concernés[1136].

[1132] CE, 13 mai 1983, Wilderstein, *Droit fiscal*, 1983, n° 2930, conclusions Bissara ; D. 1983, note Tixier et Foucault.

[1133] Article 7, § 2 de la convention européenne d'arbitrage.

[1134] Article 9, § 6 de la même convention.

[1135] H. MOTULSKY, *Ecrits. t. II. Etudes et notes sur l'arbitrage*, Paris, Dalloz, 1974 ; C. JAROSSON, *La notion d'arbitrage*, Paris, LGDJ, 1987.

[1136] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit., § 258.

Par ailleurs, la commission consultative n'est pas un tribunal arbitral qui rend une sentence. Elle rend plutôt un avis. Même si sa composition suit les mêmes règles que celle d'un tribunal arbitral institutionnel.

Ce qui distingue l'avis ainsi rendu de la sentence arbitrale c'est que cette dernière est obligatoire et s'impose *erga omnes*. La décision prise en définitive par les autorités compétentes peut s'écarter de l'avis si elle permet en tout état de cause l'élimination de la double imposition. En revanche, les autorités compétentes doivent se conformer à l'avis si elles ne parviennent pas à s'accorder sur une décision autre permettant d'éliminer la double imposition[1137]. L'avis rendu par la commission consultative ne jouit pas de l'autorité de la chose jugée. Le juge national n'est pas tenu de l'appliquer. Contrairement à la sentence arbitrale qui peut être exécutée comme une décision de justice une fois qu'elle bénéficie de l'exéquatur.

Le principe de l'autorité de la chose jugée ne permettrait pas aux autorités compétentes de se conformer à l'avis de la commission consultative[1138] si elles devaient, ce faisant, remettre en cause une décision de justice passée en force de chose jugée. Par conséquent, les contribuables concernés devront faire le choix soit de poursuivre une procédure juridictionnelle jusqu'à son terme, soit d'y renoncer afin que la procédure arbitrale puisse être conduite. Mais, les contribuables peuvent être amenés à choisir entre les recours juridictionnels et la procédure arbitrale. Le Conseil d'État français, par l'arrêt du 13 mai 1983, a suivi les conclusions du commissaire du gouvernement, M. BISSARA qui, avec une certaine ironie, a estimé au sujet des critères à utiliser dans le cadre de la convention de 1967, qu'il n'y avait lieu de recourir à la « Belle au bois dormant juridique, gisant sur la dernière marche de l'escalier des critères » que si l'on est contraint de la considérer. Par cet arrêt, le juge de l'impôt a donc fait prévaloir sa solution sur celle retenue par les deux administrations. Aussi, le Conseil d'État a-t-il eu à juger que l'administration n'est pas tenue de recourir à la procédure amiable[1139].

Enfin, contrairement à l'arbitrage classique, le contribuable a droit au renouvellement de la procédure. En effet, conformément à l'article 13 de la Convention européenne d'arbitrage l'ouverture d'une nouvelle procédure amiable et, le cas échéant, d'une nouvelle procédure d'arbitrage demeure possible

[1137] Article 12, § 1er, alinéa 1er de la convention européenne d'arbitrage.
[1138] Article 12, § 1er, 2e alinéa.
[1139] CE, 2 juin 1986, RJF 8-9/86, n° 818, conclusions O. Fouquet.

tant que la double imposition n'a pas été éliminée à l'issue de procédures initiales ayant fait l'objet de décision de la part des autorités compétentes.

2- Le déroulement de la procédure arbitrale

Certaines conventions fiscales bilatérales comprennent dans leur article de procédure amiable la possibilité d'un recours à une commission d'arbitrage[1140]. Si tel est le cas, les conditions de constitution et de fonctionnement de la commission sont prévues dans lesdites conventions.

Dans le cadre de la procédure prévue par la Convention européenne d'arbitrage, une commission consultative est constituée par les autorités compétentes si celles-ci ne parviennent pas à un accord dans un délai de deux ans à compter de la date à laquelle le cas a été soumis valablement à l'une d'elles, accompagnée des informations nécessaires et, le cas échéant, du désistement de tout recours en cas de procédure contentieuse[1141]. À l'expiration de ce délai, l'administration fiscale saisie devrait demander aux entreprises concernées si elles entendent initier la procédure arbitrale.

Le délai de deux ans n'est pas cependant impératif dans l'absolu. Les parties peuvent y déroger. Avec l'accord des entreprises associées concernées, les autorités compétentes peuvent convenir d'y déroger, notamment dans l'hypothèse où celles-ci sont sur le point de parvenir à un accord et qu'il serait préférable de mener la procédure amiable à son terme en prolongeant le délai plutôt que de l'interrompre pour engager une procédure arbitrale dont l'issue serait plus lointaine[1142].

Par ailleurs, il résulte des dispositions de l'article 7 de la convention qu'en cas de recours contentieux exercé par l'entreprise, le délai serait de deux ans au terme duquel la commission consultative, à défaut d'avoir trouvé un accord dans le cadre de la procédure amiable, commencera à courir à partir du moment où l'entreprise se sera désisté de son recours[1143]. Ce report du point de départ du délai de 2 ans s'applique si un recours de droit interne est exercé contre une décision, que ce soit devant l'administration ou devant un tribunal.

[1140] C'est le cas, par exemple, de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959, avenant du 28 septembre 1989, de la convention franco-américaine du 31 août 1984, ou de la convention franco-canadienne du 2 mai 1975 modifiée par l'avenant du 30 novembre 1995.

[1141] La première commission d'arbitrage réunissant la France et l'Italie s'est tenue le 26 novembre 2002, voir : M. GABET, « Panorama des redressements fiscaux ». Compte rendu de la 5e conférence annuelle organisée la 17 juin 2003, p. 1179.

[1142] Article 7, § 4 de la convention européenne d'arbitrage.

[1143] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit., § 253.

En principe, la commission consultative est constituée par l'État contractant dont émane le fait générateur de la double imposition. Une commission doit être constituée pour chaque affaire particulière. Et, conformément à l'article 9 de la convention, la commission comprend un président, des personnalités indépendantes et des représentants de chaque autorité compétente. Elle est constituée de deux représentants des autorités compétentes qui désignent sur une liste commune, d'un commun accord ou éventuellement par tirage au sort, quatre personnalités indépendantes ainsi que leurs suppléants. Le nombre de représentants de chaque État peut être réduit à un par voie d'accord entre autorités compétentes, auquel cas, deux personnalités indépendantes seulement sont désignées[1144]. La commission consultative est assistée par un secrétariat dont les locaux sont mis à la disposition par l'État contractant ayant pris l'initiative de sa constitution[1145].

En application de l'article 10 de la Convention, les contribuables et les autorités compétentes concernées sont tenus de donner suite à toute demande de la commission visant à obtenir des renseignements, moyens de preuve ou documents. Les administrations fiscales n'ont pas l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à leur législation nationale ou à leur pratique normalement suivie. Elles ne sont pas non plus tenues de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus en vertu de leur législation nationale ou dans le cadre de leur pratique administrative normale ou qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Les États contractants fournissent à la commission avant sa première réunion tous les documents et informations pertinents, notamment les rapports, correspondances ou conclusions utilisés dans la procédure amiable. La

---

[1144] En cas de tirage au sort, les personnalités sélectionnées peuvent être récusées, soit dans situations convenues à l'avance par les autorités compétentes concernées, soit dans l'une des trois situations suivantes prévues par la convention : la personnalité désignée par le sort appartient désormais à l'une des administrations fiscales ou exerce des fonctions pour le compte de l'une de ces administrations ; la personnalité a ou a eu des liens professionnels ou patrimoniaux avec l'une des entreprises en cause ; elle ne présente pas suffisamment de garanties d'objectivité pour le règlement du ou des cas à trancher.

[1145] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition,* op. cit., § 217 : « Les personnalités indépendantes doivent être choisies par les autorités compétentes sur une liste déposée par chaque État auprès du secrétariat général du Conseil de l'Union européenne. À cette fin, chaque État contractant est tenu de communiquer au secrétariat général du Conseil de l'Union européenne une liste de 5 personnalités compétentes et indépendantes ressortissantes et résidentes d'un État contractant à la convention. Les États doivent aussi faire part au secrétariat de toute modification apportée à la liste ».

commission consultative est considérée comme ayant été saisie dès que le président confirme que ses membres ont reçu tous les documents nécessaires.

Les charges de procédure de la commission consultative qui sont réparties de façon égale entre les États concernés sont les frais de fonctionnement ainsi que la rémunération et les frais des personnalités indépendantes y compris le président[1146]. Mais, les frais exposés par les entreprises dans le cadre de la procédure arbitrale auprès de la commission consultative sont à leur charge.

En vertu de l'article 12 de la Convention européenne d'arbitrage, la commission consultative rend un avis dans un délai de 6 mois à compter de la date à laquelle elle a été saisie, en se prononçant à la majorité simple de ses membres. L'avis doit être fondé sur l'article 4 de ladite convention qui pose le principe de pleine concurrence. Les autorités compétentes peuvent convenir de la publication de la décision qu'elles ont prise, sous réserve de l'assentiment des entreprises en cause.

Conclusion du chapitre II

Les États ne peuvent se passer d'un contrôle fiscal répressif qui constitue par essence la manifestation de leur souveraineté. Exercé dans un cadre unilatéral, le contrôle répressif est peu efficace en matière de prix de transfert. Ce qui pousse les États à élargir les horizons à travers une concertation à l'occasion de la mise œuvre du contrôle répressif.

En effet, les administrations fiscales, dans le cadre du contrôle des prix de transfert, peuvent être amenées à passer des accords avant, pendant et après la vérification. Ces accords ne remettent pas en cause la souveraineté des États. Au contraire, ils en sont la manifestation. Avant toute vérification, les administrations ont souvent besoin d'informations sur les entreprises associées implantées à l'étranger. Sur la base d'accords, elles parviennent à échanger des renseignements pour asseoir ou recouvrer les impôts qui étaient sur le champ de l'évasion fiscale. Cette assistance administrative est souvent très limitée, car l'échange épistolaire ne permet pas de disposer de la totalité de l'information dont une administration partenaire peut avoir besoin pour réclamer les impôts relevant de sa juridiction.

C'est ainsi que pendant la vérification, les États peuvent réaliser une coopération plus active qui se manifeste par des contrôles coordonnés. Les contrôles coordonnés sont également susceptibles de degré. Il peut s'agir de contrôles simultanés consistant en une vérification concomitante d'entreprises associées situées de part et d'autre, suivie d'un échange d'informations sur les entités

[1146] DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition*, op. cit., § 234.

vérifiées. Il peut également s'agir de déplacement d'agents vérificateurs dans le pays partenaire pour leur permettre de disposer de l'information dont ils ont besoin.

Enfin, après la procédure de vérification, les États peuvent être amenés à poursuivre la concertation, notamment pour éliminer la double imposition qui en découle. À ce niveau, c'est souvent à travers une procédure amiable que les administrations, à l'initiative du contribuable qui a intérêt à agir, négocient dans le but de conclure des accords par lesquels ils procèdent aux ajustements nécessaires en vue d'une juste répartition de la matière imposable.

Mais, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ne sont pas tenues d'arriver à un accord. Elles sont soumises à une obligation de moyens et non de résultats. Ce qui n'est pas rassurant pour les contribuables. S'il n'y a pas d'accord, l'impasse « diplomatique » fait supporter aux contribuables des coûts fiscaux trop importants. C'est pourquoi, nous proposons l'adoption et la généralisation de la procédure arbitrale pour garantir aux contribuables un résultat que les États devront appliquer par la suite.

Toutes ces modalités de concertation contribuent largement à une meilleure connaissance de la réalité des transactions commerciales internationales et donc à leur juste imposition. Mais, ces techniques connaissent bien des limites liées pour l'essentiel à la nécessité de la bonne volonté des autorités compétentes. Pour pallier les insuffisances liées au contrôle répressif des prix de transfert, les États doivent développer, en rapport avec les entreprises concernées, une politique de concertation préventive.

CONCLUSION DU TITRE I

Le contrôle des prix de transfert tel qu'il est prévu actuellement dans la réglementation fiscale sénégalaise ne permet pas à l'administration d'avoir des résultats toujours probants. Au regard des dispositions du Code général des impôts et des stipulations conventionnelles, tout comme de la pratique administrative, beaucoup reste à faire pour renforcer la qualité du dispositif et l'efficacité du contrôle. En effet, l'administration fiscale sénégalaise dispose d'une base juridique et d'une organisation qui permet d'exercer un contrôle des prix de transfert. Mais ce contrôle, exercé de manière unilatérale ou concertée, est par essence limité.

Le cadre d'exercice du contrôle unilatéral des prix de transfert est à la fois limité et contraignant. Limité, dans la mesure où, l'administration fiscale se déploie dans un espace géographique qui coïncide avec les limites de la souveraineté

fiscale et diplomatique de l'État. Ce qui ne lui permet pas de poursuivre l'activité intra-groupe des multinationales qui se déroule au-delà des frontières étatiques.

Malgré tout, même renfermée dans son territoire, l'administration fiscale sénégalaise peut mettre en œuvre une stratégie de vérification des prix de transfert qui va se fonder sur son droit de contrôle et de rectification. En effet, indépendamment du principe de la liberté de gestion dont bénéficient les entreprises, l'administration fiscale est en droit de remettre en cause les opérations réalisées par ces dernières et qui seraient constitutives d'actes anormaux de gestion ou des actes visant à transférer anormalement, en totalité ou en partie, des bénéfices à l'étranger.

Contraignant, le cadre de contrôle unilatéral l'est également dans la mesure où, l'administration est tenue de respecter les droits et garanties accordés aux contribuables. Et ces derniers sont libres de saisir les autorités administratives ou le juge compétents pour faire annuler les décisions des vérificateurs leur faisant grief ou alors, demander la réparation du préjudice que leur causerait l'activité de vérification de l'administration fiscale.

Toutes choses qui font que l'efficacité et l'efficience de l'action unilatérale de contrôle des prix de transfert de la part de l'administration s'en trouvent limitées, surtout lorsque celle-ci ne dispose pas d'équipes de vérificateurs dédiées à cette matière et ne met pas en œuvre une véritable stratégie bien élaborée de contrôle des opérations intra-groupe transnationales. C'est pourquoi, en plus d'améliorer le dispositif juridique et les outils techniques de vérification des prix de transfert, l'administration fiscale sénégalaise, dans sa quête de flexibilité, doit s'ouvrir, à travers une plus grande concertation : concertation avec les multinationales et avec les administrations des autres États, concertation aussi bien à l'occasion de l'action préventive que de l'activité répressive.

Bien qu'étant mieux adapté, le contrôle concerté des prix de transfert est également limité. En effet, la coopération fiscale permet aux administrations de disposer d'informations nécessaires à l'appréciation de la réalité des transactions internationales. Si l'échange de renseignements est assez peu efficace, les missions de contrôle à l'étranger sont mieux adaptées, mais ne sont pas fréquemment utilisées.

La concertation entre administrations postérieurement aux vérifications permettant d'éliminer la double imposition qui résulte de l'action répressive de contrôle des prix de transfert. À ce titre, la procédure amiable, généralement utilisée, est susceptible de donner des résultats appréciables. En effet, seule une

telle procédure interétatique qui aboutit à un accord des deux administrations permet de régler les litiges relatifs aux prix de transfert. Mais l'administration d'un État peut refuser discrétionnairement de soumettre le litige à une telle procédure. Par ailleurs, une fois engagée, les États ne sont pas tenus à une obligation de résultat.

De ce fait, il est nécessaire de prévoir un dispositif d'arbitrage dont la solution serait au moins assurée. Mais, même une telle procédure, fût-elle combinée au système de contrôle concerté répressif, ne permettrait pas de résoudre dans l'absolu, les problèmes relatifs aux prix de transfert qui sont un phénomène mondial. Seule une réponse au niveau mondial permettra d'avoir des solutions durables et assurées.

Ainsi, l'exercice du contrôle répressif des prix de transfert laisse l'administration perplexe. Pour faire face à cette perplexité, l'administration fiscale sénégalaise doit nécessairement emprunter la voie de la flexibilité : flexibilité dans ses procédures internes, flexibilité dans ses rapports avec les tiers, notamment les entreprises qu'elle est appelée à contrôler, mais surtout flexibilité dans ses rapports avec les autres États au niveau international.

TITRE II- POUR UN CONTRÔLE ADAPTÉ AUX PRIX DE TRANSFERT : L'ADMINISTRATION EN QUÊTE DE FLÉXIBILITÉ

Du fait de la mondialisation, l'espace économique des multinationales transcende les frontières, alors que l'espace fiscal demeure encore, quant à lui, largement enfermé dans les espaces politiques. Aussi l'administration fiscale sénégalaise n'est-elle compétente qu'à l'intérieur des frontières nationales alors que les contribuables opèrent à l'échelle mondiale. Cet état de fait montre que l'administration fiscale est vulnérable face à la stratégie des entreprises multinationales dans le domaine des prix de transfert.

Le contrôle répressif des prix de transfert constitue toujours une opération délicate aussi bien pour l'entreprise que pour l'administration[1147]. L'action répressive unilatérale est largement limitée par la souveraineté des États dont la compétence ne peut s'exercer à l'étranger. Même la coordination internationale dans l'action répressive des administrations, quoiqu'efficace, n'est pas toujours fructueuse.

La rigidité du cadre d'intervention des administrations ne favorise pas l'efficacité de leur action à l'occasion du contrôle répressif. C'est pourquoi, l'administration fiscale se doit d'être plus flexible, afin de réaliser un contrôle adapté aux prix de transfert.

En fait, l'action répressive de contrôle des prix de transfert n'est au fond avantageux ni pour l'État, ni pour les entreprises, chacun de ces protagonistes trouve son compte dans l'action préventive. Dès lors, la Direction générale des Impôts et des Domaines doit favoriser la prévention afin d'éviter l'incertitude des vérifications, les procédures contentieuses et la double imposition qui peut résulter des redressements des prix de transfert. Les entreprises multinationales doivent être associées à la recherche de solutions adaptées à la problématique des prix de transfert.

Les stratégies de contrôle préventif des prix de transfert sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation. La concertation entre l'administration et les contribuables est très utile parce qu'elle élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Elle constitue un facteur de sécurité juridique pour les opérations en cause. La concertation

[1147] C. SILBERZTEIN et J.-M. PRIOL, « Contrôle des prix de transfert. Un dispositif critiquable », *Droit fiscal*, 1998, n° 42, pp. 1285 et s.

préventive suppose des négociations entre une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. Le contrôle préventif a pour objet de compléter les mécanismes répressifs de nature unilatérale ou conventionnelle de contrôle des prix de transfert. C'est lorsque le contrôle répressif échoue ou est difficiles à mettre en œuvre que la concertation préventive se révèle plus utile (Chapitre I).

L'utilité des méthodes de contrôle préventif des prix de transfert ne doit pas, cependant, être exagérée. Bien que très importante et assez adaptée au contrôle d'opérations internationales, la concertation préventive n'en connaît pas moins des limites. C'est la raison pour laquelle, la quête de flexibilité des administrations, seul gage d'un contrôle efficient, doit aller au-delà des ordres fiscaux nationaux. Toute stratégie de contrôle des opérations internationales, pour être adaptée doit être conçue à un niveau supranational.

En effet, les différends fiscaux auxquels donnent lieu le contrôle des prix de transfert se situent eux aussi de plus en plus sur le plan international. Plus précisément, ils ne mettent plus seulement en cause de simples litiges entre un contribuable et son administration fiscale, mais également et surtout des désaccords entre administrations fiscales. Bien souvent, le groupe multinational n'a pas le rôle principal et les véritables protagonistes sont les gouvernements. Il s'agit, à notre sens, de mettre au point une stratégie supranationale dont la portée devrait être la plus large possible, de manière à renforcer la sécurité juridique et fiscale des entreprises et des administrations.

Même s'il est important de préserver le droit fiscal des États souverains sur leur espace économique national, il convient de faire évoluer l'ordre fiscal international, pour l'adapter aux réalités nouvelles de l'économie mondiale. L'ordre fiscal mondial devra harmoniser les règles en matière d'imposition et de contrôle des opérations internationales et renforcer la sécurité dans les transactions intragroupe. L'ordre fiscal mondial devrait baliser tout le domaine des relations fiscales internationales qui avait jusqu'à maintenant été couvert par des conventions bilatérales ou régionales (Chapitre II).

CHAPITRE I- POUR UN CONTRÔLE PRÉVENTIF DES PRIX DE TRANSFERT : LA CONCERTATION FISCALE

Dans le cadre du contrôle des prix de transfert, le législateur sénégalais devrait concilier deux principes d'action : la concertation et la prévention. L'action concertée met en relation une ou plusieurs administrations d'une part, et les multinationales d'autre part, en vue de mieux discuter et d'échanger les informations pertinentes.

Dans le même temps, la voie la plus fructueuse est celle qui privilégie la prévention des litiges relatifs aux prix de transfert. Il est vrai qu'« entre la nation et l'État, il existe bien un contrat fiscal, codicille du contrat social, dont il faut périodiquement approuver les termes »[1148]. Et c'est au renforcement de cette relation choisie et acceptée que toute administration fiscale doit travailler. De ce fait, l'amélioration de la relation entre l'administration fiscale et ses usagers passe nécessairement par la mise en œuvre d'une véritable stratégie de prévention du contentieux.

La prévention regroupe donc des mesures tendant à l'anticipation des litiges. L'anticipation est souvent réalisée à travers trois actions : l'incitation, la persuasion et la dissuasion. Ces actions sont toutes liées à la notion de dialogue qui présuppose l'information et la négociation. La concertation est un domaine que l'administration fiscale sénégalaise exploite de plus en plus pour prévenir le contentieux fiscal[1149]. Car, il est avéré que le contribuable réagit davantage à une incitation positive qu'à un facteur de répression.

C'est ainsi que toute politique de contrôle concerté à titre préventif va consister à fixer clairement entre les acteurs concernés, administration et contribuable, les droits et les devoirs de chacun dans le cadre d'« accords préventifs »[1150]. Il s'agit là d'un phénomène international, qui s'il n'est pas nouveau pour certains États, notamment anglo-saxons, a néanmoins aujourd'hui tendance à se développer[1151].

[1148] L. FABIUS, Préface A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de Sciences po, 2000, p. 8.

[1149] Voir à ce sujet le Plan de développement stratégique de l'administration fiscale (PDSAF) élaboré en 2007, en son objectif I relatif à l'amélioration des relations avec les contribuables.

[1150] M. BOUVIER, « Les "accords fiscaux préventifs" : une sécurité pour l'entreprise et pour l'administration », in *Écrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009.

[1151] M. BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? – Editorial », op. cit., p. 1.

Le contrôle concerté préventif participe d'une logique qui s'inscrit dans la gouvernance stratégique de l'entreprise aussi bien que dans celle des administrations fiscales. Il s'agit d'une forme nouvelle de la gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la responsabilisation à la fois du contribuable et de l'administration. En effet, l'accord engendre des droits et des devoirs pour l'un comme pour l'autre. Mais cette logique a également pour objectif le développement d'un nouveau civisme fiscal et le consentement volontaire à l'impôt. À ce titre les accords fiscaux sont source de sécurité juridique à la fois pour le contribuable et pour l'administration[1152].

Cette démarche concertée et préventive s'inscrit également dans une forme nouvelle de gestion publique, celle qui prend modèle sur le management de l'administration. Il s'agit d'une nouvelle gouvernance financière publique préoccupée par la maîtrise des finances publiques. En effet, les accords permettent de réduire le coût de gestion de l'impôt pour l'administration comme pour le contribuable, en limitant les risques de contentieux[1153]. En matière de prix de transfert, les accords préalables constituent par essence l'exemple type de l'action concertée préventive. Ils sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation qui mène à une véritable contractualisation (Section II).

Mais à côté des accords préalables, il existe un autre procédé, moins conventionnel quant à la forme certes, mais qui constitue tout de même une modalité particulière de prévention des difficultés de détermination et de contrôle des prix de transfert et qui repose sur un « accord tacite » : le régime fiscal de protection. Les régimes de protection ne comportent pas de procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation du prix de transfert pour des transactions avec des entreprises associées à l'image des accords préalables sur les prix (APP). Mais ils permettent à l'administration de préciser, à l'avance, des données relatives aux prix de transfert spécifiques à une catégorie particulière de transactions. En pareil cas, le contribuable aura en quelque sorte la certitude d'avoir respecté les règles du pays en matière de prix de transfert, si les conditions prévues par le régime de protection sont remplies.

Ces régimes de protection peuvent s'avérer très efficaces, surtout pour un pays comme le Sénégal, en raison de ses caractéristiques économiques et administratives. C'est la raison pour laquelle, alors même que les principes de

[1152] Idem, p. 1.

[1153] Ibid., p. 2.

l'OCDE considèrent que l'utilisation des régimes de protection « n'est pas recommandée », nous pensons que leur adoption au Sénégal serait plutôt bénéfique, du fait de la facilitation qu'elle induit aussi bien pour l'administration que les multinationales dans la gestion des prix de transfert (Section I).

Section I- Les régimes de protection fiscale : la facilitation fiscale

L'application du principe de pleine concurrence exige la recherche de nombreux éléments de fait et comporte souvent une grande marge d'appréciation. Elle laisse place à l'incertitude et peut imposer aux contribuables et aux administrations fiscales une lourde charge pouvant être aggravée par la complexité des réglementations et des formalités[1154].

C'est pourquoi, certains pays ont instauré des régimes de protection dans le domaine des prix de transfert. Un régime de protection est une disposition qui s'applique à une catégorie spécifiée de contribuables ou de transactions et qui, sous réserve du respect de certaines conditions, exempte les contribuables éligibles de certaines obligations prévues par ailleurs dans la législation fiscale.

Pour l'heure, aucun régime de protection n'est encore adopté au Sénégal. À la vérité, il existe de nombreux et importants inconvénients liés à l'adoption des régimes de protections (§ 1). Mais compte tenu de considérations économiques et surtout pour des raisons d'efficacité, nous proposons que les régimes de protection soient adoptés, ne serait-ce qu'à titre transitoire, le temps d'asseoir une véritable politique fiscale de contrôle des prix de transfert (§ 2).

§ 1- Les inconvénients liés à l'adoption d'un régime de protection

L'utilisation des régimes fiscaux de protection peut poser des problèmes particuliers. L'existence d'un régime de protection pour une catégorie donnée de contribuables pourrait avoir un certain nombre de conséquences négatives aussi bien au plan théorique que pratique. En effet, il est difficile de définir des critères satisfaisants pour ces régimes qui peuvent donc aboutir à des prix ou résultats non conformes au principe de pleine concurrence (A). En outre, l'application d'un régime de protection dans un pays donné peut non seulement influer sur le calcul de l'impôt dans ce pays, mais aussi se répercuter sur le calcul de l'impôt pour les entreprises associées d'autres pays (B).

A- La non-conformité au principe de pleine concurrence

Les régimes de protection soulèvent des problèmes importants du point de vue du risque d'arbitraire que peut engendrer la détermination des prix de transfert

[1154] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.94.

par les contribuables admis à bénéficier de ces régimes. En fait, sous le couvert de ces régimes, les prix sont déterminés de manière forfaitaire (1). Par ailleurs, leur mise en œuvre peut porter atteinte au libre jeu de concurrence et donc entraîner une rupture de l'égalité des contribuables (2).

1- La détermination forfaitaire des prix de transfert

Dans le cadre des régimes de protection, la détermination des prix de transfert ne se fait pas à travers une application rigoureuse des méthodes préconisées par l'OCDE. Les prix de transfert y font plutôt l'objet d'une détermination forfaitaire. Généralement, les entreprises apparentées sont exemptées de l'obligation d'appliquer une méthode particulière de détermination des prix, voire d'utiliser une méthode quelconque de détermination des prix à des fins fiscales.

Lorsqu'un régime de protection impose une méthode simplifiée de détermination des prix de transfert, il est peu probable que cette méthode corresponde dans tous les cas à celle qui est la plus appropriée à la situation concrète d'un contribuable soumis aux règles de droit commun en la matière. Par exemple, un régime de protection peut comporter une marge bénéficiaire minimale en pourcentage dans le cadre d'une méthode de bénéfices, alors que le contribuable aurait pu utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre ou d'autres méthodes fondées sur les transactions[1155].

Même lorsque la méthode de détermination des prix qui est imposée par un régime de protection est adaptée à certaines situations concrètes, l'application du régime sacrifie la précision au niveau de la déclaration des prix de transfert. Cela tient à la nature même des régimes de protection, car les prix de transfert y sont principalement établis par référence à un objectif normalisé et non en fonction des situations individuelles dans lesquelles s'inscrivent les transactions, tel que cela aurait dû être en application du principe de pleine concurrence. Il s'ensuit que les prix ou résultats conformes à l'objectif normalisé ne sont pas toujours conformes au principe de pleine concurrence[1156].

C'est en cela que les régimes de protection sont incompatibles avec le principe de pleine concurrence. En fait, ce principe exige l'utilisation d'une méthode de détermination des prix conforme aux conditions que des parties indépendantes réalisant des transactions comparables seraient convenues sur le marché libre dans une situation comparable.

[1155] OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.104.

[1156] Idem, § 4.106.

Et c'est la raison pour laquelle, nous proposons une adoption temporaire de ces régimes. Une telle pratique non conforme au principe de pleine concurrence devrait être appelée à disparaître progressivement.

2- L'atteinte au libre jeu de la concurrence

Du fait de leur non-conformité au principe de pleine concurrence, l'utilisation des régimes de protection entraîne une entorse au libre jeu de la concurrence en rompant l'égalité des entreprises face à la réglementation des prix de transfert. En cela, les régimes de protection posent un problème d'équité. La mise en place d'un régime de protection se traduit par l'existence de deux ensembles de règles de détermination des prix de transfert ; dans un cas il faut se conformer au principe de pleine concurrence et dans l'autre à des conditions différentes et plus simples.

Puisque certains critères doivent nécessairement être fixés pour différencier des autres contribuables ceux qui sont admis au bénéfice du régime de protection, il se peut que, dans certaines circonstances, deux contribuables présentant de grandes similitudes et éventuellement concurrents se situent de part et d'autre du seuil ouvrant droit au régime de protection et soient donc soumis à un traitement fiscal différent. En conséquence, l'un va se conformer aux règles du régime de protection et sera exempté de l'application des obligations de droit commun ; l'autre par contre sera astreint à respecter dans tous les cas le principe de pleine concurrence.

L'application d'un traitement fiscal préférentiel dans le cadre d'un régime de protection dont bénéficie une catégorie particulière de contribuables risque donc de créer une discrimination et de fausser la concurrence[1157].

B- Les entraves à la coopération internationale

Du point de vue pratique, le problème majeur que posent les régimes de protection réside dans leur impact sur le plan international. Ces régimes créent des possibilités de planification fiscale qui favorisent l'évasion fiscale internationale (2). Ce qui accentue le risque de double imposition lié à une éventuelle non conformité des régimes d'exception au principe de pleine concurrence (1).

1- L'aggravation du risque de double imposition

Les régimes de protection peuvent influer sur la stratégie de détermination des prix pratiqués au sein des groupes de sociétés. C'est ainsi que, compte tenu de la

[1157] Ibid., § 4.120.

certitude que leur procure un régime de protection, les contribuables peuvent courir le risque de relever les prix facturés à des entreprises associées afin d'être admis au bénéfice de ce régime, alors même que ces prix de transfert seraient supérieurs aux prix de pleine concurrence qu'ils auraient pratiqués compte tenu de leur situation particulière. Dans ce cas, le régime de protection peut se révéler avantageux pour l'administration fiscale qui l'accorde, puisque les contribuables résidents déclareront davantage de revenus imposables.

A première vue, on peut faire valoir que le risque de double imposition va à l'encontre des objectifs de certitude et de simplicité recherchés à l'origine par les contribuables lorsqu'ils optent pour le régime de protection. Ces derniers peuvent considérer qu'une double imposition limitée constitue le prix acceptable à payer pour ne pas avoir à se conformer à des règles complexes de fixation des prix de transfert[1158]. Aussi, la double imposition ne peut-elle être en soi un facteur rédhibitoire pour les régimes de protection.

En revanche, le régime de protection pénalisera à la fois les entreprises associées et leurs administrations fiscales, puisque ces entreprises déclareront moins de bénéfices et de revenus imposables. On se trouve donc devant un problème de partage correct des recettes fiscales entre les pays[1159]. En effet, dans de tels cas, l'administration fiscale du pays défavorisé par ce régime peut ne pas être prête à accepter les prix facturés à ses contribuables à l'occasion de transactions avec des entreprises associées du pays accordant le régime de protection. Ces prix peuvent différer de ceux obtenus avec les méthodes de calcul des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. On peut ainsi penser que l'administration fiscale étrangère va contester les prix résultant de l'application du régime de protection, avec le risque pour le contribuable de subir une double imposition[1160].

Le régime de protection permet au contribuable d'éviter tout examen ou contrôle ultérieur des prix de transfert résultant de son application et les prix ou résultats obtenus n'étant par définition, qu'une approximation de ceux qu'on obtiendrait en appliquant le principe de pleine concurrence. Il est alors normal que le contribuable soit prêt, lorsqu'il opte pour un régime de protection, à supporter la double imposition internationale que pourra entraîner la non acceptation, par une administration fiscale étrangère, des prix de transfert pratiqués dans le cadre du régime de protection[1161].

[1158] Ibid., § 4.111.
[1159] Ibid., § 4.109.
[1160] Ibid., § 4.110.
[1161] Ibid., § 4.112.

L'adoption de régimes de protection dans un pays peut obliger les administrations fiscales des autres États à examiner la politique de fixation des prix de transfert de l'ensemble des entreprises associées à celles qui ont opté pour ce genre de régime de protection, afin de détecter tous les cas éventuels de non-conformité au principe de pleine concurrence. À défaut, il pourra y avoir un transfert de recettes fiscales de ces pays au profit de celui accordant le régime de protection. En conséquence, la simplification administrative obtenue par l'administration fiscale du pays accordant le régime de protection l'est aux dépens des autres pays qui, pour préserver leur base d'imposition, devront déterminer systématiquement si les prix ou résultats autorisés dans le cadre de ce régime sont compatibles avec ceux qui seraient obtenus en application des règles de droit commun. Le travail administratif que s'est épargné le pays accordant le régime de protection se trouve ainsi reporté sur les autres pays.

2- L'augmentation des risques d'évasion fiscale

Les régimes de protection, en ouvrant aux contribuables des possibilités de planification fiscale, augmentent d'autant les risques d'évasion fiscale à l'échelle internationale. Les entreprises risquent d'être incitées à modifier leurs prix de cession interne, de façon à transférer des revenus imposables dans d'autres pays. Cela peut favoriser l'évasion fiscale, dans la mesure où les contribuables mettront en place des mécanismes artificiels pour tirer parti des régimes de protection.

Si un régime de protection repose sur une moyenne pour un secteur, les contribuables ayant une rentabilité supérieure à la moyenne pourront en tirer parti. Par exemple, une entreprise efficiente pratiquant le prix de pleine concurrence pourra dégager une marge de 15% sur des ventes à des entreprises associées. Elle aura intérêt à opter pour un régime de protection prévoyant une marge de 10%. Dans le cadre du régime de protection, elle sera imposée sur un bénéfice minoré, indépendamment du fait que les prix de transfert pour les transactions entre entreprises associées seront sensiblement inférieurs aux prix de pleine concurrence. En conséquence, il y aura transfert de revenu imposable hors du pays. À grande échelle, cela pourra se traduire par une perte de recettes considérable pour le pays offrant le régime de protection. De par la conception même du dispositif, l'administration fiscale n'aura aucun recours pour contrecarrer de tels transferts de bénéfices[1162].

Par conséquent, les régimes de protection risquent de se traduire par une sous imposition des revenus à l'échelle internationale, dès lors qu'ils aboutissent à des prix ou des bénéfices ne se rapprochant pas de ceux obtenus en application du

[1162] Ibid., § 4.117.

principe de pleine concurrence et qu'ils permettent de transférer des revenus imposables vers des pays à faible fiscalité ou des paradis fiscaux. Ainsi, plus le régime de protection est intéressant, plus s'aggrave le risque de perte de recettes fiscales pour cause de minoration de revenus[1163].

§ 2- Pour l'adoption à titre transitoire d'un régime de protection

Les régimes de protection ont essentiellement pour objectifs de simplifier, pour les contribuables admis à en bénéficier, la mise en conformité avec la réglementation aux fins de l'application du principe de pleine concurrence aux transactions avec des entreprises associées, de donner à une catégorie de contribuables l'assurance que le prix imputé ou perçu au titre de transactions avec des entreprises associées sera accepté par l'administration fiscale sans vérification particulière. Ils permettent aussi d'alléger la tâche de l'administration fiscale en ce qu'elle n'aura pas à procéder à des vérifications et à des contrôles auprès de ces contribuables pour ce qui concerne leurs prix de transfert.

C'est ainsi que les régimes de protection présentent de nombreux avantages qui militent en faveur de leur adoption au Sénégal (A). Une fois le principe accepté, le régime de protection approprié devra être mis en œuvre selon des modalités particulières (B).

A- Les avantages liés à l'adoption d'un régime de protection

Quelle qu'en soit la nature, les régimes fiscaux de protection présentent des avantages aussi bien pour l'administration fiscale pour laquelle les tâches sont encore plus simplifiées (1) que pour les entreprises multinationales qui en bénéficient et dont la sécurité juridique est davantage renforcée (2).

1- La simplification des tâches administratives

Le principal avantage que l'administration fiscale peut tirer de l'institution d'un régime de protection est la simplification de ses tâches de contrôle des prix de transfert. En effet, une fois défini le groupe de contribuables admis au bénéfice du régime de protection, ces derniers ne nécessiteraient plus qu'une vérification minimale de leurs prix de transfert et des résultats de leurs transactions avec des entreprises associées.

L'administration fiscale pourrait alors affecter davantage de ressources au contrôle d'autres transactions et d'autres contribuables[1164]. Ces avantages sont d'autant plus importants que la Direction générale des Impôts et des Domaines

[1163] Ibid., § 4.118.

[1164] Idem, § 4.102.

est marquée par la faiblesse des moyens humains et matériels dédiés au contrôle fiscal en général, et celui des prix de transfert en particulier.

C'est en ce sens que les régimes de protection présentent un risque d'arbitraire, puisqu'ils ne correspondent que rarement avec précision aux diverses situations concrètes des entreprises. Pour remédier à ce caractère arbitraire, il faut que l'administration fiscale obtienne les informations pertinentes pour définir les paramètres du régime de protection et en assurer le suivi. Ce sera pour elle une lourde charge, parce que ces informations risquent de ne pas être faciles à obtenir et que des enquêtes approfondies sur les modalités de détermination des prix de transfert pourraient être nécessaires. Or, l'ampleur des recherches indispensables pour définir les paramètres d'un régime de protection qui soit suffisamment précis pour répondre au principe de pleine concurrence, risque de remettre en cause l'un des objectifs des régimes de protection, à savoir la simplification du travail administratif[1165].

2- La sécurisation juridique et fiscale des transactions

Les régimes de protection offrent aux contribuables une plus grande sécurité juridique et un allègement de leurs obligations, principalement en matière de prix de transfert. Avec l'application d'un régime de faveur, les entreprises ont la certitude que les prix de transfert qu'elles pratiquent seront acceptés par l'administration fiscale.

Les contribuables admis au bénéfice du régime de protection auraient l'assurance qu'ils ne seront pas soumis à une vérification ou à un redressement liés à leurs prix de transfert. L'administration fiscale accepterait automatiquement, sans autre examen, tout prix ou résultat dépassant un seuil minimum ou s'inscrivant dans une fourchette préétablie. À cet effet, les contribuables pourraient se voir indiquer les paramètres permettant d'obtenir un prix de transfert ou un résultat acceptable pour l'administration fiscale. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un barème de marge commerciale ou d'indicateurs de bénéfices propres à un secteur.

Par ailleurs, la mise en œuvre du principe de pleine concurrence peut exiger la collecte et l'analyse de données difficiles à obtenir et/ou à évaluer. Dans certains cas, la complexité de ces opérations peut être disproportionnée par rapport à la taille de la société ou au volume de ses transactions avec des entreprises associées[1166]. Les régimes de protection pourraient donc faciliter sensiblement le

[1165] Ibid., § 4.107.

[1166] Ibid., § 4.99.

respect des obligations en exemptant les contribuables de certaines obligations de droit commun.

Conçu comme une commodité, un régime de protection confère plus de souplesse, surtout lorsqu'il n'existe pas de prix de pleine concurrence correspondants ou de comparables. Dans le cadre d'un régime de protection, l'entreprise connaîtrait par avance la fourchette de prix ou de marge bénéficiaire qu'elle doit respecter pour en bénéficier. Il suffirait au contribuable d'appliquer une méthode simplifiée, essentiellement une mesure de rentabilité, qui lui épargnerait la recherche d'éléments de comparaison et lui permettrait donc d'économiser le temps et les ressources qui auraient dû être consacrés à la détermination des prix de transfert[1167].

B- Les modalités d'adoption d'un régime de protection

Les régimes de protection sont d'une grande diversité. Le droit comparé permet de voir les différentes applications de ces régimes en fonction des États qui les ont adoptés (1). Mais il convient de déterminer le type de régime fiscal de protection le plus approprié pour le Sénégal, eu égard aux caractéristiques de son économie et de son système fiscal (2).

1- Les différents types de régimes de protection

D'une manière générale, les règles applicables à un régime de protection se situent entre l'exonération totale des contribuables concernés de l'obligation de se conformer à la législation nationale en matière de prix de transfert et l'obligation de se conformer à diverses procédure pour pouvoir bénéficier du régime de protection. Il peut s'agir, par exemple, d'imposer au contribuable qu'il établisse ses prix de transfert ou ses résultats d'une certaine manière en appliquant, notamment une méthode simplifiée de fixation des prix de transfert prescrite par l'administration fiscale, ou de l'astreindre à la fourniture de certains renseignements ou alors à la tenue de certains comptes pour ses transactions avec des entreprises associées[1168].

C'est ainsi que l'OCDE en matière de régimes de protection distingue deux variantes du point de vue du régime des transactions du contribuable avec des entreprises associées : soit certaines transactions échappent à l'application des réglementations en matière de prix de transfert, en particulier grâce à la fixation de seuils, soit la réglementation est simplifiée, par exemple, grâce à la fixation de

[1167] Ibid., § 4.100.

[1168] Ibid., § 4.96.

fourchettes dans lesquelles devront s'inscrire les prix ou les bénéfices[1169]. En réalité, la pratique distingue en fonction des États qui les utilisent, quatre types de régimes de protection.

Il y a des régimes de protection qui accordent une exemption totale ou partielle des règles relatives aux prix de transfert. Ce type de régime de protection accorde aux contribuables concernés une exemption des obligations de se conformer à tout ou partie des textes législatifs et réglementaires concernant les prix de transfert. Ainsi, les entreprises dont la taille est inférieure à un certain seuil mesuré, par exemple, en termes de chiffre d'affaires, peuvent être entièrement exemptées des règles relatives aux prix de transfert[1170].

Il y a aussi des régimes de protection permettant d'utiliser un indicateur optionnel de substitution du prix de pleine concurrence. Ce type de régime de protection donne au contribuable l'assurance que l'administration fiscale considérera qu'un prix ou une marge de transfert spécifique ou une fourchette de prix ou de marges ou encore une méthode de détermination des prix de transfert, satisfait au principe de pleine concurrence, sous réserve du respect de certaines conditions. En pareil cas, le contribuable est libre de choisir d'adopter ou non le prix ou la marge de transfert ou la fourchette de prix ou de marge ou encore la méthode qu'indique le régime de protection. Lorsque le contribuable choisit de ne pas adopter les paramètres prévus par le régime de protection, il n'est pas admis au bénéfice de ces dispositions[1171].

[1169] Ibid., § 4.96.

[1170] Ce type de régime de protection est appliqué dans un pays comme le Royaume-Uni qui exempte les petites entreprises (selon la définition de l'UE) de l'ensemble des obligations relatives aux prix de transfert, hormis pour les transactions avec des entreprises établies dans des pays spécifiés. Les moyennes entreprises sont aussi exemptées de toutes les obligations (et ne sont donc pas soumises à des sanctions pécuniaires en cas de sous déclaration du bénéfice imposable ou de manquement à l'obligation de conserver des pièces documentaires), mais peuvent tout de même faire l'objet d'un ajustement de leurs prix de transfert à l'issue d'une enquête. Pour plus de détails sur ce type de régime particulier, consulter : http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM432112.htm.

[1171] Un pays tel que l'Australie accorde un régime de protection relatif aux prix de transfert de certains services non essentiels. Voir la Tax Ruling 99/1 « Income tax: international transfer pricing for intra-group services »: http://www.law.ato.gov.au/atolaw.

De même, le Mexique a introduit un régime de protection relatif aux prix de transfert des « maquiladoras ». L'article 216-bis du Code mexicain des impôts définit les obligations à respecter pour que des résidents de pays étrangers opérant avec des « maquiladoras », soient réputés ne pas avoir d'établissement stable au Mexique. « Le bénéfice de ces dispositions est laissé à l'appréciation des « maquiladoras », avec les options suivantes :

Il y a également des régimes de protection prévoyant un indicateur de substitution obligatoire du prix de pleine concurrence. Ce type de régime de protection impose aux contribuables concernés d'établir des prix ou des résultats de pleine concurrence selon des modalités précises. En pareil cas, l'application du régime de protection est obligatoire et, lorsque ce régime s'applique, les contribuables n'ont pas la possibilité d'adopter un prix de transfert ou une méthode qui ne soit pas conforme aux prescriptions du régime. Un tel régime de protection est surtout appliqué aux cas de sous-capitalisation.

Il y a enfin les régimes de protection dispensant le contribuable d'obligations administratives. Ce type de régime de protection dispense le contribuable de l'application de certaines obligations administratives lorsque certaines conditions sont réunies. Par exemple, les entreprises d'une taille inférieure à un certain seuil peuvent être exemptées de tout ou partie des obligations documentaires relatives aux prix de transfert[1172].

- coût majoré net et rendement fixe des actifs : les « maquiladoras » doivent disposer d'une étude appropriée des prix de transfert et déclarer la somme (a) des prix déterminés selon le principe de pleine concurrence (défini aux articles 215 et 216 de la Loi relative à l'impôt sur le revenu), sans tenir compte des actifs qui n'appartiennent pas au contribuable et de (b) 1 % de la valeur nette comptable inscrite sur les livres du résident étranger des machines et équipements de non-résidents dont l'utilisation est permise aux résidents mexicains (hors location) ;
- régime de protection modifié : les « maquiladoras » doivent déclarer un bénéfice imposable minimum représentant le montant le plus élevé entre 6.5 % du total des coûts et frais (assiette des coûts) et 6.9 % des actifs de la « maquiladora » (assiette des actifs) utilisés dans l'exploitation de la « maquiladora » (y compris les actifs appartenant à des résidents étrangers ou des parties liées) ;
- méthodologie prédéterminée : les « maquiladoras » doivent disposer d'une étude appropriée des prix de transfert et déterminer le revenu et les déductions en appliquant la méthode transactionnelle fondée sur la marge bénéficiaire, telle qu'elle est définie aux articles 215 et 216 de la Loi relative à l'impôt sur le revenu, en tenant compte de la rentabilité des machines et équipements du résident étranger utilisés par la « maquiladora », et à l'exclusion de la rentabilité associée aux risques financiers inhérents aux machines et équipements étrangers ;
- les « maquiladoras » ne sont plus tenues d'obtenir un APP si elles n'optent pas pour la disposition du régime de protection ».

[1172] Les pays de l'ancienne Association des administrateurs fiscaux du Pacifique (PATA) sont convenus des caractéristiques d'un dossier de documentation sur les prix de transfert. Les contribuables peuvent choisir d'adopter ou non ce dossier, mais s'ils le font, ils sont exemptés de toutes sanctions pécuniaires susceptibles de résulter d'un ajustement ultérieur de leurs prix de transfert. Les pays membres de l'ex-PATA « conviennent qu'une entreprise multinationale sera réputée satisfaire aux dispositions relatives à la documentation de chaque membre de la PATA dès lors qu'elle respecte tous les principes du Dossier de documentation PATA et échappera donc à l'application de sanctions pécuniaires relatives

2- Le régime de protection le plus adapté pour le Sénégal

Du point de vue de l'exercice actuel du droit de contrôle en matière de prix de transfert, l'administration fiscale sénégalaise est confrontée, au-delà de la lacune des textes juridiques qui ne lui confère pas l'ensemble des droits dont elle aurait besoin, à des difficultés dans l'application de l'analyse de comparabilité, du fait de la conjonction de plusieurs facteurs. Parmi ces facteurs, il y a le manque d'entreprises indépendantes susceptibles d'être utilisées dans l'analyse de comparabilité, l'indisponibilité de comparables, même étrangers, le manque d'informations transactionnelles sur les tiers. Ces problèmes sont particulièrement sensibles pour les examens des questions de comparabilité et des méthodes fondées sur les bénéfices actuellement proposées par l'OCDE et l'ONU.

Le Sénégal n'applique pas présentement des exigences en matière de documentation des prix de transfert qui constituent des outils précieux, à la fois pour la phase d'évaluation des risques, par le biais de déclarations de renseignements spécifiques et pour celle d'examen, par le biais d'une analyse détaillée des prix de transfert. L'administration se heurte à certaines difficultés parfois dues au manque de coopération des contribuables et à des problèmes relatifs à la charge de la preuve. C'est pourquoi, l'expérience des contrôles des prix de transfert au Sénégal est encore plus que limitée. L'on s'attend néanmoins à ce que les activités de vérification augmentent dans un proche avenir.

---

aux prix de transfert prévues par les membres de la PATA pour ce qui concerne les transactions étayées par des pièces documentaires entre entreprises associées résidant dans des juridictions membres de la PATA. Toutefois, le respect des principes de ce Dossier de documentation PATA n'interdit pas aux administrations fiscales membres de la PATA de procéder à des ajustements de prix de transfert et au calcul des éventuels intérêts dus au titre de ces ajustements » :

http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,id=156266,00.html.

Dans la même logique, la Hongrie, par exemple, est dotée d'un régime de protection qui permet aux petites entreprises de préparer un dossier documentaire simplifié. L'article 5 du décret 18 de 2003 dispose :

« (1) Nonobstant les dispositions de l'article 4, les contribuables peuvent satisfaire à leurs obligations de documentations prescrites dans les présentes en préparant la documentation conformément aux dispositions du paragraphe (2) ci-dessous, à condition que la valeur totale de pleine concurrence de la transaction envisagée dans l'accord et des autres transactions susceptibles de lui être agrégées, ne dépasse pas 50 millions HUF, après déduction de la TVA.

(2) La documentation établie selon les dispositions du paragraphe (1) fera référence aux éléments suivants : le nom de l'entreprise associée et l'adresse de son siège social, son numéro d'identification fiscale ; l'objet, la date d'exécution, les modifications et les conditions du contrat ; le prix de pleine concurrence, ainsi que la date et la méthode de préparation du document simplifié ».

Fort de cela, et en vue d'encourager le recours ultérieur au principe de pleine concurrence pour contrôler les prix de transfert, nous proposons un régime fiscal de protection hybride qui comprend plusieurs « sous-régimes », en fonction de la taille de l'entreprise sise au Sénégal. C'est ainsi que ce régime devra comporter, à notre sens, trois catégories : un « système normal », un « système allégé » et un « système minimal » en fonction du chiffre d'affaires[1173].

Les entreprises du « système normal de prix de transfert » dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard de francs CFA devront appliquer le principe de pleine concurrence dans toute sa rigueur. Elles devront recourir aux méthodes traditionnelles ou transactionnelles pour déterminer leurs prix de cession interne, en même temps qu'elles devront produire toute la documentation pertinente pour justifier leur politique de prix de transfert. En pratique, ces entreprises devront se soumettre aux contrôles fiscaux de la part des vérificateurs de la Direction générale des Impôts et des Domaines. L'effort de contrôle devra être polarisé sur ces entreprises qui constituent les plus gros contributeurs fiscaux, aussi bien pour le contrôle, que pour la conclusion d'accords préalables.

Les entreprises du « système allégé de prix de transfert » dont le chiffre d'affaires est compris entre 500 millions et 1 milliard de francs CFA devront également se conformer au principe de pleine concurrence en déterminant leurs prix sur la base des méthodes préconisées. Mais ces entreprises devront être dispensées de certaines obligations administratives, notamment l'obligation de produire une documentation détaillée sur leur politique de prix de transfert.

[1173] Nous avons emprunté cette classification à l'Acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (adopté le 22 février 2000 et paru au Journal officiel OHADA n° 10 du 20 novembre 2000) qui impose une obligation de tenue et de présentation des états financiers aux entreprises en fonction du chiffre d'affaires suivant trois régimes : le « système normal » de présentation des états financiers et de tenue de compte, le « système allégé » et le « système minimal ». Par contre, nous n'avons pas reconduit les seuils de chiffre d'affaires prévus par cet Acte uniforme, qui sont respectivement de plus de 100 millions, compris entre 100 millions et 30 millions, 20 millions ou 10 millions selon que l'entreprise est de négoce, artisanale ou de services (articles 11 et 13 de l'Acte uniforme). Prévus à l'échelle communautaire pour tous les États membres, ces seuils sont très bas et ne reflètent pas la réalité de l'activité économique du Sénégal. C'est la raison pour laquelle, pour le « système normal » de prix de transfert que nous proposons, nous fixons le seuil à 1 milliard de francs au lieu de 100 millions ; d'ailleurs, au Sénégal, pour être admis au Centre des grandes entreprises, il faut réaliser un chiffre d'affaires de 600 millions pour les prestataires de services et 1 milliard pour les industriels ou les commerçants.

Enfin, les entreprises relevant du « système minimal de prix de transfert », dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 millions de francs, devront être totalement dispensées des règles relatives aux prix de transfert. En plus des obligations déclaratives et documentaires, ces entreprises doivent être dispensées de l'obligation de se conformer au principe de pleine concurrence.

Seule une politique de contrôle des prix de transfert est, à notre sens, en mesure de permettre à l'administration fiscale de se déployer efficacement. Eu égard à ses effectifs limités et très peu formés en matière de prix de transfert, il est souhaitable que les agents qualifiés pour cette tâche ne soient dédiés qu'aux grandes entreprises qui présentent un enjeu budgétaire important.

Les très petites entreprises qui relèvent pour l'essentiel du secteur informel peuvent être dispensées du fait de leur nombre trop important et de leur faible contribution aux recettes fiscales. Il est vrai que cette discrimination peut porter atteinte à l'égalité fiscale. Mais c'est seulement à ce prix que le contrôle sera efficient, d'autant plus que ces contribuables ne sont pas dans une situation véritablement égale qui requerrait un traitement égal.

Le secteur dit « informel » ou secteur « non structuré » est composé de micro entreprises qui opèrent sur une très petite échelle et avec un faible niveau d'organisation[1174]. Le faible résultat économique des entreprises du secteur informel, leur nombre, leur dispersion ainsi que leur incapacité ou plutôt leur volonté à tenir une comptabilité font qu'il ne serait pas rationnel d'affecter des moyens administratifs coûteux pour mobiliser des impôts directs d'un faible montant[1175].

Section II- Les accords préalables sur les prix : la contractualisation fiscale

La pratique traditionnelle des contrôles en matière de prix de transfert peut être une source d'incertitude juridique pour les entreprises et se caractérise par des investigations qui s'avèrent souvent longues et coûteuses tant pour les entreprises que pour l'administration. De même, cette procédure de vérification, qui intervient nécessairement *a posteriori*, rend difficile la production d'informations suffisantes pour étayer les prix pratiqués par l'entreprise[1176].

[1174] G. CHAMBAS, *Afrique au sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ?*, CERDI, 2005, p. 5.

[1175] Idem, p. 6.

[1176] DGI (France), *Instruction 4-A-8-99 n° 171 du 17 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert*, disponible sur le site : www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_2292/fichedescriptive_2292.pdf, p. 1.

Dans le but de réduire ces difficultés, certaines législations prévoient un dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert (APP). Ce dispositif a pour vocation à s'appliquer en particulier lorsque la mise en œuvre du principe de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude ou que les circonstances spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle.

Un accord préalable en matière de prix de transfert est une convention qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères concernant par exemple, la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future, pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une période déterminée[1177].

Pour l'heure, les accords préalables en matière de prix de transfert sont inconnus du dispositif législatif sénégalais. Or, la pratique fiscale internationale a fini de démontrer l'utilité d'un tel procédé qui est particulièrement efficace dans la prévention des contentieux fiscaux[1178].

C'est la raison pour laquelle, il nous apparaît nécessaire et urgent pour le législateur sénégalais d'instituer une véritable politique d'accord préalable (§ 1), dont la mise en œuvre permettra à coup sûr de combler dans une large partie le retard accusé dans la stratégie de contrôle des prix de transfert (§ 2).

§ 1- La nécessité d'adopter une politique d'accord préalable

La procédure d'APP suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. Le fondement juridique d'une telle procédure est à rechercher dans le dispositif législatif ou conventionnel. Et à première vue, rien ne s'oppose actuellement à la mise en place d'une procédure d'accord préalable (A).

L'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. C'est lorsque ces mécanismes traditionnels échouent ou sont difficiles à mettre en œuvre que l'APP se révèle le plus utile. Au Sénégal, alors même que ces mécanismes traditionnels n'ont pas révélé toute leur

[1177] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.124.

[1178] P. LACOUR, « Les accords préalables restent marginaux en France », *La Tribune*, 2 septembre 1997, p. XXVIII.

efficacité, il est à tout le moins nécessaire, voire capital d'adopter une politique d'accord préalable, compte tenu des avantages qui lui sont liés (B).

A- Le fondement juridique de l'accord préalable

D'un point de vue théorique, l'accord préalable trouve son fondement dans la volonté de l'administration de donner à l'avance sa position sur une question que lui soumettent les contribuables. C'est ainsi que l'accord préalable peut être considéré, au regard du droit interne comme un succédané du rescrit fiscal (1). D'un point de vue pratique, la faculté offerte aux administrations de passer de tels actes, trouve le plus souvent sa base légale dans la procédure amiable prévue par les conventions fiscales (2).

1- Le fondement de l'accord préalable en droit interne : un succédané du rescrit

L'administration fiscale sénégalaise pourrait s'appuyer sur les prérogatives générales qui lui seraient conférées en droit interne dans le domaine de l'administration de l'impôt pour conclure des accords préalables. Elle peut être saisie par les contribuables dans le but d'obtenir des décisions spécifiques à diverses fins. Même si ces décisions n'ont pas été spécifiquement conçues pour les APP, leur champ d'application est souvent suffisamment large pour les couvrir[1179]. Pour l'heure, aucune disposition du Code général des impôts sénégalais ne prévoit la possibilité pour l'administration de conclure un accord préalable[1180].

L'exemple type d'un dispositif de droit interne pouvant servir de base à un accord préalable, c'est le rescrit fiscal. Parce qu'elle introduit une certaine dose de prévisibilité dans l'activité économique du contribuable, la procédure de rescrit s'avère être un facteur important de sécurité juridique[1181] mais aussi un élément

---

[1179] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière prix de transfert*, op. cit., § 4.141.

[1180] En France, le rescrit fiscal a été instauré par la loi du 8 juillet 1987 et l'instruction du 16 décembre 1988 (B.O.I. 13 L-1-89, *Droit fiscal*, 1989, n° 6, 9630). Cette loi s'est inspirée du *ruling* de droit américain qui a pour effet de clarifier une situation légale complexe au vu d'un dossier. Les règles concernant cette procédure ont été codifiées à l'article L 64 B du Livre des Procédures fiscales, texte qui ne contient toutefois pas le terme de « rescrit », ce nom lui ayant été donné par la pratique.

[1181] B. POULLAIN, « L'abus de droit en fiscalité. La jurisprudence de la Cour de cassation », *Revue des sociétés,* 2002, p. 479. Selon l'auteur, « la notion d'abus de droit est familière au civiliste, mais elle ne correspond pas à l'abus de droit tel que l'entend le droit fiscal. L'abus de droit fiscal, tel qu'il résulte des textes de procédure fiscale, correspond aux notions civiles de simulation et de fraude à la loi. Son utilité est non de permettre la perception de l'impôt en dépit des manœuvres de dissimulation de contribuables - ce à quoi eût suffi l'application du droit commun -, mais d'instituer un système de sanction, par des amendes, de dissimulations volontaires de la matière imposable ».

de renforcement du civisme fiscal[1182]. Le terme « rescrit » provient du latin *rescriptum* qui désignait la réponse écrite de l'empereur à une question de droit posée par un magistrat, un gouverneur de province ou un particulier. Il s'agit d'une procédure permettant au contribuable d'interroger l'administration sur un montage juridique qu'il envisage, afin de savoir s'il est constitutif ou non d'un abus de droit[1183].

Le rescrit est absent des textes législatifs et règlementaires au Sénégal. Néanmoins, la pratique révèle l'utilisation par l'administration et les praticiens de la consultation préalable. En effet, il arrive souvent que le Directeur général des Impôts et des Domaines soit saisi par les contribuables d'une question relative au traitement fiscal d'une opération donnée. Les demandes d'informations et de renseignements ainsi formulées par les usagers constituent une garantie appréciable de sécurité pour les entreprises, les mettant à l'abri d'un risque d'imposition différent des prévisions[1184]. L'avis positif de l'administration est particulièrement important au sujet des montages complexes ou inédits, spécialement lorsqu'ils présentent un caractère international[1185].

Mais nous pensons que le législateur fiscal sénégalais gagnerait à formaliser la pratique du rescrit en la règlementant. Il s'agit d'un mécanisme qui offre une solidité à toute épreuve aux choix de gestion comme aux montages fiscaux des contribuables[1186]. En effet, ce mécanisme conduit l'administration fiscale à adopter, en amont, une prise de position formelle sur le régime fiscal qu'elle estime applicable à l'opération envisagée par le contribuable[1187].

Dans cet ordre d'idées, l'administration fiscale sénégalaise devrait également initier des propositions en vue de prévoir les accords préalables sur les méthodes de détermination des prix de transfert qui conforteraient les entreprises multinationales dans la fixation de leur bénéfice influencée en grande partie par ces prix internes. En général le rescrit fait référence à la notion d'abus de droit (a). Sa mise en œuvre suit une procédure particulière (b).

[1182] L. LADOUX, « Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal », *Les Nouvelles fiscales*, 2010, n° 1046, pp. 25-29.

[1183] G. HUBLOT, « Rescrire ou pas… ? », *Les Nouvelles fiscales*, n° 189, 1er juillet 2000, p. 2.

[1184] M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, PUF, 2007, p. 203.

[1185] M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 346.

[1186] B. BENOIT, « Le rescrit fiscal », *Revue française de Comptabilité*, 1989, n°. 199, p. 39.

[1187] C. BOULLEZ, « Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal », *Bulletin fiscal* 7/97, Ed. Francis Lefebvre, p. 437.

a) La référence à l'abus de droit

La consultation de l'administration à travers le rescrit fiscal doit concerner la portée d'un contrat ou d'une convention susceptible d'être mis en cause dans le cadre de la procédure de répression de l'abus de droit[1188]. La notion d'abus de droit renvoie « à la relativité du droit subjectif compte tenu des finalités privilégiées par le droit objectif »[1189]. La situation qui en découle en matière de contrôle fiscal est pour le moins paradoxale[1190]. Si l'administration estime qu'un contribuable commet un abus de droit, c'est parce qu'elle considère que le comportement de cette personne morale ou physique porte atteinte à la cohérence du droit. D'un autre côté, le contribuable est fondé à penser, compte tenu de l'absence de neutralité et de la relativité de la règle, qu'il est sanctionné pour ne pas avoir respecté une règle incohérente[1191].

L'article 998 du CGI définit la procédure de répression des abus de droit. Il s'agit du droit pour l'administration de restituer leur véritable nature aux actes qui dissimulent la portée d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant ou déguisant une réalisation ou un transfert de bénéfices[1192]. En effet, les qualifications données par les assujettis aux opérations ou actes qu'ils réalisent ne sont pas opposables à l'administration qui est en droit de leur restituer leur véritable caractère[1193]. L'instruction française du 16 décembre 1988 précise que de telles dispositions sont destinées à déjouer les manœuvres ayant pour objet

---

[1188] F. DONNEDIEU DE VABRES, « L'arme de "destruction massive" face à une équation fiscale trop parfaite (ou la difficile mise en œuvre de l'abus de droit dans l'ordre international) », BGFE 4/04, p. 1.

[1189] Selon la théorie de Josserand, A. PIROVANO, « La fonction sociale des droits, réflexions sur le destin des théories de Josserand », Dalloz, 1972, 67.

[1190] Sur le contrôle de l'abus de droit, voir notamment : M. COZIAN, « Les garanties procédurales de l'abus de droit », *in Les grands principes..., op. cit.*, p. 36 ; P. DIBOUT, « La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique », *Droit fiscal*, 1992, n° 45, p. 1734.

[1191] J. AMAR, « L'abus de droit en fiscalité. Un premier aperçu », *Revue des sociétés,* 2002, p. 457.

[1192] L'article 998 vise également en son alinéa 2, les actes qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement moins élevés ou permettant d'éviter en totalité ou en partie le paiement de taxes sur le chiffre d'affaires.

[1193] L'article 998 du CGI sénégalais reprend tel quel l'article L 64 du Livre des Procédures fiscales français, dispose : « *Toute opération, conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant ou déguisant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus, effectuée directement ou par personnes interposées n'est pas opposable à l'Administration. Il en est également ainsi des actes donnant ouverture à des droits d'enregistrement moins élevés ou permettant d'éviter en totalité ou en partie le paiement de taxes sur le chiffre d'affaires. Les qualifications données par les assujettis aux opérations et actes qu'ils réalisent ne sont pas opposables à l'Administration qui est en droit de leur restituer leur véritable nature* ».

d'éluder l'impôt en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées.

L'abus de droit recouvre en fait deux comportements différents : la simulation et la fraude à la loi[1194]. La simulation est un « mensonge juridique » destiné à tromper la vigilance des agents de l'administration fiscale. Elle consiste en la dissimulation de la vraie nature d'un acte. L'acte fictif créant une apparence trompeuse est de loin le cas le plus habituel. La dissimulation de la vérité sera la conséquence, soit d'une simulation d'acte par un acte d'une nature différente, par exemple une donation déguisée en vente[1195], soit de l'intervention à l'acte d'une personne qui n'est pas le véritable contractant[1196], soit de la conclusion d'actes par des personnes fictives[1197].

[1194] Voir notamment : M. COZIAN, « Les garanties procédurales de l'abus de droit », *in Les grands principes..., op. cit.*, p. 36 ; P. DIBOUT, « La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique », op. cit., p. 1734.

[1195] Cour de Cassation (France), 21 mars 2000, *Mme Rey et M. Escande*, arrêt n° 732 D : « Attendu, selon le jugement attaqué... que 16 jours avant son décès, M. Rigaud a vendu à Mme Rey et M. Escande une maison et des parcelles de terre pour un prix converti pour l'essentiel en obligation de soins, passée et à venir, et en rente viagère... ; Attendu que Mme Rey et M. Escande font grief au jugement [en substance de n'avoir pas légalement justifié l'intention libérale de M. Rigaud]... ; Mais attendu que les juges du fond, en constatant que M. Rigaud,... un mois avant la vente avait institué Mme Rey et M. Escande « légataires généraux et universels » de l'ensemble des biens meubles et immeubles composant sa succession au jour de son décès, qu'il disposait de sommes importantes excluant tout besoin de vendre, et au surplus qu'une grande partie de ces sommes avait été prélevée par les demandeurs quelques jours seulement avant la signature de l'acte de vente pour les soins et entretiens passés, ont, justifiant ainsi légalement leur décision, précisé les éléments de fait dont ils ont déduit l'intention libérale du vendeur et que le moyen ne peut être accueilli... ».

[1196] Cour de Cassation (France), *Bonicart*, 21 février 1995, pourvoi n° V 93-13.512. C'est le cas d'un notaire qui donne quittance du prix d'achat d'un immeuble à une personne qui n'est pas celle qui l'a payé.

[1197] Cour de Cassation (France), 11 janvier 2000, *Fressineau* : « Vu les articles 793, I, 4 du Code général des impôts et L 64 du LPF ; Attendu, selon le jugement déféré, rendu sur renvoi après cassation, que, le 26 janvier 1984, M. Vincent, Paul Fressineau et ses deux enfants ont constitué une société civile d'exploitation agricole dénommée « SCEA du Château Tour de Bigorre » pour exploiter une propriété viticole à Saint-Genès-de-Castillon ; que, le 31 mars 1984, un bail à long terme portant sur la propriété viticole a été consenti à la SCEA par les époux Vincent Paul Fressineau ; que, le 30 juillet 1985, ceux-ci ont constitué avec leurs deux enfants un groupement foncier agricole dénommé « Domaine de Bigorre Bray » ; que le même jour, ils ont fait donation à leurs deux enfants de la nue-propriété des actions qu'ils détenaient dans le GFA ; que les époux Vincent Paul Fressineau ayant fait apport de la propriété viticole au GFA, il est devenu titulaire du bail à long terme consenti à la SCEA ; que les droits de mutation concernant la donation en nue-propriété des parts du GFA ont été

La fraude à la loi, quant à elle, est une opération *a priori* valable mais qui dépasse les limites tolérables de l'habileté fiscale[1198]. Il y a abus si la motivation du montage est exclusivement fiscale. Ce cas d'abus de droit est d'origine prétorienne. En France, la fraude à la loi fiscale n'est pas visée directement par l'article L 64 du LPF. Elle est issue de la jurisprudence du Conseil d'État[1199], reprise en termes presque identiques par la Cour de cassation[1200].

---

acquittés avec une exonération des trois-quarts sur le fondement de l'article 793, I, 4, du Code général des impôts ; que l'administration des impôts, estimant fictif le bail consenti par le GFA à la SCEA, a, en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, mis en recouvrement les droits d'enregistrement et pénalités estimés dus ; que M. Jean-Paul Fressineau et sa soeur Mme Hernandez ont sollicité du tribunal le dégrèvement des impositions et pénalités ; attendu que, pour accueillir la demande de dégrèvement, le jugement relève que M. et Mme Vincent Fressineau étant les associés majoritaires le montant des fermages revenant aux deux autres associés était quasiment symbolique et retient que si le GFA n'avait pas de compte bancaire pour encaisser les loyers lui revenant et payer les charges, les loyers étant encaissés et les charges payées sur un compte de M. Vincent Fressineau, il s'agissait là d'un mode de fonctionnement pratique simplifiant des procédures comptables dont le résultat aurait de toute façon été le même et que, les personnes physiques des associés étant distincts des entités juridiques constituées par le GFA et la SCEA, la fictivité du GFA et du bail n'était pas démontrée ; attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'il résultait de ses constatations que le GFA n'agissait en aucune façon comme le propriétaire du domaine agricole loué à la SCEA et n'avait aucune existence réelle, le tribunal a violé les textes susvisés. Par ces motifs... Casse et annule... Statuant à nouveau... Rejette les demandes de dégrèvement... ».

[1198] Pour une critique fondée sur l'inadaptation de la notion pour appréhender les éventuelles fraudes à la loi, voir : P. DURAND, « L'abus de droit, une notion en crise », RFDA, 1997, n° 297, p. 292.

[1199] CE,10 juin 1981 : Application des peines de l'abus de droit aux actes « qui n'ont pu être inspirés par un autre motif que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».

[1200] CE, 19 avril 1988, Donizel : Application des peines de l'abus de droit aux actes « ayant pour seul but d'éluder les impositions dont était passible l'opération réelle ». Mais, en l'espèce, il a été jugé qu'il n'y a pas eu abus de droit. Dans cette affaire, le même jour, les parents constituent un GFA avec leurs filles. Ils lui apportent leur domaine agricole et les filles font un apport minime en argent. Le GFA donne aux parents un bail à long terme sur le domaine. Les parents font alors une donation-partage de la nue-propriété des parts du GFA à leurs filles. Ainsi les droits de donation sont réduits des 3/4 - parts de GFA dont les biens sont loués à long terme - puis, sur le quart restant, de 25 % (donation-partage). La Cour de cassation a jugé que ce montage n'est pas constitutif d'abus de droit, ayant eu aussi pour objet de « sauvegarder l'unité de l'exploitation ».

b) La procédure du rescrit fiscal

La procédure du rescrit fiscal est menée à travers une demande initiée par le contribuable qui veut bénéficier de l'avis préalable de l'administration. La demande en rescrit doit respecter un certain nombre de conditions de fond et de forme (i). C'est seulement lorsque que ces conditions sont remplies que l'administration peut être amenée à donner un avis sur le montage qui lui est présenté (ii).

i) Les conditions de la demande en rescrit

En France, l'article L 64 B du LPF dispose que la procédure définie à l'article L 64 qui traite de l'abus de droit, n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration fiscale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de cette demande.

Ainsi, pour que la demande soit recevable, il faut tout d'abord qu'elle soit formulée par les parties préalablement à la conclusion du contrat ou de l'acte. Dans le cas contraire, la demande aurait le caractère d'une demande de renseignements et ne pourrait alors bénéficier de la garantie attachée à une prise de position formelle de l'administration.

Afin que l'administration fiscale puisse se prononcer en connaissance de cause, la loi a fixé certaines conditions pour la demande de rescrit : celle-ci doit est écrite, préalable ; elle doit préciser la situation de fait du contribuable et viser le texte fiscal à l'aune duquel l'administration prendra position. Elle doit aussi mentionner explicitement l'identité des parties.

De plus, le contribuable doit être de bonne foi, il ne peut se prévaloir de la garantie s'il a fourni des éléments incomplets ou inexacts. Il peut, pour la même opération, présenter une demande complète, mais l'administration n'est réputée saisie qu'à partir du moment où elle dispose de tous les éléments utiles.

ii) La portée de la demande en rescrit

En France, la portée de la garantie apportée au contribuable par le mécanisme de rescrit dépend de la réaction de l'administration dans le délai de six mois à compter du jour de la réception par elle de la demande remplissant toutes les conditions. Lorsque l'administration ne répond pas dans le délai indiqué, la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable au contribuable, à moins que celle-ci ne démontre que la demande ne remplissait pas toutes les conditions nécessaires, ou alors que l'opération mise en œuvre par le contribuable

ne correspond pas à celle décrite. La garantie ne concerne que l'opération soumise à l'administration et n'est invocable que par les parties à la convention ou au contrat.

Lorsque l'administration répond dans les six mois, soit elle ne partage pas l'analyse du contribuable, ce dernier est libre de réaliser l'opération à ses risques et périls ; soit elle n'émet pas d'objection et elle est donc engagée par sa position. La réponse qui sera faite au contribuable est personnelle, aucune personne ne peut se prévaloir d'une réponse qui aurait été adressée à un tiers, quand bien même sa situation paraîtrait identique[1201].

En pratique, la portée du rescrit fiscal demeure encore limitée dans un pays comme la France où cette procédure n'a eu jusque-là qu'un succès mitigé[1202]. Il y a à cela plusieurs explications. Il s'agit tout d'abord d'une crainte envers l'administration. Le contribuable est souvent peu enclin à attirer sur lui l'attention de l'administration fiscale. Cette crainte semble justifiée. En effet, la procédure du rescrit n'apporte pas au contribuable une sécurité totale.

Tout d'abord, même si le contribuable est protégé d'une sanction sur le fondement de l'abus de droit, l'administration, ayant connaissance du montage projeté, peut ne pas se prononcer sur d'éventuels autres vices du montage et redresser par la suite sur cet autre fondement. Il y a un risque de voir l'administration abuser de la possibilité de démontrer qu'elle n'a pas reçu tous les éléments nécessaires pour se prononcer sur l'opération. Ainsi, le contribuable qui se croyait protégé par le silence de l'administration durant six mois pourrait quand même se voir redressé sur le fondement de l'abus de droit. Ensuite, dans cette procédure, l'administration est à la fois juge et partie. Il lui est demandé de se prononcer sur un dossier en donnant une autorisation souvent contraire à ses intérêts[1203]. Enfin, les entreprises n'ont sans doute pas envie de rendre public un schéma original pour ne pas alerter la concurrence ou pour ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur un montage valable mais constitutif d'un trop grand risque d'évasion fiscale et l'inciter à agir pour combler une lacune législative, privant ainsi le contribuable de quelques années de profit.

[1201] L. LADOUX, « Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal », op. cit., p. 25.

[1202] B. OPPETIT, *La résurgence du rescrit*, Dalloz, 1991, chron., p.105.

[1203] G. BAFFOY et S. DE LASSUS, « Les limites de la procédure de rescrit et propositions d'améliorations », *La Semaine juridique, Ed. notariale et immobilière*, 2003, n° 39, pp. 1366 et s.

2- Le fondement de l'accord préalable en droit conventionnel

L'accord préalable en matière de prix de transfert peut avoir un fondement en droit conventionnel. Même si l'administration fiscale sénégalaise ne peut pas, en vertu de son droit interne, conclure des APP, elle peut le faire éventuellement sur la base du droit conventionnel. En effet, la plupart des conventions fiscales conclues par le Sénégal comportent une stipulation relative à la procédure amiable similaire à l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Dans ces hypothèses, les autorités compétentes sont autorisées à conclure un APP si les problèmes que posent les prix de transfert sont susceptibles d'entraîner une double imposition ou de soulever des difficultés ou des doutes quant à l'interprétation ou à l'application de la convention.

Les APP qui font intervenir l'autorité compétente d'un État cocontractant relèvent de la procédure amiable de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, bien qu'ils n'y soient pas expressément mentionnés. Le paragraphe 3 de cet article dispose que les autorités compétentes « s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention ». Tout en indiquant que l'article 25 paragraphe 3 vise les difficultés d'ordre général concernant une catégorie de contribuables, le paragraphe 32 des commentaires reconnaît expressément que ces difficultés ont pu être soulevées à l'occasion d'un cas particulier[1204].

L'accord conclu sur cette base serait juridiquement contraignant pour les deux États et créerait des droits pour le contribuable concerné. Dans la mesure où les conventions de double imposition priment sur le droit interne, l'absence de base juridique en droit interne pour la conclusion d'un accord n'empêchera pas l'application d'un APP au titre de la procédure amiable[1205].

En pratique, les conventions signées par le Sénégal comportent effectivement une stipulation semblable à celle de l'article 25 de la convention OCDE. Néanmoins, la portée de certaines stipulations conventionnelles est tellement large que, même ne faisant pas allusion aux accords préalables, elles peuvent permettre aux administrations d'y recourir. La convention franco-sénégalaise par exemple, en son article 41 prévoit que les autorités compétentes peuvent s'entendre pour supprimer la double imposition. Ainsi en est-il également de l'article 42 de ladite convention qui permet aux autorités compétentes de se concerter pour en déterminer d'un commun accord les modalités d'application. Donc, sur cette

[1204] Idem, § 4.141.

[1205] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.142.

base, les administrations fiscales, en rapport avec le contribuable peuvent conclure des accords bilatéraux. Mais toujours est-il que, pour plus de clarté dans la politique fiscale des États signataires, nous proposons qu'une clause d'accord préalable soit insérée.

Ainsi, les conventions ne permettent que la conclusion d'accords préalables multilatéraux. Compte tenu cependant, du fait que les accords multilatéraux soulèvent de lourdes difficultés techniques et de coordination. Le contribuable doit pouvoir négocier un accord unilatéral, à défaut de pouvoir obtenir un accord bilatéral ou multilatéral par exemple, en cas d'échec d'une procédure entre autorités compétentes[1206]. Mais pour cela, il faut qu'une disposition du Code général des impôts le prévoie. Les conventions fiscales ne peuvent prévoir que des accords bilatéraux ou multilatéraux.

Dans certains cas, si des APP ont été mis en place, c'est parce que l'application des règles en matière de prix de transfert à une catégorie particulière de contribuables soulève des doutes et des difficultés. L'article 25 paragraphe 3 précise également que les autorités compétentes peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention. Les APP bilatéraux devraient relever de cette disposition parce que l'un de leurs objectifs est d'éviter la double imposition. La convention prévoit des ajustements des prix de transfert, mais elle n'indique aucune méthode ou procédure particulière, si ce n'est le principe de pleine concurrence. La conclusion d'un accord préalable n'y serait donc pas contraire.

En définitive, nous considérons que les APP sont autorisés par le paragraphe 3 de l'article 25, car les affaires spécifiques de prix de transfert soumises à un APP ne sont pas visées ailleurs dans la convention. L'article 26 relatif à l'échange de renseignements peut également faciliter les APP en instaurant une coopération entre les autorités compétentes sous la forme d'échanges de renseignements[1207].

B- Les avantages liés à l'existence d'une politique d'accord préalable

Les accords préalables en matière de prix de transfert présentent de nombreux avantages qui ont fait leur succès à l'échelle internationale et qui sont autant de bonnes raisons militant en faveur de leur adoption dans la législation fiscale sénégalaise.

[1206] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 370.

[1207] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de* transfert, op. cit., § 4.140.

Ces avantages profitent aussi bien aux administrations fiscales qu'aux entreprises multinationales[1208]. En fait, le dispositif d'accord préalable présente divers avantages. Il constitue un moyen de contournement du contentieux en favorisant la coopération et le dialogue entre l'administration et le contribuable (1). En même temps, il contribue largement à la sécurisation de la politique des prix de transfert menée par les entreprises (2).

1- L'évitement du contentieux des prix de transfert

La mise en œuvre d'une politique d'accord préalable permet d'éviter aux contribuables ainsi qu'à l'administration fiscale des vérifications et des actions en justice longues et coûteuses auxquelles peut donner lieu la fixation des prix de transfert. Lorsqu'un APP est conclu, l'administration fiscale aura sans doute à consacrer moins de ressources aux contrôles ultérieurs des déclarations d'impôt du contribuable.

La procédure d'APP peut en elle-même également faire gagner du temps aux contribuables comme aux administrations fiscales par rapport aux vérifications traditionnelles, bien qu'il puisse n'y avoir au total aucun gain net de temps. C'est le cas de pays comme le Sénégal, où la procédure de suivi n'est pas formalisée et où l'existence d'un APP n'a pas d'incidence directe sur le montant des ressources consacrées à la mise en œuvre de la législation fiscale[1209].

Le contentieux est d'autant plus facile à éviter que les accords préalables sont l'occasion d'une coopération approfondie entre l'administration et le contribuable. En effet, la possibilité qui s'offre d'examiner des problèmes fiscaux complexes dans un cadre plus serein que celui d'une vérification des prix de transfert peut favoriser la libre circulation des informations entre les parties concernées, en vue d'un résultat qui soit juridiquement correct et réalisable dans la pratique.

L'absence de confrontation peut également conduire à plus d'objectivité pour l'examen des données et renseignements fournis que dans un cadre plus ou moins contentieux. L'étroite concertation et l'étroite coopération nécessaires entre les administrations fiscales pour la mise en œuvre d'un dispositif d'APP se traduisent également par des relations plus sincères entre les pays parties à la convention pour tout ce qui concerne la fixation des prix de transfert[1210].

[1208] C. SILBERZTEIN, « Prix de transfert : négociez un accord préalable avec l'administration », *Option Finance*, 1999, n° 653, p. 45.

[1209] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.145.

[1210] Idem, § 4.144.

Les obligations de communication de renseignements dans le cadre d'un dispositif d'APP et l'esprit de coopération qui préside à sa négociation permettent aux administrations fiscales de mieux comprendre certaines opérations internationales complexes auxquelles se livrent les entreprises multinationales. Grâce à un dispositif d'APP, il est possible de mieux comprendre les aspects extrêmement techniques et les éléments de fait de certaines opérations, comme les transactions financières à l'échelle mondiale et les problèmes fiscaux qu'elles soulèvent[1211].

2- Le renforcement de la sécurité juridique

Un dispositif d'APP est utile surtout pour les contribuables parce qu'il élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Une fois que les conditions à remplir sont respectées, l'APP constitue pour les contribuables concernés un facteur de sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations en cause et ce pour une période fixée à l'avance. Dans certains cas, l'APP comportera une possibilité de prorogation. Il pourra également donner lieu à une renégociation par les administrations fiscales et les contribuables concernés à son expiration[1212]. Grâce à cette sécurité que lui procure l'APP, le contribuable est mieux à même de prévoir ses charges fiscales. Ce qui est de nature à favoriser l'investissement[1213].

Les APP bilatéraux et multilatéraux réduisent très sensiblement ou éliminent la possibilité de double imposition ou de non imposition juridiques ou économiques, puisque tous les États concernés participent. En revanche, les APP unilatéraux n'apportent pas de certitude pour la réduction de la double imposition, parce que les autres administrations fiscales qui ont à connaître des transactions régies par ces accords peuvent considérer que la méthode adoptée ne donne pas un résultat conforme au principe de pleine concurrence.

En outre, les APP bilatéraux ou multilatéraux peuvent améliorer la procédure amiable en faisant bénéficier d'un gain de temps important pour la conclusion d'un accord amiable, dans la mesure où les autorités compétentes ont affaire à des données actuelles et non à des données portant sur des exercices antérieurs, dont la collecte peut se révéler difficile et exiger de longs délais[1214].

[1211] Ibid., § 4.147.

[1212] Ibid., § 4.143.

[1213] J.-R. PELLAS, « Le principe de la sécurité juridique en droit fiscal », *Mélanges G. Dupuis*, LGDJ 1997, p. 261.

[1214] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.146.

§ 2- La mise en œuvre de la politique d'accord préalable

Les accords préalables en matière de prix de transfert connaissent un succès grandissant à l'échelle internationale. Dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement entre les autorités compétentes par le biais de la procédure amiable de la convention correspondante. Dans le cadre d'un APP bilatéral, les contribuables risquent moins de se sentir obligés de conclure ou d'accepter un accord non conforme au principe de pleine concurrence pour éviter des enquêtes coûteuses et d'éventuelles sanctions. En plus, un accord bilatéral réduit sensiblement les risques de non imposition ou de double imposition des bénéfices.

C'est ainsi que pour la première fois en Europe, en avril 2004, les prix de transfert pratiqués par un groupe pour ses transactions transfrontalières font l'objet d'un accord préalable entre les administrations fiscales de plusieurs pays, à savoir l'Allemagne, l'Espagne, la France et le Royaume-Uni. Cet accord novateur illustre une forme de coopération possible entre entreprises et administrations face aux problèmes complexe des prix de transfert[1215].

Une fois le principe de l'adoption de la politique d'accord préalable retenu, la procédure de leur conclusion devra être suivie (A) afin que les effets attendus, bien que limités, puissent être atteints (B).

A- La procédure de conclusion de l'accord préalable

Source de sécurité juridique et économique, l'APP doit permettre également une meilleure concertation entre l'administration et le contribuable[1216]. La France a adopté tardivement une politique d'accord préalable[1217]. L'instruction du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable est considérée comme « une petite révolution fiscale »[1218], d'où la nécessité de son amélioration[1219].

Le Sénégal peut s'inspirer de l'expérience française. D'une manière générale, la procédure d'accord préalable se déroule suivant des règles bien précises fixées

---

[1215] L. DELORME, « Prix de transfert : Airbus obtient le premier accord préalable multilatéral européen », *Décideurs : Stratégie Finance et Droit*, n° 57, 2004, pp. 30-31.

[1216] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 369.

[1217] Sur la réticence initiale des autorités françaises, voir : B. GOUTHIERE, « Prix de transfert (suite) : les entreprises françaises face à l'administration fiscale américaine », BF 07/92, pp. 458 et s.

[1218] C. SILBERZTEIN et V. SCHMITT, « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *Droit fiscal*, 2000, n° 5, p. 254.

[1219] A. DE L'ESTOILE-CAMPI et al., « Accord préalable en matière de prix de transfert. La France doit encore faire ses preuves », BF 2/00, p. 86.

par la législation fiscale (1) pour aboutir à la conclusion d'un accord amiable, véritable convention bipartite ou multipartite (2).

1- Le déroulement de la procédure d'accord préalable

Avant même la formulation d'une demande d'accord préalable, l'administration doit inviter les entreprises à examiner les conditions dans lesquelles un accord pourrait être obtenu. Cette réunion préliminaire avant la formulation d'une demande officielle permet d'évoquer l'opportunité d'un accord, le type et la portée des informations nécessaires à l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise, le calendrier prévisionnel des travaux ainsi que toutes questions relatives aux modalités d'instruction de la demande. C'est par la suite que l'entreprise pourra introduire la demande qui marque l'ouverture de la procédure (a) et qui fera l'objet d'une instruction par les services compétents (b).

a) L'ouverture de la procédure d'accord préalable

L'initiative de la procédure d'accord préalable appartient au contribuable qui introduit auprès des services compétents de l'administration fiscale une demande en ce sens[1220]. En France, la demande doit être présentée six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice visé par la demande d'accord[1221].

L'accord préalable en matière de prix de transfert fait l'objet d'une procédure assez souple. C'est ainsi que le fait qu'un contribuable soit soumis à une procédure de contrôle n'empêche pas la présentation d'une demande d'accord au titre de transactions futures. Mais une demande d'accord préalable ne peut avoir pour effet de suspendre un contrôle en cours ou toute autre procédure d'examen ou d'établissement de l'impôt. Mais rien ne s'oppose à ce qu'une opération de contrôle fiscal puisse être prolongée par l'examen d'une demande d'accord préalable pour les exercices non couverts par la vérification de comptabilité.

[1220] L. DELORME, « Prix de transfert : Airbus obtient le premier accord préalable multilatéral européen », op. cit., p. 30. L'auteur reprend les explications de Michel Fabre, Directeur fiscal du groupe Airbus : « Airbus s'est lancé dans la négociation de l'APP à l'issue d'une réorganisation menée en 2001. La nouvelle structure nécessitait la mise en place de méthodes de prix de transfert adéquates. La complexité des activités industrielles, par ailleurs fortement intégrées, et l'interdépendance des opérations d'Airbus en Europe rendaient cette tâche extrêmement difficile. C'est pourquoi, Airbus entreprenait une démarche volontaire auprès des administrations fiscales des 4 États dans lesquels le groupe réalise l'essentiel de ses activités en vue d'aboutir à un consensus quant à la méthode de détermination des prix de transfert ».

[1221] DGI (France), *Instruction n° 171 du 17 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert*, op. cit, p. 4.

La procédure d'APP est indépendante des voies de droit interne. L'ouverture d'une procédure d'accord préalable demeure sans incidence sur les délais de prescription de l'action administrative et l'instruction de celle-ci ne fait pas obstacle à l'engagement d'une procédure de contrôle fiscal.

Parallèlement à la présentation de la demande au Sénégal, l'entreprise devrait formuler sa demande d'accord dans l'autre État concerné. Par exemple, en France, le contribuable est tenu d'adresser une copie de cette demande dans le délai de deux mois à compter de la date de la demande d'ouverture de la procédure[1222].

En plus de sa demande, le contribuable doit proposer une méthode de détermination de ses prix de transfert puis fournir l'ensemble des données commerciales, industrielles, financières et juridiques visant à démontrer que ladite méthode conduit à déterminer des prix de manière conforme au principe de pleine concurrence. Le contribuable transmet à l'appui de sa demande, l'ensemble des informations nécessaires à l'examen de la méthode qu'il entend retenir pour la détermination de ses prix de transfert[1223].

b) L'instruction de la demande d'accord préalable

L'accord préalable en matière de prix de transfert suppose une coopération entre l'entreprise et l'administration. L'instruction de la demande d'accord conduit à étudier la méthode présentée par le contribuable dans le cadre d'un examen conjoint mené par l'administration fiscale dans le cadre d'une négociation parallèle entre l'administration et l'autorité compétente de l'autre État concerné.

L'étude de la méthode de prix de transfert et des transactions soumises à l'examen de l'administration doit faire l'objet de discussions entre les parties. Dans la pratique, des réunions techniques doivent être organisées afin de permettre au contribuable de présenter les documents nécessaires à l'examen des transactions concernées et de justifier la méthode qu'il entend retenir[1224].

L'instruction de la demande ne se limite pas à un examen formel des documents. Avec l'accord de l'entreprise, les agents de l'administration fiscale chargés de l'instruction peuvent se rendre sur place. Dans ce cadre, l'entreprise ou ses

---

[1222] Idem., p. 4.

[1223] Dans le cas d'Airbus par exemple, la négociation et la conclusion de l'accord ont nécessité des efforts importants, du fait de la nature et de la complexité des questions techniques à traiter et des implications de cet accord sur la répartition entre les 4 pays concernés de la base imposable dégagée par le groupe.

[1224] DGI, *Instruction n° 171 du 17 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert*, op. cit, p. 4.

conseils mettent à la disposition de l'administration les éléments permettant d'analyser la méthode présentée par tous moyens appropriés. L'administration doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert de l'entreprise. Outre la communication des documents nécessaires à l'expertise de sa méthode, le contribuable doit pouvoir être amené à produire tout document comptable ou extra comptable susceptible d'éclairer les agents chargés de l'instruction[1225].

L'instruction des demandes d'accord préalable ne se limite pas non plus à un examen formel des transactions en cause. Au contraire, elle suppose leur examen approfondi. C'est ainsi que les méthodes proposées doivent faire l'objet d'une justification substantielle. Les comparables sont amenés à y jouer un rôle fondamental. En l'absence de données comparables, le contribuable devra démontrer que la méthode qu'il retient permet d'approcher des prix de pleine concurrence.

Pour justifier la méthode retenue pour la détermination de ses prix de transfert, le contribuable doit, dans toute la mesure du possible, rassembler les données pertinentes sur les prix pratiqués lors de transactions comparables sur le marché libre. À défaut, il doit identifier toutes les transactions susceptibles d'être comparables mais pour lesquelles des données fiables ne sont pas disponibles ou, à tout le moins, rassembler des données pertinentes sur les prix appliqués lors de transactions similaires effectuées sur le marché libre, même si celles-ci ne sont pas étroitement comparables et proposer les ajustements nécessaires à leur application à ses propres opérations[1226].

L'examen de la demande d'APP ressemble ainsi, à bien des égards, à la procédure interne à l'entreprise de détermination et de justification de ses prix de transfert. Toutefois, la méthode de détermination des prix de transfert présentée par le contribuable, portant par hypothèse sur des transactions futures, peut être affectée par l'évolution des conditions économiques ou opérationnelles dont les effets peuvent modifier les paramètres de l'accord au moment où se réaliseront les transactions en cause. L'entreprise doit, par conséquent, proposer les hypothèses de base, c'est-à-dire les seuils ou les paramètres qui, selon elle, sont de nature à remettre en cause la validité de cette méthode et conduisent à sa révision ou à sa suspension sur la période restant à courir.

[1225] Idem, p. 5.

[1226] Ibid., p. 5.

Ces hypothèses de base doivent faire l'objet d'une étude circonstanciée dans le cadre de la négociation de l'accord. Le contribuable doit présenter à l'appui de sa demande d'accord les principaux paramètres dont l'existence conditionne de manière déterminante la méthode de fixation de ses prix de transfert. Aussi, doit-il expliquer la façon dont la méthode retenue peut s'adapter à certaines modifications des conditions d'exercice présentées lors du dépôt de la demande[1227].

L'examen de la documentation est également important pour l'administration dans le but d'assurer le contrôle des transactions. Ainsi, le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication d'un document. L'administration doit s'engager à ne pas divulguer à des tiers autres que l'autorité compétente partie à l'accord l'information transmise, à respecter les règles de confidentialité qui se rapportent directement à l'existence et au montant de l'impôt dû par le contribuable. Les règles relatives au secret fiscal s'appliquent aux informations transmises dans le cadre de l'accord.

Dès lors que l'administration aura établi sa position sur la méthode de détermination des prix de transfert proposée par le contribuable, elle poursuit l'examen conjoint de celle-ci avec l'autre autorité compétente partie à la négociation. Si, au terme de ces échanges, l'autre autorité compétente parvient à la conclusion qu'elle ne souhaite pas donner son accord, la procédure est close et le contribuable en est informé[1228].

2- La conclusion de l'accord préalable

Lorsque les administrations engagées dans la procédure parviennent à un accord, le service chargé de l'instruction de la demande devra adresser au contribuable une lettre définissant les termes de l'accord. Ce dernier devra alors faire connaître en retour son acceptation et s'engager à respecter les conditions d'application de l'accord. L'accord doit revêtir un caractère confidentiel.

En France, le courrier adressé au contribuable par l'administration fiscale à ce propos contient, entre autres, les informations suivantes : les entreprises et les transactions couvertes par l'accord, la description de la méthode de détermination des prix de transfert retenue, la description des hypothèses de base et modalités de révision ou d'annulation de l'accord, la date d'entrée en vigueur

[1227] Ibid., p. 5.

[1228] Ibid., p. 6.

de l'accord, sa durée, les renseignements à porter dans le « rapport annuel » et dispositif de suivi ainsi que les conditions de renouvellement de l'accord[1229].

En principe, l'accord préalable entre en vigueur à la date convenue entre les parties. Sa durée doit être fixée à l'occasion des négociations. En France, elle est comprise entre trois et cinq ans. Les particularités de l'activité exercée par le contribuable et les accords déjà conclus avec une autre autorité compétente constituent les principaux facteurs déterminant la durée de l'accord.

A la demande de l'entreprise, l'accord peut éventuellement être renouvelé[1230]. En cas d'accord formel de l'administration sur le principe d'un renouvellement de l'accord, la nouvelle procédure de négociation peut être allégée en l'absence de modifications substantielles des conditions d'exercice de l'activité et des principaux paramètres de l'accord antérieur.

B- Les effets de l'accord préalable

Fruit d'une contractualisation entre l'administration fiscale et les contribuables, l'accord préalable a pour effet principal la sécurisation des prix de transfert (1). Mais quoique très efficaces et très pratiques, les accords sur les prix de transfert demeurent limités quant à leurs effets et présentent certains inconvénients (2).

1- La contractualisation sur les prix de transfert

Les procédures sont mieux acceptées, plus rapides et engendrent moins de contentieux lorsque les contribuables se sentent écoutés ; d'où pour l'administration un gain de temps appréciable et une économie d'efforts. C'est la raison pour laquelle, de plus en plus, les administrations fiscales associent les destinataires de la norme à son élaboration ; parfois en empruntant aux mécanismes de formation du contrat. Cette contractualisation a pour fonction et pour effet de permettre l'adhésion des personnes concernées, mais aussi de permettre l'adaptation de la règle, afin de tenir compte des situations individuelles. Ces formes de négociation, apparemment contraires aux principes de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt, se sont développées en matière fiscale[1231].

[1229] Ibid., p. 8.

[1230] En France, la demande de renouvellement devra parvenir à l'administration fiscale 6 mois au moins avant l'expiration du terme de l'accord. À défaut de demande de renouvellement dans les délais requis, l'administration informera expressément le contribuable que l'accord est rapporté à l'échéance de son terme.

[1231] M. COLLET, *Droit fiscal,* op. cit., p. 208

C'est dans ce sens que l'accord préalable constitue un « contrat fiscal » [1232]. En tant que prise de position formelle de l'administration sur les effets fiscaux d'une transaction envisagée, l'accord préalable permet une garantie en matière de transaction, une cohérence dans l'application de la loi, une réduction des controverses et des contentieux et est un élément de maintien de bonnes relations. C'est ainsi que la procédure d'APP est l'un des moyens de prévenir les risques de redressements ainsi que la double imposition qui en résulterait. Elle consiste en une négociation préalable entre l'administration et le contribuable sur les méthodes de détermination des prix pour une période déterminée.

Instrument de sécurité juridique, l'accord préalable en matière de prix de transfert stabilise l'environnement fiscal des sociétés multinationales. Il donnerait aux entreprises apparentées établies au Sénégal ou à l'étranger la possibilité d'obtenir de l'administration fiscale un accord sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliquera à ses transactions intragroupe futures. Il permet de résoudre préventivement les difficultés rencontrées par les entreprises multinationales tout en garantissant que la méthode retenue est conforme au principe de pleine concurrence[1233].

Du fait de la force obligatoire du contrat, l'administration fiscale devrait, en principe, s'interdire de revenir sur un accord conclu avec une autre autorité compétente, sauf lorsqu'il y a eu une présentation erronée des faits, une dissimulation d'informations, des erreurs ou omissions imputables au contribuable ou encore, en cas de non respect des obligations contenues dans l'accord par le contribuable. Dans ces cas, l'accord sera considéré par le service l'ayant délivré comme nul et de nul effet dès sa date d'entrée en vigueur. L'autre autorité compétente sera informée du non respect de l'accord.

En cas d'opération de contrôle fiscal externe portant sur les exercices couverts par l'accord, les investigations du vérificateur ne pourront pas conduire à remettre en cause les termes de l'accord. En revanche, le service sera conduit à vérifier la sincérité des faits présentés par le contribuable lors de la procédure d'instruction de l'accord ainsi que le respect des obligations mises à sa charge dans le cadre de cet accord, de même que l'état des hypothèses fondant l'accord ou déclenchant son éventuelle révision[1234].

[1232] O. FOUQUET, G. MONSELLATO ET J.-C. BOUCHARD, « Vers de nouveaux rapports entre l'administration fiscale et le contribuable : quelle sécurité juridique et quelle confiance ? », *Droit fiscal*, n° 15, 2008, 253.

[1233] DGI, *Instruction n° 171 du 17 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert*, op. cit, p. 3.

[1234] Idem, p.4.

En cas de survenance d'un événement modifiant les paramètres de l'accord, celui-ci sera révisé d'un commun accord entre les parties ou suspendu à compter de cette date. De même, l'accord préalable ne peut avoir de portée rétroactive. Mais, à la demande de l'entreprise, il peut s'appliquer à compter de l'exercice durant lequel la requête a été déposée[1235].

2- Les inconvénients liés aux accords préalables

Bien que très efficaces dans la prévention des contentieux en matière des prix de transfert, les accords préalables présentent néanmoins certaines limites[1236]. D'abord, malgré sa vocation préventive, la procédure d'APP peut prendre les relents d'un contrôle répressif, tant elle présente des similitudes avec la procédure de vérification, alors même que les garanties du contrôle ne sont prévues (a). Ensuite, l'objectif principal visé à travers la politique d'APP n'est pas toujours assuré. La sécurité juridique n'est pas garantie (b). Enfin, les APP peuvent poser un problème d'équité fiscale si son usage n'est pas généralisé à toutes les catégories de contribuables (c).

a) La fragilisation des droits et garanties des contribuables

Au-delà de la question de l'adéquation du mécanisme de l'accord préalable, celui-ci pose la question de la protection juridique des contribuables qui y auront recours. La production des documents nécessaires à l'examen des prix de transfert peut engendrer une insécurité juridique pour le contribuable qui n'obtiendrait pas à la fin de la procédure la conclusion d'un accord préalable[1237].

Le dispositif d'accord préalable ressemble à s'y méprendre à un contrôle fiscal sans en présenter pour autant les garanties fondamentales reconnues au contribuable en cette matière[1238]. Ce qui fait de la procédure d'accord préalable une procédure de « contrôle fiscal sans les garantie du contrôle »[1239].

C'est à juste raison qu'il est à craindre qu'un APP ne soit un prétexte pour l'administration fiscale d'examiner les opérations en cause de façon plus

---

[1235] Ibid., p. 4.

[1236] K. MICHEL, O. MARICHAL et P. LUQUET, « Pourquoi et comment améliorer la procédure française d'accord préalable sur les prix de transfert ? », *Décideurs : Stratégie Finance et Droit*, 2003, n° 50, pp. 30 et s.

[1237] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 382.

[1238] Idem. L'auteur constate « la remarquable similitude des informations à produire dans le cadre de l'instruction du 7 septembre 1999 avec les informations qui peuvent être exigées à l'entreprise au moyen de l'article L 13 B du LPF à l'occasion d'un contrôle fiscal » (p. 386).

[1239] C. SILBERZTEIN et V. SCHMITT, « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », op. cit., p. 256.

approfondie qu'en cas de vérification des prix de transfert selon les circonstances de l'affaire. Le contribuable devra fournir des renseignements détaillés sur la fixation de ses prix de transfert et se conformer à toute autre obligation que l'administration fiscale lui imposera pour s'assurer du respect des conditions édictées dans l'APP.

Mais il n'est pas à l'abri des vérifications normales périodiques auxquelles l'administration fiscale pourra procéder sur d'autres points. Ce n'est pas parce qu'il a conclu un APP que le contribuable échappera obligatoirement à un contrôle de ses opérations de fixation de prix de transfert. Le contribuable pourrait encore avoir à démontrer qu'il s'est conformé de bonne foi aux conditions prévues par l'accord, que les principales énonciations de celui-ci restent valables, que les données utilisées pour appliquer la méthode retenue étaient correctes, que les hypothèses de base sur lesquelles repose l'accord demeurent exactes et sont systématiquement respectées et que la méthode est appliquée de façon cohérente[1240].

Des problèmes peuvent également se poser si les administrations fiscales font un usage abusif, à des fins de vérification, des renseignements obtenus lors d'une procédure d'accord préalable. Si le contribuable retire sa demande d'APP ou si celle-ci est rejetée après instruction du dossier, les renseignements non factuels qu'il a fournis dans le cadre de cette demande, tels que les propositions de règlement, les avis, opinions et jugements ne devraient en principe être utilisés à des fins de vérification. En outre, pour renforcer la sécurité juridique des contribuables, il ne faut pas qu'une demande infructueuse d'APP incite l'administration fiscale à déclencher une procédure de vérification[1241].

Dans le même but, les administrations fiscales doivent préserver la confidentialité des secrets d'affaires, des autres informations et documents sensibles qui leur sont soumis au cours de la procédure d'APP. Par conséquent, les règles de droit interne concernant la divulgation des informations doivent être appliquées. En cas d'accord bilatéral, il faut que les règles en matière de confidentialité s'appliquent aux États avec lesquels une convention fiscale a été conclue, de manière à empêcher la divulgation au public de données confidentielles[1242].

[1240] OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.156.
[1241] Idem, § 4.157.
[1242] Ibid., § 4.158.

b) La persistance de l'insécurité fiscale

La mise en œuvre d'une politique d'accord préalable ne dissipe pas tous les problèmes liés à l'insécurité juridique dans le cadre du contrôle des prix de transfert. C'est ainsi que les accords préalables en matière de prix de transfert à caractère unilatéral peuvent soulever des difficultés pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Ils ne constituent que rarement une solution satisfaisante pour les multinationales. Ils ne confèrent qu'un espoir illusoire d'obtenir une sécurité fiscale[1243]. En effet, si les autres administrations fiscales ne partagent pas les conclusions de l'APP, son application risque de ne pas produire les effets souhaités[1244].

Contrairement aux APP bilatéraux ou multilatéraux, les accords unilatéraux ne réduisent pas l'incertitude pour le contribuable concerné et n'éliminent pas pour autant la double imposition économique ou juridique pour le groupe multinational[1245]. De la même manière, si le contribuable, pour éviter des enquêtes longues et coûteuses sur ses prix de transfert ou des sanctions démesurées, accepte un accord se traduisant par une sur-imputation de revenus au profit du pays avec lequel il conclut l'APP, ce sont les autres pays qui verront s'alourdir leurs charges administratives.

La mise en application des accords préalables unilatéraux pose également un problème à l'occasion de l'ajustement corrélatif. Si l'administration tierce considère que l'ajustement corrélatif découlant d'un APP n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, elle va probablement refuser de procéder à un tel ajustement.

c) Le risque de renforcement de l'injustice fiscale

Pour être juste et équitable, la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert doit être ouverte et accessible à toutes les catégories de contribuables. Les contribuables se trouvant dans des situations identiques ne devant pas être traités différemment. Or le dispositif d'APP, de par sa nature, peut de fait limiter son accessibilité aux gros contribuables.

Une répartition souple des moyens des administrations fiscales pourrait remédier à ces préoccupations. Mais, la meilleure solution serait de mettre en place une procédure simplifiée pour les petits contribuables, comme c'est le cas en

---

[1243] N. GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, op. cit., p. 369.

[1244] C. LARAILLE, « Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable », *Nouvelles fiscales*, 2003, n° 883, p. 21.

[1245] OCDE, *Principes directeurs en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.142.

France[1246], où l'administration fiscale cherche à adapter les informations demandées dans l'évaluation des APP à l'importance des transactions internationales en cause[1247].

Un dispositif d'APP ne pourra pas être utilisé par tous les contribuables parce qu'il met en œuvre une procédure coûteuse et longue alors que les petits contribuables ne disposeront généralement pas des ressources nécessaires. Tel sera en particulier le cas si des experts indépendants doivent intervenir. À défaut, les APP risquent donc de ne contribuer à résoudre essentiellement que les affaires de prix de transfert de grande envergure. En outre, un dispositif d'APP exigeant des moyens importants de la part de l'administration fiscale, celle-ci ne pourra probablement satisfaire qu'une partie des demandes[1248].

Il faut également veiller à ce que la procédure d'APP ne soit destinée qu'aux contribuables qui se sont toujours acquittés correctement de leurs obligations fiscales. L'expérience a montré dans certains pays, que la plupart du temps, les contribuables intéressés par les APP sont les très grandes entreprises qui font l'objet de contrôles périodiques et dont les méthodes de fixation des prix sont examinées de toute manière[1249]. La différence dans la vérification du prix de transfert porterait sur la date plus que sur le contenu. De même, il n'a pas été démontré que les APP ne présentent un intérêt que pour ces contribuables. En fait, il semble déjà que les contribuables qui ont eu des problèmes avec les administrations fiscales en matière de prix de transfert et qui souhaitent y mettre fin soient souvent intéressés par l'application d'un APP. L'administration fiscale risque donc de consacrer à ces contribuables des ressources et des compétences qu'il serait préférable d'affecter au contrôle de contribuables moins scrupuleux, de façon à réduire le risque de perte de recettes[1250].

Conclusion du chapitre I

Si les « accords fiscaux préventifs » s'inscrivent dans un processus de légitimation de l'impôt, ils trouvent aussi leur propre légitimité d'une part, dans la sécurité juridique apportée au contribuable comme à l'administration d'autre part, dans une meilleure rentabilité de l'impôt et une réduction des coûts de gestion[1251]. Ces

---

[1246] L'administration fiscale française a édité un *Guide des prix de transfert à l'usage des petites et moyennes entreprises* qui reprend une instruction de la DGI.

[1247] OCDE, *Principes directeurs en matière de prix de transfert*, op. cit., § 4.164.

[1248] Idem, § 4.159.

[1249] Ibid., § 4.154.

[1250] Ibid., § 4.153.

[1251] M. BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? – Editorial », op. cit. p. 2.

accords reflètent la flexibilité des administrations fiscales pour trouver des solutions pragmatiques et consensuelles aux problèmes fiscaux complexes posés par les multinationales, tels que les prix de transfert. La qualité et la fiabilité de l'information fournie par les entreprises, ainsi que la transparence de la communication avec les administrations fiscales, seraient des facteurs clés pour créer un climat de confiance et établir les meilleures conditions pour l'obtention du résultat souhaité.

Pour l'heure, le Sénégal accuse un retard considérable en matière de contrôle préventif des litiges liés aux opérations transfrontières. Les textes législatifs et règlementaires encore moins la pratique administrative ne consacrent le recours à aucun procédé de contrôle concerté préventif. Cet état de fait est préjudiciable à la sécurité juridique que les sociétés multinationales sont en droit d'attendre de notre système fiscal.

C'est la raison pour laquelle, nous avons proposé l'adoption d'un régime de protection fiscale. Ce genre de régime, quoique très peu conforme au principe de pleine concurrence a l'avantage, vu la situation économique et fiscale du Sénégal, de sécuriser les prix de transfert pratiqués par les entreprises qui y sont situés, en même temps qu'il facilite la tâche de l'administration. Mais, l'adoption d'un régime fiscal de protection doit être transitoire, le temps que l'administration ait la capacité de contrôler de manière adéquate la conformité des transactions intragroupe au principe de pleine concurrence pour une partie importante des contribuables, ou alors qu'une politique d'accords préalables soit mise en œuvre.

Les APP connaissent à l'échelle internationale un succès grandissant, principalement dans les pays anglo-saxons et asiatiques. Ils permettent aux contribuables de sécuriser leur politique de prix de transfert en favorisant le dialogue et l'échange de renseignements à l'occasion du processus de contractualisation qui préside à leur conclusion. Le Sénégal est présentement en retard en matière de politique d'accord préalable sur les prix de transfert. Si cette méthode peut être utilisée sur la base des conventions fiscales bilatérales, aucune disposition n'est prévue dans le Code général des impôts. Et en pratique, ces instruments de contractualisation et de négociation sont méconnus de la Direction générale des Impôts et des Domaines. C'est pourquoi, nous proposons que le législateur fiscal sénégalais adopte une politique d'APP pour compléter son dispositif de lutte préventive contre l'évasion fiscale internationale.

Mais, quoique très efficaces, les accords préalables restent un instrument assez limité, surtout eu égard au risque de fragilisation des droits des contribuables. Ce qui fait que beaucoup d'entreprises préfèrent ne pas prendre ce cadeau, qui peut

se révéler « empoisonné ». Malgré le fait qu'ils soient très utiles, les APP n'en présentent pas moins des inconvénients. La procédure d'accords préalables est, en effet, à bien des égards semblable à la vérification de comptabilité en matière de prix de transfert. Or, alors que celle-ci est rigoureusement encadrée d'un point de vue administratif et juridictionnel avec des droits et garanties accordés aux contribuables, celle-là n'offre aucune protection aux entreprises qui souhaiteraient y recourir.

En conséquence, la concertation préventive ou répressive ne saurait suffire pour assurer un contrôle adéquat des prix de transfert. Il est nécessaire que les États se dotent au niveau international d'un dispositif transnational qui leur permet de faire face aux opérations commerciales mondialisées.

CHAPITRE II- PLAIDOYER POUR L'INSTITUTION D'UN ORDRE FISCAL MONDIAL : LA GOUVERNANCE FISCALE

La concertation répressive entre administrations prend pour l'essentiel la forme d'échange d'informations sur les entreprises multinationales, particulièrement les sociétés situées sur leur territoire. Mais malgré la grande utilité d'un tel procédé, le contrôle concerté des prix de transfert présente des limites, même s'il reste largement préférable au contrôle unilatéral. En effet, les différences de législations et de pratiques administratives, ainsi que l'impossibilité pour un État de conclure des traités fiscaux avec tous les autres font que le contrôle des prix de transfert demeure encore et toujours un défi pour chaque État, mais aussi pour la communauté internationale.

L'état de l'ordre international actuel dans le domaine fiscal ne permet pas aux États de faire face efficacement à la mondialisation de l'activité économique des entreprises. Une véritable mondialisation de la fiscalité est nécessaire pour les États[1252]. Il n'existe pas jusqu'à présent un ordre fiscal à proprement parler international. Chaque État conserve sa souveraineté. Les litiges fiscaux sont réglés à l'amiable. La lutte contre l'évasion fiscale est menée de façon indépendante par chaque administration fiscale, chacune cherchant à se doter d'une batterie de réglementations spécifiques[1253].

Le cloisonnement des souverainetés fiscales ne permet pas d'appréhender l'activité transnationale des entreprises. En effet, « si l'espace économique transcende les frontières, l'espace fiscal demeure encore quant à lui, largement enfermé au sein des espaces politiques»[1254]. Il est morcelé à l'image de la mosaïque que continuent à dessiner des États soucieux de ne pas voir leur souveraineté remise en cause[1255]. Ce qui entraîne une inefficacité dans le contrôle des opérations commerciales internationales telles que les prix de transfert.

Dès lors, nous proposons l'institution d'un véritable ordre fiscal mondial. L'existence d'un ordre fiscal commun a été constatée à l'échelle communautaire, notamment en Europe et dans une moindre mesure dans l'UEMOA. Même si la reconnaissance de ses sources est contestable, il s'agit d'un ordre fiscal autonome

---

[1252] M. LEROY (Dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, 286 pp.

[1253] T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, op. cit., p. 9.

[1254] M. BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? – Editorial », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 1-2.

[1255] Idem.

et effectif, mais qu'il faut parachever[1256]. L'inexistence d'un tel ordre a également été constatée au niveau international[1257].

Nous proposons quant à nous, la construction d'un tel ordre fiscal à l'échelle mondiale. C'est la raison pour laquelle, nous soutenons que pour faire face à un phénomène mondial tel que les prix de transfert, il convient d'adopter une solution globale. Pour une réponse mondialisée au phénomène mondial que constituent les prix de transfert, il est nécessaire de mettre en place un véritable ordre fiscal mondial. Les raisons ne manquent pas. La mise en œuvre d'un tel ordre est difficile, mais reste possible.

Un tel ordre doit être bâti sur une *lex fiscalia* assortie d'un système de gouvernance fiscale mondiale juste et équitable qui ne laisserait en rade aucun pays en raison de son niveau de développement économique et social. Les raisons militant en faveur d'un ordre fiscal mondial sont nombreuses (Section I). Néanmoins, sa consécration effective sera difficile[1258]. Mais, d'un point de vue théorique, la réalisation de l'ordre fiscal mondial se conçoit parfaitement et sa réalisation pratique relève de l'ordre du possible (Section II).

Section I- Les raisons militant en faveur d'un ordre fiscal mondial : les fondements théoriques

La création d'un ordre juridique fiscal mondial se justifie essentiellement par des raisons relatives à l'efficacité limitée des systèmes actuels de contrôle des prix de transfert. Il est vrai que les méthodes de contrôle des prix de transfert sont nombreuses. Elles sont créditées d'une efficacité variable. Mais, même combinées, elles ne garantissent pas un contrôle certain des opérations transfrontières. La mondialisation économique soumet ainsi le droit fiscal international de tous les États à une rude épreuve. Une accommodation du droit fiscal à la réalité économique est nécessaire (§ 1).

[1256] A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, op. cit.

[1257] V. DUSSART, « Maxime Chrétien et la question de la souveraineté fiscale », in S. RAIMBAULT DE FONTAINE, *Doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques*, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2007, pp. 187-195, spéc., p. 194. L'auteur estime que M. Chrétien constate l'inexistence d'un ordre juridique fiscal international qu'il n'a eu de cesse d'appeler de ses vœux.

[1258] L'idée d'un ordre mondial n'est pas nouvelle en droit. En matière de droit économique notamment, un ordre juridique a été proposé. Nous citons, notamment : W. ABDELGAWAD, « Jalons de l'internationalisation du droit de la concurrence : vers l'éclosion d'un ordre juridique mondial de la *lex economica*, RIDE, 2001/2 pp. 161-196.

Cette mutation du droit fiscal international se fera essentiellement à travers la création d'un ordre fiscal mondialisé. Un tel ordre est d'une grande importance pratique. Il présente des avantages certains aussi bien pour les entreprises que pour les administrations, même si son objet et ses modalités sont limités (§ 2).

§1- La nécessaire adaptation du droit fiscal à la mondialisation économique

Les entreprises multinationales, malgré la complexité de l'environnement dans lequel elles évoluent, parviennent à développer une activité économique mondialisée à travers un marché intégré internalisé et internationalisé. Cette mondialisation des transactions intragroupe laisse pour l'essentiel les administrations fiscales perplexes, du fait de l'éclatement des ordres fiscaux. Ce qui limite leur efficacité dans l'imposition et le contrôle des opérations transfrontières, en général et des prix de transfert, en particulier (A).

Les prix de transfert sont un phénomène mondial véhiculé par les entreprises qui sont elles-mêmes mondialisées, alors les administrations fiscales des États restent cloisonnées et isolées. Un tel phénomène appelle nécessairement une réponse mondialisée ou à tout le moins une réponse élaborée au niveau mondial (B).

A- Les limites du contrôle actuel des prix de transfert

L'éclatement des ordres juridiques nationaux ne permet pas aux États de contrôler de façon efficace les prix de transfert pratiqués au sein des groupes de sociétés[1259]. En effet, malgré l'éclatement des ordres fiscaux nationaux qui fragilise les administrations fiscales dans leur contrôle des prix de transfert en particulier et de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au niveau international, les États ont développé des méthodes unilatérales et multilatérales pour augmenter leur efficacité.

Mais l'approche unilatéral du contrôle des prix de transfert, bien que bénéficiant de la plénitude de la souveraineté de l'État reste très limitée (1). La coopération internationale offre plus de garanties aussi bien au regard de l'échange de l'information que de l'élimination de la double imposition. Néanmoins, l'approche multilatérale développée par les États présente également des insuffisances (2).

1- Les limites de l'approche unilatéral du contrôle des prix de transfert

Les règles de droit interne ne permettent pas de régler les problèmes de prix de transfert. En essayant de préserver l'assiette de leurs impôts par l'application

[1259] H. ULLRICH, « Des échanges internationaux à la globalisation de la production et la concurrence des systèmes », RIDE, 2002/2, pp. 206-213.

unilatérale du principe de pleine concurrence, les États sont confrontés au déficit informationnel. En plus, le cadre juridique d'exercice du contrôle des prix de transfert est plus ou moins contraignant, car il confère aux contribuables des droits pour prévenir le risque d'arbitraire des agents de l'administration. Par ailleurs, le recours aux seules mesures de nature unilatérale, est souvent inapproprié, car l'unilatéralisme est susceptible de multiplier les conflits de compétence entre autorités des différents pays et de créer un climat d'insécurité juridique pour les contribuables.

Il n'existe pas un consensus entre les États sur les règles de détermination et de contrôle des prix de transfert et sur les palliatifs tendant à adoucir les conflits qui en découlent. La déficience des législations nationales tient au fait que les systèmes fiscaux nationaux ne se soucient que de la protection des intérêts financiers de l'État.

La concurrence fiscale entraîne les États dans une course à la fiscalité la plus douce. Ce qui fait aussi que les États qui luttent contre l'évasion fiscale internationale, notamment par le biais du contrôle rigoureux des prix de transfert, peuvent être défavorisés par rapport aux autres qui adoptent une politique « laxiste ». Les législations fiscales nationales ne permettent pas non plus de supprimer les situations de double imposition résultant de leur application séparée.

Cette discordance est inévitablement génératrice d'un climat d'insécurité dans la mesure où la même pratique pourrait être tantôt tolérée, tantôt interdite selon le degré d'intransigeance de l'ordre fiscal applicable. Les pays en développement comme le Sénégal qui ne sont pas dotés de ressources humaines et matérielles suffisantes leur permettant de lutter efficacement contre l'usage abusif des prix de transfert par les entreprises multinationales, pâtissent également de l'inexistence d'un ordre fiscal mondial qui prendrait en charge la résolution des problématiques de prix de transfert.

Par ailleurs, l'absence d'un système de contrôle des systèmes fiscaux nationaux au niveau international a pour conséquence de voir les entreprises dans plusieurs pays contraintes à se soumettre à des règles différentes et parfois contradictoires. Ces différences aboutissent à l'augmentation des « coûts et facteurs d'incertitude

et peuvent donc constituer des obstacles parfois importants au développement des échanges et de l'investissement international »[1260].

2- Les insuffisances des procédés de coopération internationale

L'analyse de l'évolution des instruments juridiques de droit international, c'est-à-dire des accords bilatéraux, des accords multilatéraux et des travaux menés au sein des instances et des organisations internationales a pu, sans conteste, révéler le renforcement des tentatives destinées à l'élaboration d'un ordre fiscal international. Or, en dépit d'un dynamisme indéniable, cette évolution demeure insuffisante et ne dépasse pas, dans son état actuel, le stade embryonnaire.

La mondialisation des marchés et l'interconnexion croissante des économies nationales ont multiplié les formes de conflits de compétence entre autorités étatiques liées à l'application unilatérale du principe de pleine concurrence et ont ainsi accéléré le développement des accords bilatéraux ayant pour objet l'élimination des doubles impositions en découlant.

Etant une étape nécessaire à la progression du multilatéralisme, le bilatéralisme ne trace pas vraiment une voie satisfaisante sur le plan de l'internationalisation du droit fiscal. Les accords bilatéraux n'interviennent le plus souvent qu'entre partenaires commerciaux, États ou groupes régionaux, dont les réglementations et les politiques fiscales se caractérisent par une forte convergence.

La poussée du bilatéralisme peut entraîner le double danger de favoriser les mesures discriminatoires à l'encontre des pays tiers à ces accords et d'offrir au pays qui dispose du pouvoir de négociation le plus puissant un champ propice pour imposer ses propres normes et détourner de ce fait le bilatéralisme au profit d'une nouvelle forme d'unilatéralisme[1261].

Dépourvus d'une vocation universelle, les accords bilatéraux sont en effet incapables de surmonter efficacement les divergences des droits nationaux de pays qui n'en sont pas adhérents.

[1260] COMMISSION EUROPÉENNE, *La politique de concurrence dans le nouvel ordre commercial : renforcement de la coopération et des règles au niveau international. Rapport du groupe des experts*, Bruxelles, juillet 1995, p. 8.

[1261] J.-M. SIROEN, « Les politiques de la concurrence dans une économie mondialisée », in Atelier de réflexion sur la concurrence organisé par le Ministère des Finances : « Peut-il exister un droit de la concurrence multilatéral ? », *Revue de la concurrence et de la consommation*, n° 93, 1996, p. 33.

Aussi bien les accords multilatéraux existant au niveau communautaire européen ou ouest africain que les textes élaborés par les organisations internationales telles que l'ONU ou l'OCDE traitent d'une manière plus ou moins directe d'importants aspects du droit fiscal sur le plan international. Ces instruments ont mis en place tout un ensemble de procédures d'échanges d'informations et de collaboration administrative dans le but de renforcer la coopération entre États membres et de faciliter la collecte d'informations à l'étranger par leurs autorités compétentes et de mieux résoudre les conflits découlant de l'application unilatérale de leur législation fiscale nationale.

Pourtant, ce mécanisme ne pourrait prétendre à l'universalisme. Il s'est révélé incapable d'embrasser les multiples et complexes aspects nécessaires à l'éclosion d'un ordre fiscal international. D'une part, le respect de ce système n'est dicté que par de simples engagements à caractère volontaire et d'autre part, ces engagements ne se soucient que de quelques aspects de procédures facilitant la coopération internationale entre autorités administratives compétentes.

À titre d'exemple, les principes directeurs de l'OCDE qui ne sont d'ailleurs adoptés que par quelques États seulement, principalement les membres de cette organisation, dégagent les mécanismes fondamentaux d'application générale sur lesquels un large accord pourrait se dégager. Ce cadre n'À cependant aucun caractère contraignant, mais il peut néanmoins servir pour inspirer les travaux sur la recherche de principes communs en matière de prix de transfert.

Ainsi, force est de constater qu'il n'existe, jusqu'à maintenant, aucun corps de normes contraignantes en matière de fiscalité au niveau international. Ceci n'est pas cependant de nature à faire obstacle à la formation, à l'avenir, de principes transnationaux. La nouvelle perspective actuellement entrevue au sein de l'OCDE et de l'ONU dans le cadre des travaux du Groupe d'experts, peut être davantage exploitée.

B- Pour une réponse mondiale à un phénomène mondial

La souveraineté politique des États a pour corollaire leur souveraineté fiscale[1262]. Ce qui se traduit au niveau international par l'existence d'une pluralité d'ordres fiscaux nationaux. Il n'existe pas un ordre fiscal international qui régirait les activités transnationales des contribuables. Et c'est ce qui limite l'action des États (1).

[1262] A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, op. cit, pp. 33-39.

L'institution et le renforcement d'un tel ordre est indispensable pour une adaptation du fiscal à l'économique. Toutefois, il serait utopique de croire que tous les États puissent se fondre à l'échelle mondiale en un seul État et que, par suite, une souveraineté unique se substitue à toutes les souverainetés[1263]. Il existe néanmoins une possibilité de s'évader des ordres fiscaux nationaux pour constituer une *lex fiscalia*, fondement d'un ordre fiscal mondialisé (2).

1- L'inexistence d'un ordre fiscal international

Il existe une coopération fiscale entre les États, mais il n'existe pas une harmonisation des politiques et stratégies fiscales au niveau mondial. L'ordre fiscal interne des États a été élargi au niveau communautaire que ce soit en Europe ou en Afrique de l'ouest, mais pas au niveau mondial. En supprimant ne serait-ce que partiellement les disparités entre les systèmes fiscaux, l'harmonisation élimine l'évasion fiscale internationale. Le marché intérieur s'est consolidé. Beaucoup d'autres obstacles ont disparu laissant les obstacles fiscaux plus en exergue. L'harmonisation fiscale au niveau communautaire a surtout concerné les impôts indirects.

Au niveau international, les États n'ont pas développé une forme de coopération dans le domaine des conventions fiscales. La convention fiscale communautaire de l'UEMOA constitue une avancée significative dans la quête d'une réponse aux questions liées à la conformité du réseau existant de conventions bilatérales au droit communautaire. Les bénéfices attendus de la libéralisation du commerce international ne pourront se concrétiser que si les États ont les moyens de s'opposer aux agissements des entreprises qui contreviennent directement ou indirectement à leur législation fiscale. Il existe une complémentarité entre la libéralisation du commerce international et la lutte contre la double imposition ou la double non imposition des entreprises multinationales.

Les progrès de l'interpénétration des marchés entre pays et la fragmentation juridique du contrôle du fonctionnement de ces marchés rendent chaque jour plus évident le déséquilibre croissant entre la réalité économique internationale et son encadrement fiscal. La mise en œuvre individuelle de la souveraineté des États permet à des entreprises opérant sur les marchés mondiaux de réaliser des pratiques fiscales dommageables qui empêchent la libéralisation du commerce international ou limitent son intérêt.

Le fractionnement du droit fiscal international provient du fait que les droits sont nationaux. Un État n'est compétent que pour les entreprises établies sur son

[1263] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, op. cit., p. 117.

territoire. Cette manifestation du principe de souveraineté selon lequel chaque état ne peut utiliser ses pouvoirs contraignants que sur son territoire ne permet pas de régler toutes les externalités résultant de l'internationalisation des marchés[1264].

Cependant, des organisations internationales telles que l'ONU et l'OCDE s'efforcent de coordonner les politiques fiscales nationales à un niveau supra communautaire, voire mondial. Toutefois, leur action est limitée du fait de son caractère facultatif. Il est vrai que la généralisation de l'usage des Modèles de convention ONU et OCDE permet de limiter les litiges fiscaux transnationaux. Il y a eu un constant rapprochement des systèmes fiscaux et, grâce aux nombreux travaux de ces institutions en la matière, les conventions fiscales de non double imposition dans leur ensemble s'avèrent plus uniformes qu'auparavant.

Une solution pourrait consister à définir un droit commun fiscal supranational et à charger des autorités ayant des pouvoirs d'enquête et de sanction dans tous les États membres de l'ensemble où s'appliquerait ce droit supranational.

2- Pour une adaptation de l'ordre fiscal à l'ordre économique

Avec la mondialisation, on assiste à de profondes mutations structurelles des économies nationales et à l'accroissement notable des dimensions des entreprises multinationales[1265]. En témoigne la multiplication dès le début des années quatre vingt dix d'opérations de fusions et d'alliances économiques entre entreprises de taille géante agissant sur des marchés à dimension nationale, mais aussi et surtout entre celles de taille régionale ou transnationale[1266].

[1264] F. JENNY, « Sortir de la jungle. Pour une gouvernance des marchés mondiaux », En temps réel – Cahiers, n° 10, septembre 2003.

[1265] M. BOUTURI et K. FUKASAKU, « Analyse empirique de la mondialisation et des échanges intra-entreprise, *Revue économique de l'OCDE*, n° 20, 1993, pp. 166-179 ; A. ACHARYA, « Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien », *Revue internationale de politique comparée*, Vol. 8, n° 3, 2001, pp. 383-394 ; J. MADELEY, « Les multinationales et les pays en développement : puissance commerciale et pauvreté », *Le Courrier ACP-UE*, n° 196, 2003, pp. 36-39.

[1266] En 1996, le nombre de fusions réalisées à l'échelle mondiale a augmenté de 25 % par rapport à l'année 1995, passant de 866 milliards de dollars à plus de 1 000 milliards de dollars ; ces chiffres n'ont de cesse de grimper depuis. Pour ne retenir que le cas le plus frappant, citons la « fusion du siècle », annoncée le 15 décembre 1996, entre Mc Donnell Douglas et Boeing donnant naissance dans le secteur aérospatial américain au groupe le plus puissant du monde qui couvre, à lui seul, les trois quarts du marché mondial avec un chiffre d'affaires de 48 milliards de dollars. (Voir le dossier « L'antitrust aux États-Unis et en Europe : une approche différente ? », Dalloz Affaires, 26 mars 1998, supplément n° 110, pp. 513 et s., notamment C. MANNIN, « Différences de principes et de pratique. À propos de la fusion de

La mondialisation des échanges économiques incite constamment les entreprises opérant sur le marché international à redéfinir leur stratégie et à rechercher de nouvelles alliances afin de disposer d'une taille suffisamment étendue pour renforcer leur puissance compétitive, préserver leur part de marché et exploiter au maximum les avantages comparatifs de différents marchés[1267]. Elle entraîne l'apparition de véritables pouvoirs privés économiques[1268]. De simples personnes privées disposent d'un pouvoir de décision unilatéral comparable sur le plan « matériel » à celui de la puissance publique. L'incessante montée des pouvoirs économiques privés en marge de tout contrôle pourrait constituer une menace sérieuse sur le système politique tant dans les pays démocratiques que dans les pays en développement[1269].

Les conditions nouvelles rendent nécessaire une coordination entre les divers ordres fiscaux nationaux. Du fait de l'existence de plusieurs États, la souveraineté de chaque État se trouve limitée par celle des autres États. Le législateur d'un État n'a pas de pouvoir au-delà des frontières de son pays. Or il existe des rapports qui par nature sont internationaux, parce que leurs éléments sont dispersés sur le territoire de plusieurs États[1270].

Pour faire face à cette puissance des pouvoirs privés économiques que constituent les groupes de sociétés, les États doivent mettre en place une stratégie internationale à la dimension du marché mondial qui représente le champ d'intervention des multinationales. En effet, les opérations économiques transfrontières constituent une problématique mondiale auquel il convient d'apporter une réponse mondiale.

Tant que les États se limitent à signer des conventions fiscales entre eux ou des accords préalables sur les prix de transfert, ils seront toujours en retard sur les

---

deux géants : Boeing et McDonnell Douglas », p. 520). Pour d'autres exemples, notamment dans le secteur des télécommunications, cf. P. MUSSO, « Vers un oligopole mondial », *Le Monde diplomatique*, mars 1998, pp. 6-7.

[1267] COMMISSION EUROPEENNE, *La politique de concurrence dans le nouvel ordre commercial : renforcement de la coopération et des règles au niveau international*, Bruxelles, juillet 1995, p. 7.

[1268] G. FARJAT, *Droit économique*, 2e éd., PUF, 1982, p. 143. Sur la notion de pouvoir privé économique, v. G. FARJAT, « Les pouvoirs privés économiques », in *Souveraineté étatique et marché internationaux à la fin du 20e siècle. À propos de 30 ans de recherche du CREDIMI, Mélanges en l'honneur de Ph. KAHN*, Litec, 2000, p. 613.

[1269] Sur l'impact de la mondialisation en Afrique, voir : P. HUGON, « La mondialisation, son impact sur la région et les perspectives d'avenir de l'Afrique de l'ouest », Club du Sahel et de l'Afrique de l'ouest, Réunion du Groupe d'orientation des politiques, OCDE, Paris, 29-31 octobre 2003, 23 pp.

[1270] R. DAVID, *Unification du droit et arbitrage*, Kluwer - Deventer, 1977, p. 4.

entreprises. Car le besoin de conclure de tels actes résulte de la nécessité de contrôler une activité économique déjà existante sur le territoire des États ; ce qui signifie une présence antérieure des entreprises.

L'essor des échanges et de l'investissement dans le monde doit se traduire du côté des États par un impact substantiel sur la fiscalité internationale. Aussi proposons-nous une adaptation des principes fiscaux à la nouvelle donne économique. Les procédures fiscales également doivent être adaptées.

Donc, la mondialisation économique appelle une mondialisation fiscale. Or, la mondialisation de la fiscalité passe par la création d'un ordre fiscal mondial. La prise en compte au niveau mondial des problématiques fiscales mondiales telles que les prix de transfert est une nécessité. Seule une telle approche permet de lever les obstacles fiscaux aux échanges et à l'investissement.

§ 2- L'importance de l'ordre fiscal mondial

L'institution d'un ordre fiscal mondial présente un grand intérêt à la fois théorique et pratique. Il constitue une réponse adéquate à la mondialisation de l'activité des entreprises transnationales. Il se présente comme le prolongement de la souveraineté des États au niveau international. L'importance attachée à l'instauration d'un ordre fiscal mondial se mesure à travers une analyse des avantages y relatifs (A) et des inconvénients qui pourraient résulter de sa mise en œuvre. Mais, un tel ordre ne comporte pas à proprement parler d'inconvénients, même si des limites peuvent être relevées (B).

A- Les avantages liés à l'existence d'un ordre fiscal mondial

L'ordre fiscal mondial devra aboutir à terme sur une absence de superposition d'imposition et une absence d'imposition[1271]. La mise sur pied d'un ordre fiscal mondial est importante, en ce sens qu'il présente des avantages certains aussi bien pour les administrations fiscales des États qui gagneraient en efficacité (1), que pour les groupes de sociétés qui gagneraient également en sécurité (2).

1- La transcendance des souverainetés fiscales nationales

L'éclatement des ordres fiscaux ne permet pas aux États d'exercer de manière efficace les prérogatives que leur confère leur souveraineté fiscale. Ils sont confrontés à la réalité des frontières fiscales, au moment où les entreprises profitent de la porosité des frontières économiques accentuée par la mondialisation.

[1271] B. PLAGNET considère que la construction d'un ordre fiscal international devait être fondée sur ces deux principes d'actions, *Droit fiscal international*, Litec, pp. 1 et s.

Pour renforcer leur efficacité dans le contrôle des opérations transnationales telles que les prix de transfert, les États sont obligés de renforcer leur coopération. Mais cette coopération elle-même ne peut produire les résultats attendus que lorsque chaque État dispose d'un réseau conventionnel très dense, donc une intensification du droit international public des États. En l'absence d'une convention fiscale multilatérale au niveau mondial, les États sont obligés de passer chacun une multitude de conventions bilatérales.

L'institution d'un ordre fiscal mondial dispenserait les États de la nécessité de multiplier les conventions bilatérales. Ce qui leur permettrait de pouvoir régler directement les litiges fiscaux internationaux. Ce faisant, l'ordre fiscal mondial contribuerait à transcender la souveraineté fiscale des États. Ces derniers devront limiter leur propre souveraineté au profit d'instances supranationales dont les décisions en matière fiscale s'imposeraient à eux. Mais la souveraineté des États restera en vigueur sur bien des aspects. Le transfert de souveraineté ne serait pas absolu.

2- Le renforcement de la sécurité fiscale internationale

L'ordre fiscal mondial assurerait aux entreprises ayant une activité transnationale une plus grande sécurité dans la détermination et la justification des prix de transfert pratiqués avec des sociétés apparentées.

Cet ordre mondial va assurer aux contribuables une applicabilité effective des décisions rendues par les instances chargées de trancher les litiges fiscaux. Ces instances seraient indépendantes des autorités étatiques dont l'application des décisions échapperait à leur bon vouloir.

Sur un plan international, on assiste à une pratique accrue du « tax shopping » : la qualité, la fiabilité et le caractère favorable de chaque système fiscal sont aujourd'hui autant de facteurs déterminants pour le choix du lieu d'implantation des sociétés. Dans un environnement fiscal instable, le risque d'entreprise augmente et son coût surenchérit. Parallèlement, la crainte de désordres normatifs peut entraîner l'immobilisme et la frilosité dans les choix

stratégiques[1272]. À terme, c'est donc la compétitivité des entreprises qui est susceptible d'être entravée[1273].

De plus, la menace de « fracture fiscale » est une réalité. Les entreprises qui réalisent des transactions internationales n'ont pas le même poids économique et ne disposent pas des mêmes ressources financières et humaines. Avec la mondialisation, les entreprises des pays en développement côtoient celles des pays développés. L'ordre fiscal mondial aura pour conséquence de sécuriser les transactions internationales en offrant plus de garanties juridiques aux entreprises.

B- Les limites de l'ordre fiscal mondial

La création d'un ordre fiscal mondial est possible. L'ordre proposé se distingue des ordres nationaux. Il se distingue également de l'idée d'un système fiscal qui serait mondial. C'est pourquoi, il est utile de tracer les contours de cet ordre fiscal mondial au plan conceptuel pour en dégager les limites (1).

D'un point de vue pratique, l'institution de cet ordre transnational sera difficile à réaliser. Ces difficultés pratiques loin de rendre la proposition irréaliste sont autant de défis à relever afin que les grandes questions fiscales mondiales puissent trouver une réponse adéquate (2).

1- Les limites conceptuelles

L'ordre fiscal mondial n'est pas synonyme de système fiscal mondial, même si l'existence de celui-là n'exclut pas la création de celui-ci. Un système fiscal mondial consisterait en la création d'un ensemble d'impôts ou de taxes dont serait redevables non pas les États, mais leurs ressortissants, citoyens du monde. Notre propos n'est pas la création d'un ou de plusieurs impôts au niveau supranational. L'ordre fiscal mondial que nous proposons ne signifie pas que l'on doive mettre en place des impôts « mondiaux » au profit d'un gouvernement mondial ou destinés à régler des problèmes globaux[1274].

[1272] A. D'HAUTEFEUILLE, *Rapport sur : Améliorer la sécurité juridique et fiscale des entreprises. Premières analyses*, Rapports et études. Les prises de position de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, présenté au nom des Commissions du droit de l'entreprise, économique, financière et fiscale, de l'emploi et des affaires sociales, du commerce et des échanges, de l'aménagement et du développement économique régional, adopté à l'Assemblée générale du 9 juillet 2009.

[1273] F. DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Paris, LGDJ, 1997.

[1274] T. GIORDANO, « Fiscalité internationale et financement du développement durable », Idées, Gouvernance mondiale, n° 18, 2004.

À ce propos, il convient de rappeler que plusieurs projets tendant à instituer un « impôt mondial » ont été proposés, mais les résultats restent encore très limités[1275]. La coordination des écotaxes a été proposée au niveau européen et mondial. Ces taxes sont instituées dans certains États européens pour lutter contre le réchauffement climatique. Il s'agit d'une taxe sur la teneur en carbone des combustibles et des carburants qui frappe les sources d'énergie en proportion de la quantité de dioxyde de carbone qu'elles libèrent lors de leur combustion.

Dans la même logique, une taxe sur les billets d'avion a été proposée par le président français Jacques Chirac pour lutter contre le Sida, le paludisme et la tuberculose[1276]. Les fonds qui en résulteraient serviraient à acheter les médicaments nécessaires au traitement de ces pandémies.

Une taxe sur les opérations financières au niveau mondial a été également proposée. Cette taxe dont le Prix Nobel d'économie James Tobin est l'auteur viserait à lutter contre la spéculation et l'instabilité des taux de change et permettrait de dégager les ressources pour financer l'aide au développement[1277].

Quoique difficile, la création de ces taxes pourrait déboucher sur un véritable système fiscal mondial, mais ne signifie pas l'institution d'un ordre fiscal mondial.

2- Les difficultés pratiques

L'institution d'un ordre fiscal mondial n'aurait pas à proprement parler d'inconvénients. Mais, il existe de nombreux obstacles à sa réalisation. L'idée même d'un ordre fiscal mondial peut sembler relever de l'utopie.

L'un des obstacles qui empêchent de trouver une réponse satisfaisante aux problèmes posés est le manque de paradigmes opératoires à partir desquels réfléchir à des solutions concrètes. Non que les modèles fassent défaut : la théorie politique en a produit plus d'un. Mais parce qu'il n'est pas sûr que ces modèles correspondent à la situation.

[1275] C. HECKLY, *Fiscalité et mondialisation*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2006, pp. 21 et s.

[1276] La proposition a été faite à l'occasion de la Conférence sur les financements innovants du développement les 28 février et 1er mars 2006.

[1277] J. Tobin propose de ne taxer que les ventes de devises aux clients finaux et d'exonérer les opérations interbancaires (soit environ 4/5 des transactions) dans le but d'éviter une cascade de taxes qui modifieraient le fonctionnement du marché. Le taux de 1% préconisé par l'auteur de la taxe semble excessif. Or, s'il est trop élevé, la taxe crée une distorsion et s'il est trop faible, il est sans effet sur la spéculation.

L'ordre fiscal international doit être basé sur des principes explicites. Il nécessite pour sa concrétisation une stratégie de négociation internationale et de pilotage de ses institutions. Naturellement, il n'existe pas pour l'heure de modèle à cet ordre fiscal mondial. Cet ordre requiert une invention permanente, car au fur et à mesure de l'approfondissement de l'intégration fiscale au niveau mondial, des questions nouvelles apparaissent.

L'institution d'un ordre fiscal mondial va constituer une atteinte importante à la souveraineté des États. Or, ces derniers peuvent s'opposer à une telle idée surtout la création d'autorités administrative et juridictionnelle dont les décisions vont s'imposer à eux. La souveraineté étatique est un « axiome » incontestable du droit international[1278]. Le particularisme de la souveraineté fiscale s'explique non seulement par la technicité des impôts, mais encore et davantage par le fait que le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques : un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement[1279]. La souveraineté fiscale comprend un aspect négatif et un aspect positif. En principe, tandis que l'État peut exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, il ne peut exercer aucun pouvoir fiscal à l'extérieur de son territoire.

La remise en cause de la souveraineté des États par l'ordre fiscal mondial sera importante même si les compétences des instances supranationales sont limitées et bien précisées. Une telle solution a l'avantage de préserver les spécificités de chaque pays. Elle suppose néanmoins un abandon de souveraineté. Elle implique que chaque État permette à une autorité internationale d'exercer ses pouvoirs normatifs dans son territoire. En outre, elle impose non seulement que la norme supranationale s'intègre au droit national mais aussi et fort logiquement, que l'application du droit national ne soit pas en contradiction avec l'application de la norme supranationale.

A terme, ces instances pourraient même disposer d'un pouvoir de sanction sur les États et sur les entreprises multinationales. Toutefois, pour être efficaces, les actions des institutions supranationales devraient être indépendantes des procédures de droit interne mais subordonnées à l'appui des États. C'est la raison pour laquelle le principe du consentement des États est important.

[1278] A plusieurs reprises, la Cour permanente de justice internationale (CPJI) déclare que la souveraineté des États sur leur territoire, y compris dans les zones franches, est « pleine et entière », pour autant qu'elle n'est pas limitée par les traités internationaux. En dehors de ces traités, aucune obligation ne peut être « imposée » aux États sans leur consentement.

[1279] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, op. cit., p. 63

Les États devront accepter de devenir le serviteur du droit fiscal commun. Ce faisant, ils ne seraient plus les maîtres du droit fiscal international, habilités comme ils le sont jusque-là à définir selon leur toute-puissante volonté les règles fiscales. Dans cette hypothèse, les États accepteraient de mettre leur autorité au service d'un droit dénationalisé dont ils participent cependant à la mise en œuvre quoique élaboré à un niveau supranational[1280].

Section II- La consécration de l'ordre fiscal mondial : la mise en œuvre pratique

L'ordre fiscal mondial est avant tout un ordre juridique. « La notion d'ordre juridique, dans l'absolu, exprime un idéal de cohérence, de rigueur et de logique auquel tend naturellement le droit ; mais plus modestement, dans son fonctionnement concret, il sert à décrire et à circonscrire un ensemble de normes de références sur la base d'un critère spatial, matériel ou autre, et d'en déterminer ainsi le champ d'application »[1281].

Le droit, parce qu'il est le droit, produit de l'ordre[1282]. L'expression « ordre » doit être pris dans son sens premier, parce que le droit engendre de l'obligatoire et normalise par ses prescriptions les comportements, mais aussi dans sa signification seconde, à savoir que le droit produit une unité entre les règles qu'il pose, en organisant entre les préceptes une articulation dont des institutions sont garantes[1283].

L'ordre fiscal mondial serait détaché de tout ordre juridique étatique[1284]. Il serait un ordre juridique a-national ou véritablement international c'est-à-dire détaché des ordres nationaux pour « flotter » dans l'espace international, soustrait aux cadres étatiques[1285]. Au contraire, ces derniers devront constituer sa base[1286]. L'ordre fiscal mondial devra avoir un cadre transnational[1287]. Il serait totalement

---

[1280] G. DUMAS, *Politique fiscale : le naufrage*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 13.

[1281] B. OPPETIT, *Théorie de l'arbitrage*, Paris, PUF, 1998, p. 84.

[1282] M.-A. FRISON-ROCHE, « Le droit, source et forme de régulation mondiale », in Conseil d'analyse économique, *Rapport sur la gouvernance mondiale*, 2001, p. 313.

[1283] S. ROMANO, *Ordinamento giuridico,* 1946, traduction française, *L'ordre juridique*, Dalloz, 1975.

[1284] P. MAYER, « L'ordre juridique de base », in *Le droit dans les relations économiques internationales. Etudes offertes à B. GOLDMAN*, Litec, 1983, pp. 199 et s.

[1285] Idem., p. 86.

[1286] P. MAYER, « Le mythe de l'ordre juridique de base », in *Le droit des relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, Litec, 1983, pp. 199 et s.

[1287] J.-D. BREDIN, « La loi du juge », in *Le droit des relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, op. cit., pp. 271 et s.

soustrait aux cadres étatiques pour constituer un ordre interétatique autonome[1288], un tiers ordre réellement international, donc mondial[1289].

Ainsi entendu, la mise en place d'un ordre fiscal mondial revient à déterminer les éléments de son architecture juridique et institutionnelle. En effet, d'un point de normatif, tout ordre juridique doit comporter un certain nombre de normes dont le respect s'impose aux acteurs concernés (§ 1). Ces normes, pour qu'elles soient facilement acceptées et efficaces doivent être légitimes. Leur légitimité dépend largement des organes qui les sécrètent, d'où l'importance de l'architecture institutionnelle qui serait à la base de l'ordre fiscal mondial (§ 2).

§ 1- L'architecture normative : le droit commun fiscal mondial

L'ordre fiscal mondial repose sur un véritable droit commun qui doit s'imposer à tous les acteurs de la vie fiscale internationale aussi bien les États que les entreprises multinationales. Mais « un droit commun n'est pas un droit unique. C'est un droit qui admet le pluralisme tout en refusant l'éclatement »[1290]. La véritable vocation d'un droit commun est d'être partagé par des nations et des peuples différents[1291].

Le droit fiscal mondial commun ne saurait être entièrement positif. Nous proposons que ce droit commun comprenne des normes fiscales de valeur supranationale, à l'image de la *lex mercatoria*[1292], c'est pourquoi, nous l'appelons

---

[1288] L. COHEN-TANUGI, *Le droit sans l'État*, Paris, PUF, 1985.

[1289] Le cadre de l'ordre fiscal mondial serait comparable à celui de l'ordre juridique de l'arbitrage commercial international qui flotte dans l'espace international sans rattachement à un ordre juridique national. Un tel ordre est d'ailleurs reconnu par la jurisprudence française : CA de Paris, 1e ch., 25 mai 1990, Fougerolle, *Revue critique de droit international privé*, 1990, 753, note B. Oppetit ; Cour de cassation, Civ. 1e, 20 décembre 1993, Dalico, *Revue critique de droit international privé*, 1994, 663, note P. Mayer ; *Clunet*, 1994, 432, note E. Gaillard ; *Revue de l'arbitrage*, 1994, 120, note H. Gaudement-Tallon.

[1290] M. DELMAS-MARTY, « Réinventer le droit commun », *Recueil Dalloz*, 1995, I, pp. 1 et s.

[1291] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, op. cit., p. 1. Nous empruntons à l'auteur sa définition : « par droit international fiscal commun, nous entendons les règles juridiques qui obligeraient tous les États et qui concerneraient une matière déterminée : les impôts. Le droit international fiscal commun serait constitué de règles fiscales qui, parce qu'elles seraient absolument communes à tous les États, les obligeraient. »

[1292] B. GOLDMANN, « Frontières du droit et *lex mercatoria* », *Archives de Philosophie du droit*, 1963, p.177.

lex fiscalia[1293]. Mais la *lex fiscalia*, à l'image de la loi à laquelle elle renvoie, pourrait ne pas trop se préoccuper de l'équité.

Contrairement à la *lex mercatoria* qui est un ordre spontané[1294], la *lex fiscalia* serait un ordre construit et organisé, donc institutionnalisé, à l'image de la *lex economica* proposée pour l'ordre concurrentiel international[1295]. Elle dispose d'une structure et d'un acte juridiques de droit international public. Or, compte tenu du niveau de développement inégal des États à l'échelle mondiale et celui des entreprises multinationales, l'équité doit être prise en compte dans le droit commun fiscal mondial. C'est pourquoi, nous proposons que soit tenue en compte une *aequitas fiscalia* au niveau mondial.

La mondialisation des activités économiques[1296] largement impulsée par les entreprises multinationales, doit naturellement s'accompagner d'un ordre juridique globalisé[1297] et d'un ordre fiscal mondialisé, vecteur d'une *lex fiscalia* qui s'imposerait à tous les acteurs de la vie économique mondiale. La *lex fiscalia* est un processus en marche sous la seule influence des acteurs de la vie économique internationale qui, à côté des principes généraux qui en seraient le socle, verrait la transformation des usages en règles coutumières et celui des principes d'effectivité et d'analogie qui s'y appliquent.

Si la *lex fiscalia* est un système fiscal en gestation, elle devrait au moins en avoir la caractéristique essentielle. Même si chacun de ses constituants pouvait être considéré comme une règle de droit, l'ensemble qu'il formerait ne pourra

---

[1293] Dans la rigueur de la grammaire latine, il est plus correct de parler de « *lex fiscalis* » ou de « *fiscalia* » tout court pour désigner la loi fiscale. Mais nous utilisons l'expression « *lex fiscalia* » pour viser des normes fiscales supra légales à l'image de la loi des marchands la « *lex mercatoria* ». De la même manière, la « *lex economica* » a été proposée en matière de droit de la concurrence.

[1294] La *lex mercatoria* est entendue comme « un ensemble de principes, d'institutions et de règles puisés à toutes les sources qui ont progressivement alimenté et continuent d'alimenter les structures et le fonctionnement juridique propre à la collectivité des opérateurs du commerce international », B. GOLDMAN, « La *lex mercatoria* dans les contrats et l'arbitrage internationaux : réalité et perspectives », Clunet, 1979, pp. 475 et s., spéc. 487.

[1295] Sur la distinction entre *lex economica* et *lex mercatoria* et leurs rapports respectifs, voir W. ABDELGAWAD, *Arbitrage et droit de la concurrence. Contribution à l'étude des rapports entre ordre spontané et ordre organisé*, LGDJ, 2001, n° 905 et s.

[1296] E. COHEN, *L'ordre économique mondial : essai sur les régulations,* Fayard, 2001.

[1297] P. MOREAU DEFARGES, *L'ordre mondial*, 2e éd., Armand Colin, 2000.

prétendre à être ou à devenir un système fiscal que si, dépassant le stade de la simple collection de règles, il est pourvu de la « cohérence » du système[1298].

Pour cela, il est indispensable que les règles qui forment *lex fiscalia* aient entre elles à la fois une correspondance et une complémentarité, telles que chacune ne prenne son sens que par les autres. Une caractéristique supérieure est sans doute encore indispensable : l'ensemble des règles ainsi constituées doit, de surcroît, « transcender » dans un ordre supérieur qui serait la raison d'être de chacune et qui les caractérise. Nous allons préciser les sources de la *lex fiscalia* (A) ainsi que sa portée juridique (B).

A- Les sources de la lex fiscalia

La *lex fiscalia* va compter de nombreuses sources. Les sources les plus importantes seraient de nature conventionnelle, donc formelle (1). D'autres sources non formelles compléteront le dispositif de la *lex fiscalia* (2).

1- Les sources formelles de la *lex fiscalia*

L'ordre fiscal mondial est donc un ordre juridique par sa nature, fiscal par son objet et mondial par sa destination. La principale source de la *lex fiscalia* sera à notre sens de nature conventionnelle[1299], c'est-à-dire une convention fiscale internationale. Il s'agit d'une source formelle qui cristallise la volonté des États.

La consécration de l'ordre fiscal mondial devrait donc passer, selon nous, par l'adoption d'une convention fiscale générale à l'échelle mondiale. Cette convention fiscale mondiale pourrait établir un système hybride et original qui combine des compétences des autorités nationales et des obligations de droit international public des États.

Trois approches sont possibles pour l'institution de la *lex fiscalia*. La première est moins réaliste et consisterait en un accord interétatique sous la forme d'une convention générale contraignante sur les règles fiscales internationales nécessaires à la bonne gestion des prix de transfert et des opérations transnationales.

[1298] J. ROBERT, *Le phénomène transnational*, LGDJ, Ed. de l'Association française d'arbitrage, 1988, p. 18.

[1299] La *lex fiscalia* ne comprendrait pas des normes fiscales internationales de toute provenance qui concernent les modalités d'assiette, de recouvrement et de procédure contentieuse relatives à l'activité des entreprises multinationales. À terme, elle pourrait être étendue à toutes les relations économiques internationales génératrices de revenu imposable.

Cet accord comprendrait les principes directeurs qui présideraient à la mise en place d'un droit fiscal commun mondial. La ratification d'une telle convention par tous les États va entrainer l'adoption de règles de fond ayant un caractère obligatoire en matière de fiscalité internationale. Il peut même prévoir un système de règlement des litiges au niveau mondial. Un tel système qui prévoit des règles fiscales au niveau mondial ne serait pas efficace si le règlement des litiges devait être assuré par les législations nationales et les autorités étatiques.

La deuxième approche est plus réaliste, mais elle serait moins efficace quant à ses résultats. En effet, il est presque impossible de réaliser un cadre multilatéral contraignant au niveau mondial. Les États seraient plutôt favorables aux mécanismes volontaires de coopération bilatérale et multilatérale à l'instar de ceux établis au sein de l'OCDE. Dans cette perspective, les modèles de convention de cette institution vont servir de réceptacle au droit commun fiscal mondial. Et les États seraient appelés à multiplier les accords de coopération bilatérale et à fournir l'assistance technique en vue d'encourager l'adoption du principe de pleine concurrence et l'élimination de la double imposition.

Cette approche se contente de proposer le recours au principe de pleine concurrence et à l'application unilatérale du droit fiscal conventionnel, tout en œuvrant selon les voies de coopération multilatérale existantes. Une telle approche, peu audacieuse, ne semble pas pouvoir se traduire dans la pratique par une avancée significative. En effet, nous avons montré non seulement les dangers et difficultés d'une application unilatérale du principe de pleine concurrence, mais aussi les limites des mécanismes existants en matière de coopération bilatérale ou multilatérale et leur insuffisance à asseoir un fondement crédible d'un ordre fiscal globalisé.

Nous proposons, quant à nous, une troisième voie basée sur une approche encore plus idéaliste, mais qui réaliserait un véritable ordre fiscal mondial. Il s'agit de l'adoption d'une convention fiscale générale au niveau mondial, sous l'égide de l'ONU. Il y a plusieurs types de conventions fiscales.

Mais, à notre avis, la convention qui véritablement sera le vecteur de la *lex fiscalia,* sera une convention générale. La convention générale est un traité « ouvert » alors que la convention spéciale est un traité « fermé ». Une convention générale est un traité mondial en puissance ayant pour but de créer, en une matière déterminée, un « droit matériel » de portée universelle qui limiterait de la même manière la souveraineté dans tous les États. Ce but souhaité repose sur la combinaison de la clause d'adhésion illimitée et des règles communes de l'accord.

Les conventions fiscales sont sans conteste des traités internationaux au sens plein du terme et non des accords en forme simplifiée[1300]. La procédure d'élaboration et de conclusion des conventions fiscales est celle des traités internationaux. Les conventions fiscales figurent parmi les sources du droit fiscal et leur qualité de traités internationaux leur confère une certaine prééminence sur la législation interne. Mais cette prééminence n'est que temporaire : une disposition législative expresse peut mettre fin à l'application de tout ou partie d'une convention. Elle est également conditionnelle et spécialisée. Les conventions fiscales ont un objet limité, prévenir les double impositions et non élaborer un corps de droit fiscal commun aux États concernés.

La convention que nous proposons serait plus ambitieuse. Contrairement aux conventions fiscales classiques d'élimination de la double imposition qui sont un simple trait d'union entre deux systèmes fiscaux, n'ayant nullement pour objet de substituer à ceux-ci un corps de droit fiscal commun aux États[1301], la convention générale proposée devra instituer un véritable ordre fiscal mondial.

L'association des deux critères d'universalité quant aux contractants et d'uniformité quant au contenu définit la convention générale. Mais de ces deux critères, seul le premier est propre aux conventions générales car le second, on le retrouve également dans les conventions spéciales[1302]. En définitive, c'est la clause d'adhésion illimitée qui constitue, non pas le seul caractère, mais le caractère spécifique de la convention générale. Tout autre accord est une convention spéciale même s'il contient une clause d'adhésion limitée. La clause d'adhésion ou d'accession est la disposition du traité par laquelle les États signataires offrent à des Puissances non signataires de devenir, si elles le désirent, partie contractante à celui-ci.

Si par un acte d'adhésion, encore appelé instrument d'adhésion, un État tiers accepte l'offre des Puissances signataires, il devient alors une partie contractante sous l'étiquette d'État adhérent. Cette clause d'adhésion est tantôt limitée et tantôt illimitée. Lorsqu'elle est limitée, ce traité n'est ouvert qu'à un seul État ou à quelques États seulement. Lorsqu'elle est illimitée, le traité est ouvert à tous les

---

[1300] G. GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, op. cit., p. 19. Selon l'auteur, « Le vocabulaire américain est à ce sujet moins équivoque que la terminologie française : tax treaties » pour désigner les conventions fiscales. Lorsque le terme « convention » est utilisé, l'accent est mis sur le caractère technique des matières dont traitent les conventions fiscales par rapport au caractère essentiellement politique des traités proprement dits ».

[1301] Idem, p. 22.

[1302] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 125.

États et à tout moment. Le traité qui contient une clause d'accession limitée est une convention spéciale au même titre que le traité qui n'en contient pas, tandis que le traité qui contient une clause d'adhésion illimitée est une convention générale, quel que soit le nombre des parties contractantes comme États signataires ou comme États adhérents[1303].

La convention générale n'est pas un traité plurilatéral. En fait, la distinction des conventions spéciales et des conventions générales n'est donc pas identique à la distinction des traités bilatéraux et des traités plurilatéraux, bien que d'éminents auteurs les confondent[1304]. Si toutes les conventions générales sont des traités plurilatéraux, en revanche, tous les traités plurilatéraux ne sont pas des conventions générales. Celles-ci sont une espèce de traités plurilatéraux. La distinction des accords bilatéraux et des accords plurilatéraux ou multilatéraux ou collectifs a été systématisée par la doctrine dont la majorité prétend que ces deux classifications, dites formelles parce que faite d'après le nombre des États contractants, se superposeraient absolument[1305].

En réalité, ces deux classifications sont loin de se superposer, car la prétendue catégorie des traités plurilatéraux est une sorte de « fourre-tout » où sont regroupées toutes les conventions qui ne sont pas bilatérales : à côté de toutes les conventions générales, on y trouve des conventions spéciales. La notion de convention spéciale est plus large que celle de traité bilatéral, tandis que la notion de convention générale est plus étroite que celle de traité plurilatéral[1306].

Ces deux classifications sont d'autant plus distinctes qu'à la différence de celle des conventions spéciales et des conventions générales, celle des traités bilatéraux et des traités plurilatéraux n'est faite que d'après le nombre des États signataires. Or, s'il n'existe pas encore de traité bilatéral contenant une clause d'adhésion illimitée, il existe déjà des accords bilatéraux contenant une clause d'accession limitée[1307].

[1303] Idem, p. 129.

[1304] ROUSSEAU, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, 1948, tome I, p. 134, n° 65.

[1305] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 129.

[1306] C'est ainsi que les conventions spéciales englobent, outre les traités bilatéraux, tous les traités plurilatéraux qui ne contiennent pas une clause d'adhésion ou qui contiennent une clause d'adhésion limitée à certains États.

[1307] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 129.

2- Les sources non formelles de la *lex fiscalia*

Parmi les sources non formelles qui devront être à l'origine de la *lex fiscalia*, il y a la coutume fiscale générale et les principes généraux de fiscalité[1308]. Ces deux sources, bien que distinctes d'un point de vue théorique, sont difficiles à différencier. Les coutumes générales lieraient tous les États. Les coutumes spéciales ne lieraient que plusieurs d'entre eux[1309]. À la différence de l'usage, la caractéristique de la règle coutumière est d'être obligatoire dans l'opinion de ceux qui en sont tributaires[1310].

Selon une jurisprudence déjà ancienne[1311], la coutume est constituée de deux éléments : l'un matériel et l'autre spirituel. Et il faut que ces deux éléments soient communs aux divers États qui invoquent une coutume dans leurs rapports mutuels.

L'élément matériel appelé *corpus*, c'est l'existence d'une pratique continue et concordante. La jurisprudence parle encore d'un « usage constant et uniforme ». Mais cette jurisprudence peut être trompeuse, car les arrêts admettent aussi bien une coutume négative, provenant de la répétition des mêmes abstentions, qu'une coutume positive, provenant de la répétition des mêmes actions. Cependant, ils ne précisent pas le nombre de faits, dits « précédents », qui seraient nécessaires pour que cet élément matériel existât.

L'élément spirituel appelé *animus*, c'est la croyance en une obligation juridique. L'« *opinio juris* » est la conscience que la règle issue de la pratique est obligatoire pour les États qui l'appliquent. La force obligatoire provient du consentement tacite des États. C'est cet élément spirituel qui permet de distinguer la coutume du simple usage. Celui-ci, fût-il constant et uniforme, n'a pas de force obligatoire. Et s'il ne peut y avoir de coutume sans usage, il peut y avoir des usages sans coutumes[1312].

[1308] L'article 38-2° et 3° dispose que la Cour permanente de justice internationale applique « 2° la coutume internationale comme preuve d'une pratique générale acceptée comme étant de droit, 3° les principes généraux reconnus par les nations civilisées ».

[1309] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 198

[1310] A. KASSIS, *Théorie générale des usages du commerce*, LGDJ, 1984.

[1311] CPJI, 7 septembre 1927, Affaire du « Lotus » entre la France et la Turquie, *Publications de la CPJI*, série A, arrêt n° 9 et fasc., n° 10, pp. 12 et s. ; CIJ, 9 avril 1949, Affaire du détroit de Corfou entre l'Angleterre et l'Albanie, *Recueil de la CIJ*, 1949, pp. 4 et s. ; CIJ, 20 novembre 1950, Affaire du droit d'asile entre la Colombie et le Pérou, *Recueil de la CIJ*, 1950, p. 266 et s. ; CIJ, 27 août 1952, Affaire des droits des ressortissants américains au Maroc entre la France et les États Unis d'Amérique, *Recueil de la CIJ*, 1952, pp. 176 et s.

[1312] CPJI, 7 septembre 1927, Affaire du « Lotus » entre la France et la Turquie et CIJ, 20 novembre 1950, Affaire du droit d'asile entre la Colombie et le Pérou, précités : « L'usage

D'après la jurisprudence, la preuve de l'existence d'une coutume déterminée peut se faire par tous moyens. Mais il faut distinguer la doctrine et les précédents. Théoriquement la doctrine peut être un moyen de preuve. En pratique, elle ne peut pas l'être car il faudrait qu'elle soit unanime ; alors que le *consensus omnium* n'existe pas[1313].

S'ils doivent émaner des organes étatiques, ils peuvent provenir de tous les organes de l'État agissant aussi bien sur le plan interne que sur le plan international. Les lois et les traités peuvent servir à prouver une coutume. Facile en apparence, la preuve d'une coutume déterminée est, en réalité difficile, voire impossible. Pour l'élément matériel tout comme l'élément spirituel il faut en prouver l'existence à l'aide des mêmes faits[1314].

C'est dire que le traité est supérieur à la coutume. Un traité ne peut prouver l'existence d'une coutume qu'à l'égard des États qui y sont parties. Or, en pareil cas, ce n'est pas la coutume qui est applicable mais le traité. La Cour déclare qu'elle n'applique la coutume qu'en l'absence de traité[1315]. La coutume est un accord non écrit, alors que le traité est un accord écrit. D'où, la supériorité du traité sur la coutume. Un traité peut abroger ou modifier une coutume. L'inverse n'est pas possible[1316]. En pratique, il est impossible de prouver l'existence d'une coutume générale, puisque ce serait exiger la preuve que tous les États auraient tacitement consenti à marcher dans le même sens, les uns dans les pas des autres. C'est pourquoi, il ne faut pas être aussi exigeant en matière de preuve des coutumes générales que des coutumes spéciales.

Concernant les principes généraux qui devraient constituer la seconde catégorie de source non formelle de la *lex fiscalia*, ils désignent l'ensemble des règles qui constituent le droit international commun, y compris les coutumes générales. Plus

---

même constant et uniforme n'est pas une coutume, car fondé sur des considérations « d'opportunité politique ou de courtoisie internationale », il est dépourvu de force obligatoire. Ce n'est pas dire que l'usage soit sans intérêt. S'il constitue une pratique continue et concordante, la jurisprudence l'utilise pour interpréter les traités.

[1313] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 199.

[1314] Idem, p. 200.

[1315] Ibid., p. 201. D'après l'auteur, « la jurisprudence admet la supériorité du traité sur la coutume. Et cela quel que soit le traité spécial ou général et quelle que soit la coutume, spéciale ou générale. La Cour déclare que des traités ne prouveraient l'existence d'une coutume déterminée que si les États, dont l'un l'invoque contre l'autre, sont parties à ce traité ».

[1316] Ibid., p. 202.

restrictifs, les autres sens que la Cour donne à l'expression « principes du droit international », sont d'une extrême imprécision[1317].

Toutes ces règles non formelles seraient issues du fonds commun des législations nationales, sans pour autant qu'une attribution particulière doive en être recherchée, mais précisément parce qu'un consentement général s'y attache et que les décisions judiciaires en font communément application.

En pratique, il n'y a pas une distinction précise entre les coutumes générales et les principes généraux dont l'existence des unes et des autres n'est certaine que si ces règles non conventionnelles sont consacrées par la jurisprudence. Il est presque impossible de distinguer les coutumes générales des principes généraux. Ce sont des règles non conventionnelles issues du consentement implicite des parties qui restent subordonnées aux règles conventionnelles issues du consentement explicite des États[1318].

B- La portée juridique de la *lex fiscalia*

La *lex fiscalia* renfermerait un ensemble de principes, d'institutions et de règles puisés à toutes les sources qui alimentent les structures et le fonctionnement propres aux relations entre les différents acteurs de l'ordre fiscal mondial. Ces normes seront codifiées dans une convention fiscale générale. Il convient de préciser le contenu de la *lex fiscalia* (1), de déterminer sa force obligatoire (2), avant de déterminer les contours de l'*aequitas fiscalia* qui en est le complément moral indispensable (3).

1- Le contenu de la lex fiscalia

L'ordre fiscal mondial que nous proposons et qui sera matérialisé par la *lex fiscalia* ne veut pas dire la création d'une fiscalité mondiale qui établirait une « source d'imposition internationale ». Nous ne visons pas des impôts qui seraient créés par une organisation fiscale internationale qui serait chargée de dégager une politique fiscale internationale. Une telle vision, même si elle n'est pas exclusive de l'instauration d'un ordre fiscal mondial, en serait trop réductrice.

La *lex fiscalia* devra être une sorte de fonds commun de règles aptes à permettre aux administrations, aux contribuables et aux juges, de pouvoir déterminer le plus exactement possible l'assiette de l'impôt généré par l'activité des entreprises multinationales qui revient à chaque État, sans que celles-ci ne soient victimes

[1317] Ibid., p. 203.
[1318] Ibid., p. 206.

d'une double imposition[1319]. En effet, avec la mondialisation, on assiste à un bouleversement de toute la théorie des sources du droit, en raison de l'ouverture du patrimoine juridique mondial. Aux sources classiques du droit, s'ajoutent nécessairement la jurisprudence des cours et tribunaux internationaux ainsi que les cultures et la coutume des différents États[1320].

Pour pouvoir parler d'un véritable ordre fiscal mondial, il faut, au-delà des principes, un ensemble des normes applicables au fond et un mécanisme de règlement des litiges. Mais ce second caractère n'est pas propre aux conventions générales. La création d'un « droit matériel » n'est pas le monopole exclusif des conventions générales.

L'une des caractéristiques de la convention générale est l'«unité » de ses dispositions. Celle-ci n'édicte, en principe, que des règles communes. Les droits et les obligations sont identiques pour toutes les parties contractantes, signataires ou adhérentes. Une convention générale est, par excellence, un accord égal. Ces règles communes modifient plus ou moins les législations internes, soit qu'elles en déterminent le champ d'application, soit même qu'elles les remplacent[1321]. Ainsi, dans tous les cas, la convention générale édicte « une législation commune » aux parties contractantes.

Mais en réalité, la distinction des conventions générales et des conventions spéciales ne se confond pas avec la distinction des «traités-lois » et des « traités-accords ». Cette dernière, sur laquelle la doctrine est très divisée[1322], reste fort incertaine en droit positif[1323]. Car, en l'absence d'un législateur mondial au sens interne du terme, tout traité peut jouer à la fois, en droit international, le rôle d'un contrat et le rôle d'une loi. Du point de vue de ses effets, toute convention est nécessairement un contrat entre les États. C'est pourquoi d'ailleurs, la

---

[1319] J.-D. BREDIN, « La loi du juge », in *Le droit dans les relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, op. cit., p. 271.

[1320] J. ALLARD et A. GARAPON, *Les juges dans la mondialisation – La nouvelle révolution du droit*, Paris, Seuil, 2005.

[1321] NIBOYET fait à cet effet une distinction entre les « règles de conflit » (premier procédé) et les « règles d'uniformité » (second procédé) : dans le premier cas, cette législation internationale commande l'application des lois nationales qui subsistent, tandis que dans le second cas, elle remplace le contenu des lois nationales qui disparaissent, in *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, tome 31, 1930, pp. 65 et s.

[1322] Admise par certains auteurs, cette distinction est en effet rejetée par les autres. Et les partisans de cette distinction ne sont pas d'accord entre eux sur le critère et sur les intérêts de cette distinction.

[1323] Ni la jurisprudence ni les traités n'ont formulé ou même mentionné la distinction des traités-lois et des traités-contrats.

terminologie de la jurisprudence et des traités eux-mêmes parlent de « parties contractantes ». Mais, du point de vue de son contenu, un traité est simultanément une « loi » au sens matériel du terme, dans la mesure où il contient des clauses qui modifient ou remplacent les lois internes des États contractants[1324].

Du fait de sa vocation mondiale, la *lex fiscalia* devrait primer sur les droits internationaux régionaux et sur les droits nationaux. Les droits nationaux devraient chercher à être compatibles avec la *lex fiscalia* même s'ils lui sont antérieurs. La concurrence des normes ne devrait donc pas avoir lieu entre la *lex fiscalia* et les lois ou conventions fiscales des États.

En définitive, pour la réalisation concrète de l'ordre fiscal mondial, avec notamment l'institution de la *lex fiscalia*, l'ONU peut présenter des propositions en faveur de l'ouverture des négociations entre États dans l'objectif d'instituer une convention fiscale générale à l'échelle mondiale. Cette convention devrait définir les principes communs de base garantissant l'adoption par tous les pays d'une législation fiscale internationale adéquate et sa mise en œuvre effective en application du principe de pleine concurrence. Elle devrait également déterminer les règles essentielles de fond par la recherche d'un consensus entre États sur quelques pratiques fiscales particulièrement néfastes et mettre en place un système de règlement des litiges. Ce système serait appliqué lorsqu'un pays ne se conformerait pas à ses engagements internationaux issus de la convention.

2- La force obligatoire de la *lex fiscalia*

La *lex fiscalia*, eu égard à sa finalité, aura pour vocation d'être *le régulateur* des pouvoirs publics et des pouvoirs privés économiques. En effet, ce sont les mesures d'origine gouvernementale autant que les pratiques d'origine privée qui constituent son objet principal. Si la double imposition est le fait des États, l'évasion fiscale est le fait des particuliers.

Une règle universelle qui condamnerait l'évasion fiscale s'adresserait donc aux individus et non aux États dont elle ne limiterait pas la souveraineté. L'évasion fiscale est l'épiphénomène inverse de la double imposition. Il n'existe pas plus de

[1324] En tout état de cause, et en supposant même que la distinction doctrinale des traités-lois et des traités-contrats fût admise par le droit positif, elle ne correspondrait ni à la distinction des conventions générales et des conventions spéciales, ni même à la distinction des traités bilatéraux et des traités plurilatéraux. Toutes les conventions fiscales sont des traités-lois, une convention fiscale générale l'est donc.

règle universelle condamnant l'évasion fiscale qu'il n'existe de règle universelle condamnant la double imposition[1325].

La *lex fiscalia* tire sa force obligatoire de la convention générale qui en est le socle. La convention fiscale générale aurait pour visée de combattre la fraude et l'évasion fiscales internationales et même les pratiques fiscales dommageables. La finalité d'une telle convention est la protection des assiettes fiscales des États ainsi que celle des contribuables contre la double imposition. La lutte menée d'une manière isolée par chaque État contre l'évasion fiscale réalisée par des entreprises étrangères doit être complétée par une action collective de la communauté des États sur le plan international.

L'ordre juridique nécessite une organisation des normes en termes de hiérarchie des sources. Ce qui renvoie à la notion de système juridique[1326]. Un ordre juridique fait plus que mettre en masse les différentes manifestations juridiques, il les « ordonne »[1327], c'est-à-dire qu'il les articule et met en place les procédés qui font fonctionner les règles en elles-mêmes et les unes par rapport aux autres. Ainsi, la mise en forme du droit en système évite les deux défauts majeurs d'un entassement de règles que sont l'antinomie et la lacune, car celles-ci engendrent l'insécurité contre laquelle le système juridique est fait[1328].

Les travaux réalisés par l'OCDE et les Nations unies dans ce domaine sont d'une grande importance. Il ne leur manque que la force juridique pour s'imposer aux États et aux contribuables. Ces textes pourraient être pris en considération dans le droit commun fiscal mondial. Si tel devait être le cas, comme droit mondial, le droit de l'OCDE pourrait se trouver confronté avec les autres ensembles de règles à prétention universelle[1329]. L'articulation avec le droit de l'ONU ne soulève pas, a priori, de difficultés particulières en raison de sa primauté affirmée par l'article

[1325] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 124.
[1326] G. TIMSIT, *Thèmes et systèmes de droit*, Paris, PUF, coll. « Les voies du Droit », 1986.
[1327] ARCHIVES DE PHILOSOPHIE DU DROIT (éd.), *Le système juridique*, t. 31, Sirey, 1986.
[1328] E. LOQUIN et C. KESSEDJIAN, *La mondialisation du droit*, Paris, Litec, 2000.
[1329] Pour une comparaison avec le droit de l'OMC, voir : H. RUIZ FABRI, « La contribution de l'Organisation mondiale du commerce à la gestion de l'espace juridique mondial » *in La mondialisation du droit,* Travaux du CREDIMI, Litec 2000, pp. 303 et s.

103 de la Charte des Nations unies[1330]. En revanche, la question est plus difficile pour les autres espaces normatifs à vocation universelle[1331].

La multiplication des engagements internationaux produit une sorte de maillage des obligations et des obligés. Du point de vue des obligés, le système ne peut fonctionner que si aucun ne manque à l'appel. Ceux-ci qui ne se prêtent pas méritent alors cette étrange appellation de « paradis ».

L'ampleur de ces enjeux mérite qu'en l'état des choses, l'on assume l'ambition d'un ordre fiscal mondial. Cet ordre fiscal mondial n'aura pas pour objet ou pour effet d'anéantir les modalités de détermination des prix de transfert par les entreprises et leur contrôle par les administrations[1332], mais il pourra englober l'ensemble et construire de meilleures articulations entre des phénomènes économiques, comptables et juridiques très divers, dans un système explicitement pluralisé[1333]. L'idée d'un droit commun fiscal mondial conçu comme l'expression d'un pluralisme ordonné passe par une remise en cause des modes de pensée juridique, car traditionnellement le droit s'identifie à l'État et dans les pays légalistes à la loi[1334].

3- La nécessaire prise en compte de l'*aequitas fiscalia*

Les rapports fiscaux à l'international entre États et avec les entreprises multinationales doivent être guidés par l'équité, c'est-à-dire par l'impartialité, l'égalité de traitement des parties, la justice, l'appréciation du juste et de l'injustice[1335]. Cette équité fiscale internationale, voire mondiale, nous l'appelons l'*aequitas fiscalia*. Elle doit trouver sa source dans les conventions fiscales internationales bilatérales ou multilatérales qui existent déjà, mais aussi dans

---

[1330] L'article 103 dispose : « En cas de conflit entre les obligations des membres des Nations Unies en vertu de la présente Charte et leurs obligations en vertu de tout autre accord international, les premières prévaudront ».

[1331] B. GRELON, « Regard juridique sur la hiérarchie des normes », in *La gouvernance mondiale, Rapport du Conseil d'analyse économique*, Paris, La Documentation française, 2002, p. 334.

[1332] R. CHARVIN, *Relations internationales, droit et mondialisation*, Paris, L'Harmattan, 2000.

[1333] C.-A. MORAND, *Le droit saisi par la mondialisation : définitions, enjeux et transformations,* in *Le droit saisi par la mondialisation,* Bruxelles, Bruylant, 2001.

[1334] M. DELMAS-MARTY, « Réinventer le droit commun », op. cit., p. 3.

[1335] J.-D. BREDIN, « A la recherche de l'*aequitas mercatoria* », in *Mélanges Loussouarn. L'internationalisation du droit*, Dalloz, 1994, pp. 109 et s., spéc. p. 110. L'auteur évoque l'*aequitas mercatoria* par rapport à la *lex mercatoria* pour insister sur la nécessité de prendre en considération l'équité dans le traitement des litiges internationaux, notamment par l'arbitrage. C'est cette même idée que nous reprenons à notre compte, car l'équité doit compléter le droit, c'est-à-dire les règles écrites dans la quête de la justice fiscale internationale.

toute convention ou accord international à caractère général futur. Elle est faite de tous les principes contenus dans ces conventions. Elle est aussi faite des usages et pratiques fiscaux internationaux. L'*aequitas fiscalia* ne correspond pas avec les principes que proclament les nations se disant civilisées.

Il est difficile de trouver une équité générale qui convienne à tout le monde en même temps. Il y aurait plutôt des équités éclatées. Chaque personne a son sentiment du juste qu'elle recherche le plus souvent dans son système. La mondialisation et la gouvernance fiscales vont nécessairement aboutir à une équité universelle. Cette dernière se devra de respecter le droit, les principes directeurs des lois et des jugements. En réalité, l'équité est cernée par le droit. Tantôt elle est le droit, tantôt elle est débordée par lui. Elle se déguise en principes, en règles, en usages. Mais elle reste discrète[1336]. Le droit ne fait que céder la place à l'équité de façon provisoire. « L'équité ne l'évince que quand elle reste discrète. Mais le droit revient si elle déborde son rôle, il revient quand il le doit … ou quand il lui plaît »[1337].

La régulation fiscale internationale, notamment dans le domaine des prix de transfert, ne doit pas être enfermée dans la rigueur des normes juridiques, au risque de désavantager les pays en développement. Il est important de prendre en considération la particularité des ces États à travers la prise en compte de la dimension équitable de la réglementation des prix de transfert au niveau mondial.

L'action multilatérale, doit être équitable, c'est-à-dire ne pas privilégier les intérêts de quelques pays seulement. La légitimité de l'ordre fiscal mondial repose essentiellement sur son caractère démocratique.

La prise en compte de l'équité dans la réglementation fiscale au niveau mondial est d'autant plus importante que l'on assiste à l'émergence d'une conscience civique planétaire. Cette émergence s'exprime de plusieurs manières, contestataires ou non, et elle est marquée par une grande diversité d'intérêts, d'aspirations ou de propositions.

[1336] Idem, p. 118.

[1337] Ibid., p. 116.

§ 2- L'architecture institutionnelle : la gouvernance fiscale mondiale

La « gouvernance » est un néologisme utilisé au départ dans le champ de la « gouvernance d'entreprise » avec un sens différent de celui qui lui est donné quand on parle de « gouvernance mondiale »[1338]. Cette expression renvoie à la manière dont l'économie mondiale est gouvernée. Le terme usuel de « gouvernement » aurait été plus approprié, n'eût été la connotation de centralisation excessive qui lui est souvent prêtée[1339].

La gouvernance exprime le problème de base de l'organisation économique internationale : comment gouverner sans gouvernement ? C'est de cet appareil de production de normes et d'interventions publiques qu'il s'agit, c'est cela que nous appelons ici « gouvernance mondiale ». Celle-ci peut être définie comme « l'ensemble des transactions par lesquelles des règles collectives sont élaborées, décidées, légitimées, mises en œuvre et contrôlées »[1340]. C'est ce dernier sens que nous empruntons en parlant de « gouvernance fiscale mondiale ».

Nous proposons qu'une véritable gouvernance fiscale mondiale soit mise sur pied. Elle reposerait sur la coopération intergouvernementale ou sur l'action d'institutions multilatérales spécialisées dotées d'instruments propres. Elle s'exercerait au niveau mondial ou par le canal d'organisations régionales. L'ordre fiscal mondial, pour être efficace, doit s'appuyer sur une véritable gouvernance fiscale mondiale. La gouvernance fiscale mondiale suppose une organisation structuro-fonctionnelle pour sa mise en œuvre[1341].

L'architecture institutionnelle qui sous-tend l'ordre fiscal mondial repose pour l'essentiel sur des instances chargées de la gouvernance fiscale. Aussi, la

---

[1338] Et un sens bien différent, pour nous, de celui du principe dit de « bonne gouvernance », qui porte sur l'adoption de bonnes pratiques dans la conduite des politiques publiques à l'échelle nationale. Cette problématique a notamment été appliquée aux pays en développement, elle constitue l'un des aspects structurants de l'intervention des institutions multilatérales.

[1339] P. JACQUET, J. PISANI-FERRY et L. TUBIANA, « Les institutions économiques de la mondialisation. Rapport de synthèse », in Conseil d'analyse économique, *Rapport sur la gouvernance mondiale*, 2001, p. 9.

[1340] Définition donnée par M. Pascal LAMY à l'occasion de son intervention devant le groupe de travail, 17 janvier 2001. Cette définition est reprise dans la contribution de Pascal Lamy et Zaki Laïdi (2002). La *Commission on Global Governance* (créée en au début des années 90 à l'initiative de Willy Brandt, pour réfléchir à l'organisation du monde après la Guerre froide) retenait une définition plus large, à savoir « l'ensemble des nombreuses méthodes par lesquelles les individus et les institutions, publics et privés, gèrent leurs affaires communes ».

[1341] P. JACQUET, J. PISANI-FERRY et D. STRAUSS-KAHN, « Comment gouverner la mondialisation ? », *Lettre de l'OFCE*, n° 205, 10 mai 2001.

gouvernance fiscale mondiale que nous proposons doit être portée par des organes chargés d'élaborer les normes (A) et d'autres qui seraient chargées de les appliquer (B).

A- Les instances chargées de l'élaboration de la *lex fiscalia*

Aujourd'hui, les interprétations faites sur les prix de transfert et les principes de la fiscalité internationales par les administrations fiscales sont parfois divergentes. Aussi proposons-nous qu'une instance soit chargée de l'élaboration de la *lex fiscalia*. Nous allons préciser la nature de cette instance (1), avant de proposer une procédure pour l'élaboration de cette norme (2). Mais, pour plus de légitimité, cette instance doit prendre en compte les préoccupations des pays en développement ; à défaut, la mondialisation fiscale risque d'être à plusieurs vitesses, ce qui saperait son efficacité (3).

1- Le choix de l'organe chargé de l'élaboration de la *lex fiscalia*

L'instance chargée d'élaborer le droit commun fiscal mondial doit être une instance de concertation internationale. Mais si le nombre de représentants des États est trop élevé, il y aurait un risque de dilution et de paralysie de l'institution. En sens inverse, un nombre trop faible empêcherait d'associer convenablement et équitablement les grandes régions du monde et la catégorie des pays sous développés. On retrouve donc au plan mondial, mais sous un autre angle, certains termes du débat approfondissement/élargissement si prégnant dans l'intégration européenne.

À notre avis, l'instance en question doit avoir la légitimité institutionnelle de l'ONU et l'efficacité fonctionnelle de l'OCDE. C'est la raison pour laquelle, notre choix porte sur une instance de l'ONU qui dispose déjà de la légitimité démocratique. À cet effet, nous proposons que les moyens financiers humains de cette organisation soient renforcés.

L'ONU n'est pas un « Super État » bien qu'elle ait la personnalité morale. Ce n'est qu'une libre association d'« États souverains » qui ressemble plus à une « confédération » qu'à une fédération. Et bien qu'elle réunisse la grande majorité des États, elle n'en « unit » pas la totalité[1342]. Si l'ONU possède un budget propre qui est voté par l'Assemblée générale, ce budget est alimenté par les cotisations des États membres que ceux-ci prélèvent sur leurs propres recettes fiscales.

L'ONU n'a aucune personnalité fiscale active : elle n'est pas certainement créancière d'impôts. Il n'existe pas d'impôt mondial perçu au profit de cette

[1342] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 121.

institution sur les ressortissants des États membres vis-à-vis desquels l'ONU ne peut pas légiférer afin d'unifier leurs régimes fiscaux, même pour assurer l'égalité fiscale entre les étrangers et les nationaux. La Déclaration universelle adoptée en 1948 par l'Assemblée générale de l'ONU[1343] n'est, selon ses propres termes, qu'un « idéal commun ». Elle n'a aucune valeur en droit positif. Elle n'oblige pas les États. Elle ne renferme d'ailleurs aucune disposition sur les droits du contribuable à l'égard de l'administration fiscale.

2- La procédure d'élaboration de la *lex fiscalia*

La *lex fiscalia* que nous proposons semble être trop ambitieuse. Il n'est pas évident que son contenu soit accepté de façon unanime et les instances qui en sont chargées soient également acceptées par tous les États[1344]. Il aurait été plus facile d'utiliser une démarche consistant à faire converger progressivement les droits nationaux.

Nous proposons donc la voie de la convention générale. De par le passé, la procédure d'élaboration d'une convention générale a été utilisée. Il convient alors de s'y référer pour ce qui concerne la création de la convention fiscale générale, siège de la *lex fiscalia*. En effet, la pratique de la Société des Nations (SDN) a consacré dans la terminologie du droit positif l'expression de « convention générale »[1345]. C'est sous l'influence de sa vocation universelle que la SDN a systématisé cette pratique, dans l'espoir de créer sur plusieurs points un « droit mondial ».

[1343] *Revue générale de droit international public*, 1949, pp. 605 et s, cité par M. CHRETIEN, idem, p. 122.

[1344] Comme l'a écrit M.N. LIGNEUL, « pour adopter le droit du commerce international à l'économie moderne, il semble donc logique de confier la régulation des marchés nationaux ou régionaux à des autorités nationales ou régionales et celle des marchés internationaux ou mondiaux à une autorité internationale de régulation de concurrence » (« Droit international de la concurrence : plaidoyer pour une approche intégrée et progressive », R.M.C.U.E., n° 430, 1999, p. 458, spéc. p. 461). Dans ce sens, D. GRISAY, « Concurrence : le droit européen dans le contexte international », *Journal des tribunaux, droit européen*, janvier 2000, n° 65, p. 1 et s., spéc. p. 9, n° 42.

[1345] Mais l'acte désigné par cette expression existait déjà avant la création de la SDN. À la fin du XIX^{e} siècle sont apparus des traités mondiaux en puissance dont certains portent même le titre de « conventions universelles ». C'est le cas des conventions postales universelles dont la première date du 9 octobre 1874. Entre 1874 et 1942, 12 conventions postales universelles ont été conclues. En l'absence d'une organisation internationale analogue à celle de la SDN de tels accords étaient l'œuvre de conférences intergouvernementales convoquées sur l'initiative d'un ou de plusieurs États.

Mais, en réalité, la SDN ne « votait » pas elle-même le texte des conventions générales. Celles-ci sont élaborées par des conférences intergouvernementales convoquées par la SDN. Elles sont « approuvées » par cette dernière. C'est donc avec ce sens de traité collectif en puissance que la formule « convention générale »[1346] a été consacrée dans le droit positif par la SDN et a été insérée dans l'article 38 du Statut de la Cour permanente de Justice internationale repris à l'article 38 du Statut de la Cour internationale de Justice[1347].

La convention générale fiscale qui va sous-tendre la *lex fiscalia* devra suivre le même processus que ces conventions élaborées par la SDN. Les conventions générales sont une variété de traités plurilatéraux. En effet, c'est par le moyen de conventions fiscales générales auxquelles les autres puissances pourront adhérer que les États contractants forgeront un droit fiscal universel. Les conventions générales sont ouvertes à la « généralité des États ». De telles conventions comprennent dans leur préambule une clause d'adhésion illimitée. Le dépositaire du traité serait le secrétaire général de l'ONU.

Il n'existe, à l'heure actuelle, aucune convention générale à laquelle tous les États seraient effectivement parties contractantes. Néanmoins, les Nations unies disposent d'une expérience importante en la matière. C'est pourquoi, son élaboration ne va poser aucune difficulté technique particulière. En fait, la technique des conventions générales a été perfectionnée depuis que l'ONU a remplacé la SDN. Dans la pratique, à côté des conventions générales établies par des conférences intergouvernementales convoquées sur l'initiative de l'ONU, apparaissent des conventions générales « votées » par l'Assemblée générale de l'ONU[1348]. Cette différence est atténuée par le fait qu'un avant-projet de convention générale est élaboré, souvent sinon toujours, par les comités ou commissions de l'ONU.

C'est à ce propos que certains auteurs parlent du rôle « pré-législatif » ou « quasi-législatif » de l'ONU. Mais, à la vérité, l'on ne saurait dire avec justesse que l'ONU dispose d'un pouvoir législatif international comparable à celui des États. Même votée par l'Assemblée générale de l'ONU, le texte de la convention générale n'est en réalité qu'un projet puisque chaque État n'est lié que par son acceptation, laquelle exprime la volonté de l'État d'être lié par la convention. Les conventions générales établies sous l'auspice de l'ONU créent des règles

---

[1346] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 130.

[1347] Etablie par l'article 92 de la Charte des Nations unies, la CIJ est l'organe judiciaire principal de l'ONU. Elle siège à La Haye, aux Pays Bas. Elle fonctionne conformément au Statut établi sur la base du Statut de la Cour permanente de Justice internationale.

[1348] C'est le cas de la convention sur le génocide qui ne comprend pas de disposition fiscale.

juridiques communes aux États contractants. Mais la base juridique de ces conventions se trouve dans le consentement mutuel des parties.

La clause d'adhésion distingue les États membres et les États non membres de l'ONU. À la différence des premiers, les seconds ne peuvent adhérer au traité que s'ils ont reçu une invitation de l'ONU. L'accession est donc conditionnelle vis-à-vis des États non membres puisqu'elle serait soumise à l'accord des États membres. L'approbation de ce traité par l'ONU ne remplace ni la ratification ni l'adhésion. Le traité a pour but d'attirer les États dans le cercle des parties contractantes. Il édicte des règles communes à toutes les parties parce que celles-ci ont le même intérêt[1349].

L'application d'une convention fiscale générale peut ne pas causer de difficultés. En effet, au-delà de la distinction certes importante, mais théorique entre les conventions générales et les conventions spéciales, la multiplication actuelle des traités bilatéraux s'inspirant des conventions types OCDE ou ONU en matière fiscale aboutit presque en pratique au même résultat que la conclusion d'une convention générale puisqu'en définitive celle-ci ne rassemble pas absolument tous les États et ne contient pas uniquement des règles communes[1350].

La relativité de cet intérêt pratique apparaît encore et davantage, lorsqu'on compare les conventions générales à celles des conventions spéciales qui sont des traités multilatéraux, que ceux-ci contiennent ou non une clause d'adhésion limitée. Il est en effet des traités multilatéraux dont l'unité et même l'«universalité » sont en pratique aussi grandes et parfois même, plus grandes que celles des conventions générales.

La *lex fiscalia* pourrait commencer dans les régions déjà unies par une certaine communauté des cultures et des traditions. C'est ainsi par exemple que l'Union européenne, le MERCOSUR et l'UEMOA peuvent être considérés comme des « laboratoires » où l'on pourrait expérimenter le droit commun fiscal. Ensuite, les grands ensembles pourraient se regrouper, sur la base des cercles concentriques. Le système juridique européen pourrait constituer un modèle[1351] du fait de la plénitude de ses fonctions législatives, administratives et judiciaires.

En tout état de cause, l'effectivité de ces conventions est grandement garantie par le fait que les États signataires disposent directement du bras séculier pour mettre

---

[1349] M. CHRETIEN, *A la recherche du droit fiscal international commun*, op. cit., p. 130., p. 135.
[1350] Idem, p. 143.
[1351] G. BALANDIER, *Le grand système,* Fayard, 2001.

en œuvre les conventions adoptées. Le droit international public suppose des États « de bonne volonté », c'est-à-dire désireux d'user de leurs pouvoirs souverains au départ, mais encore tout au long de l'application des traités pour assurer l'effectivité de ceux-ci, même si cela n'est plus ou pas toujours de leur intérêt. C'est donc à une nouvelle forme de l'État bénévole que nous appelons[1352]. Si l'on n'y adhère pas suffisamment, alors faudra-t-il mettre en place des agents de contrainte agissant sur les États tout en étant extérieurs à ceux-ci.

3- La place des pays sous développés dans la gouvernance fiscale mondiale

La gouvernance fiscale mondiale exerce une influence sur l'économie des pays en développement de deux façons : d'une part, à travers ses effets sur l'économie mondiale, dont les pays pauvres sont tributaires ; d'autre part, du fait qu'un certain nombre de décisions internationales les concernerait directement[1353]. Ce n'est pas parce que les pays en développement apparaissent marginalisés dans l'économie mondiale qu'ils ne sont pas dépendants de son évolution et de sa régulation[1354].

Le déficit de représentation des pays les moins avancés (PMA) au sein des grandes institutions internationales explique en partie la défiance que ressentent les responsables de ces économies à l'égard des décisions qui y sont prises. La catégorie de pays en développement, née en 1971, est la seule reconnue officiellement par l'Assemblée générale des Nations unies. À trois reprises, en 1981, 1990 et 2001, une conférence des Nations unies a été consacrée à l'examen des mesures susceptibles de promouvoir le développement des pays les moins avancés (« *Least developed countries* »). C'est pourquoi leur particularité doit être prise en compte dans la gouvernance fiscale mondiale.

Les PMA sont un sous-ensemble de 49 parmi environ 130 pays en développement indépendants. Ce sont les pays pauvres qui ont à faire face à des facteurs structurels particulièrement défavorables et sont à ce titre, considérés comme justifiant d'un traitement particulier de la part de la communauté internationale. Les PMA, dont le nombre a doublé depuis l'origine sont identifiés selon une procédure dont le principe est demeuré inchangé, même si les modalités et les critères en ont été profondément remaniés. C'est le Comité des politiques du développement des Nations unies qui propose à l'Assemblée générale, à la fois les critères retenus pour l'identification et les pays à inclure au regard de ces

---

[1352] M.-A. FRISON-ROCHE, « Le droit, source et forme de régulation mondiale », op. cit., pp. 320-321.

[1353] P. GUILLAUMONT et S. GUILLAUMONT JEANNENEY, « Les pays les moins avancés et la gouvernance mondiale », op. cit., p. 273.

[1354] CNUCED, *Rapport sur les pays les moins avancés*, 2001.

critères. Depuis 1991, le Comité propose aussi les pays à faire sortir de la liste, c'est ce que l'on appelle la graduation[1355].

Cependant renforcer la présence des PMA dans l'architecture internationale est une tâche qui est difficile et n'apparaît pas actuellement comme une priorité à la communauté internationale. Les différents projets de création d'un Directoire économique mondial, plus légitime que le G8, laisse peu de place aux PMA, alors même que ces projets se préoccupent d'intégrer les pays en développement. En effet ils se fondent très largement sur le mode de pondération du FMI.

Certes, la prise en compte d'un problème spécifique des PMA par les pays industrialisés manifeste une avancée de la conscience mondiale vis-à-vis des inégalités internationales de développement. Mais l'on ne saurait, à la fois, prôner le renforcement de la démocratie dans les pays les plus pauvres et leur refuser au niveau mondial de participer pleinement aux décisions qui les concernent.

Le renforcement de la gouvernance mondiale dans les domaines où elle est à l'heure actuelle singulièrement insuffisante, tels que la fiscalité internationale, devrait être l'occasion d'une réflexion sur la participation des PMA, car le respect des normes à définir par les nouvelles institutions compétentes en la matière est dans les PMA plus difficile qu'ailleurs, même si elle y est sans doute plus nécessaire.

Déjà, la mondialisation est largement perçue comme inéquitable parce qu'elle donne aux pays qui savent en tirer parti les moyens de s'enrichir et accentue souvent le handicap relatif des pays les plus pauvres, les plus instables ou les plus vulnérables[1356]. Or à la différence des États, la communauté internationale ne s'est guère dotée d'une fonction redistributive[1357]. La démocratie cosmopolite est

---

[1355] P. GUILLAUMONT, *Les pays les moins avancés. Échapper au piège du sous développement*, Economica, 2002.

[1356] C. CHAVAGNEUX et L. TUBIANA, « Quel avenir pour les institutions de Bretton Woods ? Les transformations de la conditionnalité » in *Développement*, Rapport du Conseil d'analyse économique, n° 25, La Documentation française, 2000, pp. 43-74. Selon les auteurs, « l'action des institutions multilatérales est d'abord critiquée parce qu'elle ne convainc pas ; les critiques de l'action du FMI en matière tant de gestion que de prévention de crises en témoignent. De même, la Banque mondiale n'est pas parvenue à tirer de la pauvreté un grand nombre de pays en développement qui font figure d'exclus ».

[1357] L'aide au développement remplit dans une certaine mesure cette fonction, mais elle est davantage conçue comme une réponse à des défaillances du marché des capitaux que comme une véritable redistribution de revenus. En outre, lorsqu'elle prend la forme de crédits et non de transferts sans contrepartie, elle peut contribuer elle-même à entretenir un cercle vicieux de la pauvreté.

hors d'atteinte. Même l'Union européenne n'a pas été capable de reproduire le modèle national de la démocratie représentative à l'échelle de l'Union, *a fortiori*, à l'échelle planétaire. La démocratie internationale[1358] n'est pas à notre portée, car elle reste fondée sur le système des Nations, des autorités de régulation multilatérales, des Unions régionales, des firmes multinationales, des ONG et des médias mondiaux[1359]. Tout ceci montre comment on peut améliorer substantiellement cet ordre à ceci près qu'il ne faut pas céder à l'angélisme de l'implication des ONG.

La mondialisation est ensuite gérée par des institutions multilatérales telles que l'Organisation mondiale du commerce (OMC) dont les structures de gouvernance sont la plupart du temps, en ce qui concerne les plus puissantes d'entre elles, dominées par les pays industrialisés dont les normes s'imposent aux autres. C'est certes souvent une garantie d'efficacité décisionnelle, mais il demeure que dans les négociations multilatérales, les objectifs et intérêts des pays en développement sont insuffisamment présents : il en a déjà été question en matière commerciale. Les pays riches, dont le marché pèse, ont de ce fait une capacité de dissuasion bien supérieure à celle des pays pauvres, dont le marché compte peu ou pas du tout, et qui se trouvent incapables de faire prévaloir leurs intérêts par ce canal, même à bon droit[1360].

Les procédures actuelles présentent d'importants déséquilibres dans la représentation des divers arguments dans les négociations internationales. Ce problème renvoie plus généralement à la crise du « modèle des clubs », à savoir la structuration du leadership de l'action collective entre une poignée de pays industrialisés, notamment le G7, voire États-Unis seuls. Une élite « éclairée », souvent issue d'un petit nombre de pays industrialisés, se réunit pour établir les règles globales. Au niveau international, quelques pays parmi les plus développés forment un club qui imprime la direction d'ensemble et dicte en quelque sorte l'ordre du jour en fixant les ambitions des négociations internationales. Par exemple, l'OCDE qui est essentiellement un club de pays développés.

Par contre, sur le plan de l'action collective, le recours à des clubs de pays initiateurs permet d'organiser le leadership indispensable à la prise de décision et

---

[1358] J. HABERMAS, *Droit et démocratie. Entre faits et normes*, 1992, traduction ROCHLITZ et BOUCHINDHOMME, Gallimard, Coll. « NRF Essais »,1997.

[1359] H. GHERARI et S. SZUREK, *Sanctions unilatérales, mondialisation du commerce et ordre juridique international. À propos des lois Herms-Burton et d'Amato-Kennedy*, Montchrestien, 1998.

[1360] M.-A. FRISON-ROCHE, « Le droit, source et forme de régulation mondiale », op. cit., p. 46.

à l'action collective entre un grand nombre d'acteurs. Ce modèle est cependant contesté au nom de la transparence, mais aussi à cause de la division entre ceux qui font partie du club et les autres. Ces derniers n'ont en effet qu'un choix binaire : soit se plier aux normes établies par le club et le rejoindre, soit rester en dehors. Ils n'ont donc pas voix au chapitre pour orienter les éléments fondamentaux du choix. Même lorsque l'approche fonctionne bien, c'est-à-dire conduit, à partir d'un petit nombre de pays prenant l'initiative, à un accord global, sa dynamique est discriminatoire et tend à contraindre les autres à renoncer à certaines de leurs préférences collectives pour pouvoir faire partie du club. La création d'un club peut donc permettre d'imposer aux autres de façon plus ou moins insidieuse les préférences de ses membres surtout quand ce dernier est constitué par les principales puissances de la planète.

B- Les instances chargées de l'application de la *lex fiscalia*

La cohérence dans l'application et l'interprétation de la *lex fiscalia* ne peut être atteinte que par une autorité unique et indépendante chargée de cette mission[1361]. L'expérience a montré que les tentatives de création de règles internationales restent sans effet si elles ne sont pas accompagnées d'une procédure efficace d'application et de règlement des différends[1362].

Les États et les entreprises multinationales sont les acteurs appelés à appliquer la *lex fiscalia* au quotidien. Mais, des instances transnationales peuvent être mises sur pied pour garantir une application correcte et efficience de la *lex fiscalia*.

L'ordre fiscal mondial pourrait supposer que soit mise sur pied une instance exécutive chargée d'appliquer le droit fiscal commun. Mais la création d'un exécutif fiscal mondial ne nous semble ni utile ni nécessaire[1363], en tout cas pas pour le moment. C'est un truisme que de rappeler qu'il n'existe pas à l'heure

---

[1361] P. NICOLAIDES, « For a World Competition Authority : The Role of Competition Policy in Economic Integration and the Role of Regional Blocs in Internationalizing Competition Policy », J.W.T., vol. 30, n° 4, 1996, p. 131, spéc. pp. 140-141.

[1362] E.-U. PETERSMANN, « Quel type d'approche conviendrait-il de suivre pour élaborer des règles de concurrence internationales ? Proposition pour une "approche modulaire" », op. cit., p. 53.

[1363] Le modèle du gouvernement mondial se fonde sur la transposition au niveau global du type de gouvernement démocratique des États fédéraux. Il conduit donc à imaginer un gouvernement mondial doté de ses différents attributs, appuyé sur un corpus juridique unifié et surveillé par un parlement mondial. Ce modèle a été imaginé et discuté par des spécialistes de la science politique ou de l'économie. Il est en germe dans des propositions comme celle de la taxe Tobin, qui établirait un dispositif de prélèvement à l'échelle mondiale et, au nom des vieux principes, appellerait logiquement un gouvernement pour dépenser et un parlement pour contrôler. Un tel modèle ne nous semble pas réaliste.

actuelle, en droit international, de « lois universelles », loi entendue au sens formel qu'elle possède en droit interne, qui obligeraient toutes les collectivités étatiques, puisqu'il n'existe pas, à l'échelle mondiale, une collectivité superétatique ayant compétence pour légiférer à l'égard de tous les États qui seraient ses membres et de toutes les personnes physiques ou morales qui seraient ses ressortissants.

Par conséquent, si la mise sur pied d'un pouvoir exécutif mondial ne nous semble pas nécessaire pour le moment ; en revanche, un observatoire mondial des prix de transfert nous semble utile (1), tout comme un tribunal chargé de trancher les litiges fiscaux internationaux car, pour que le cadre institutionnel soit complet, la mise sur pied d'une véritable juridiction fiscale internationale nous semble indispensable (2).

1- L'observatoire mondial des prix de transfert

Pour assurer une détermination adéquate des prix de transfert et leur contrôle efficient et juste, nous proposons la mise sur pied d'un observatoire mondial chargé de vérifier les prix pratiqués et les méthodes de contrôle mises en œuvre par les administrations fiscales des différents États. Cet observatoire contribuerait à introduire une typologie claire et sans ambiguïté sur les règles de la fiscalité internationale applicables en matière de prix de transfert, ainsi que suffisamment précise et exhaustive pour réduire au maximum les possibilités d'interprétation divergente par les administrations[1364].

Composé de spécialistes originaires de plusieurs pays, l'observatoire mondial des prix de transfert ne devrait pas disposer d'un pouvoir de sanction à l'encontre des États ou des contribuables. Mais il pourrait constituer un organe de conseil et d'alerte.

En pratique, plusieurs équipes efficaces, mobiles et internationales seraient chargées d'effectuer des contrôles, en se fixant l'objectif d'inspecter chaque année un échantillon représentatif des plus grandes entreprises multinationales à l'échelle mondiale. Cet observatoire mutualiserait les énergies et réduirait les coûts engagés par les différentes administrations fiscales à ce sujet. Il contribuerait à la mise en place d'une base de données mondiale qui servirait de vivier pour la recherche de comparables. Il pourrait également développer des monographies par secteur d'activités dont pourraient bénéficier les entreprises et

[1364] J.-C. TREHAN, *Quelle politique fiscale pour dynamiser le marché unique* ? Working paper, Fondation pour l'innovation politique, 2006, p. 31.

les administrations, surtout des pays les moins avancés qui ne disposent pas toujours de moyens suffisants pour supporter elles-mêmes ces coûts.

Par ailleurs, la création d'un observatoire des prix de transfert constituerait un signal fort de mobilisation de la communauté internationale contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Ainsi, cette mesure emblématique aurait l'avantage d'envoyer ce signal aux entreprises concernant la délocalisation des bénéfices[1365]. À terme, la compétence de cette structure pourrait être élargie au contrôle de toutes les opérations commerciales transnationales.

2- Le tribunal fiscal international

L'ordre fiscal mondial que nous proposons repose sur l'idée d'un ordre juridique comme mécanique qui, d'une part, produit un rééquilibrage des rapports de force à défaut de pouvoir les éliminer et d'autre part, procure une sécurité supérieure au bénéfice de tous les acteurs économiques comme étatiques du système fiscal en question[1366]. Un tel ordre, pour être complet doit reposer sur un mécanisme de règlement effectif des litiges par un juge ou un arbitre[1367].

L'existence d'un tiers indépendant, impartial et désintéressé[1368] qui utilise les règles de droit disponibles et les interprète de sorte que des solutions soient dégagées pour résoudre les conflits entre les participants au système, peut être considérée comme l'indice le plus sûr d'un système juridique complet. Lorsque ce personnage qui s'apparente à la figure du juge est mis en place, le système est virtuellement complet, c'est-à-dire qu'il suffit au cas pour développer les interprétations nouvelles adéquates.

Dans la réalité, la majeure partie des organismes à compétence mondiale ne disposent pas d'un organe juridictionnel ou quasi-juridictionnel. Il est vrai que le juge en tant qu'extérieur à la règle et aux parties est culturellement étranger à des institutions qui ont été conçues sur un mode contractuel et diplomatique fonctionnant sur le principe d'un accord sans cesse requis et sans cesse sollicité des parties en cause. L'Organisation des Nations unies relève de ce principe-là. Dans une perspective pragmatique, cette nécessité d'un accord continué diminue l'efficacité de l'ensemble.

[1365] Idem, p. 32.

[1366] À titre de comparaison, voir : H. RUIZ FABRI, « Le règlement des différends au sein de l'OMC : naissance d'une juridiction, consolidation d'un droit » *in Mélange,* Kahn (éd.), Litec, 2000.

[1367] M. DE BOISSESSON, *Le droit français de l'arbitrage, interne et international,* Éd. Joly, 1990.

[1368] A. KOJEVE, *Esquisse d'une phénoménologie du droit*, 1943, traduction française, 1981, coll. « Bibliothèque des idées », Gallimard, 1943.

En droit international public, le même mouvement de juridictionnalisation que celui observé dans les rapports marchands est observé à travers les cours internationales nouvelles, telles que le Tribunal pénal international ou la Cour pénale internationale[1369]. L'avantage d'un tel mouvement est qu'il emporte avec lui les légitimités des sujets de droit qui le portent : les États souverains sont à même d'aliéner l'autonomie des nations et de communiquer leur propre légitimité dans les instruments qu'ils consentent à construire[1370].

Cette autorité, qu'on la nomme délégation ou instance arbitrale présente plusieurs caractéristiques. Elle bénéficie d'un transfert de compétences de la part d'acteurs politiques qui acceptent par avance de se soumettre à ses décisions. Elle prend des décisions juridiques et ses compétences sont limitées à un champ technique, à savoir la fiscalité internationale. Elle développe par ses décisions une forme de droit fiscal international s'appliquant dans la sphère mondiale.

Le tribunal fiscal international serait une organisation qui procède d'abord de la Loi ou du Traité l'instituant. Ses membres sont nommés par une instance politique, un gouvernement national, une assemblée de gouvernements ou un organe délégataire de gouvernements. Les membres de ces autorités appliquent une convention qu'ils n'ont pas conçue, qui a été élaborée et votée dans les cadres classiques de la démocratie représentative ou des relations internationales.

Le tribunal fiscal international applique des procédures contradictoires et transparentes pour instruire les dossiers litigieux et rendre des décisions impartiales. Il le fait non par vertu, mais par nécessité. Sa crédibilité, son actif le plus essentiel, en dépend. Enfin, il doit motiver ses décisions : c'est ainsi qu'il peut recueillir le consentement des parties et qu'il contribue à rendre lisibles et prévisibles ses orientations.

Conclusion du chapitre II

Face à la perplexité que suscite le contrôle fiscal des prix de transfert, les administrations fiscales sont en quête de flexibilité pour rendre leur action plus efficace et plus efficiente. Au-delà de la concertation et de l'échange de renseignements, la flexibilité doit se traduire au niveau international par l'existence de règles et de procédures harmonisées, voire uniformisées.

[1369] M. CHEMILLIER-GENDREAU et Y. MOULIER-BOUTANG, *Le droit dans la mondialisation*, Actuel Marx, PUF, 2001.

[1370] D. CARREAU et P. JUILLARD, *Droit international économique*, 4e éd., LGDJ, 1998.

C'est la raison pour laquelle, nous proposons aux États de sacrifier davantage leur souveraineté fiscale en créant au niveau supranational un véritable ordre fiscal mondial qui va relayer leurs actions internes à l'international. Cet ordre fiscal mondial reposera d'une part, sur dispositif normatif basé essentiellement sur la *lex fiscalia* qui aura pour support une convention fiscale générale ouverte à la signature de tous les États et d'autre part, sur un dispositif institutionnel, le plus démocratique possible, dont l'ONU sera le pivot, mais qui comprend en plus un observatoire mondial des prix de transfert et un tribunal fiscal international.

La *lex fiscalia*, élaborée sur la base d'une convention fiscale générale sous l'égide des Nations unies, complétée s'il y a lieu par les principes généraux de la fiscalité internationale et les coutumes, cristallise les usages des acteurs de la vie fiscale internationale, à savoir les États et les entreprises multinationales. Cette *lex fiscalia* devra être appliquée, pour ce qui concerne les prix de transfert sous le contrôle d'un observatoire mondial et d'un tribunal fiscal international qui devront également se fonder sur l'*aequitas fiscalia* pour rééquilibrer les rapports souvent inégaux des relations commerciales internationales. Cette gouvernance fiscale mondiale ne devrait donc pas laisser en rade les pays en développement dont l'économie est naturellement mise à rude épreuve par la mondialisation

CONLUSION DU TITRE II

Le contrôle fiscal des prix de transfert, tel que effectué actuellement présente des limites majeures qui rendent l'action de l'administration fiscale inefficace. Pour améliorer la qualité du contrôle des prix de transfert, l'administration fiscale sénégalaise doit s'adapter au contexte nouveau de la mondialisation.

L'activité économique et commerciale internationale est caractérisée par la rapidité, la connectivité et l'immatérialité. Ce qui appelle de la part de la Direction générale des Impôts et des Domaines une plus grande flexibilité. Cette quête de flexibilité se traduit par des ruptures fondamentales.

Habituée qu'elle était jusque-là à un environnement juridique et économique stable et bien maîtrisée parce qu'interne, l'administration fiscale sénégalaise doit s'adapter à un contexte international en constante mutation où les multinationales constituent de véritables pouvoirs privés économiques. L'effort d'adaptation de l'État à la réalité des prix de transfert et au cadre économique international doit passer par deux actions qui devront caractériser ce qui sera l'administration fiscale postmoderne : la concertation avec les entreprises et la création d'un ordre fiscal international.

La concertation fiscale sera le fondement d'un contrôle fiscal préventif des prix de transfert et des opérations transfrontières. Elle se traduit par la facilitation et la contractualisation fiscales.

Le programme de facilitation fiscale va reposer sur les régimes fiscaux de protection qui, bien que peu orthodoxes au regard du principe de pleine concurrence, ont au moins l'avantage de rendre efficace l'action de l'administration et de sécuriser les activités commerciales internes des multinationales. Ces régimes de protection sont appelés à dépérir au fur et à mesure que la Direction générale des Impôts et des Domaines développe et renforce son pouvoir de contrôle des prix de transfert.

La contractualisation encore inconnue en matière fiscale est appelée à se développer, parce qu'étant le meilleur gage de sécurité juridique et de prévisibilité financière aussi bien pour l'État que les entreprises. Les accords préalables qui en sont les vecteurs doivent être institués et promus dans le cadre d'une nouvelle politique de fiscalité internationale.

Ces actions de contrôle préventif des opérations internationales ont pour cadre l'ordre fiscal interne qui ne garantit pas une maîtrise de telles opérations. Elles doivent être relayées au niveau international par la création d'un ordre fiscal véritablement mondial. Ce nouvel ordre serait la manifestation d'un abandon plus substantiel de la souveraineté des États. Il se traduit par l'institution de règles et de normes fiscales a-nationales qui vont s'imposer aux États et aux multinationales et qui seront appliquées sous le contrôle d'instances administratives et juridictionnelles internationales.

L'ordre fiscal mondial ne sera pas facile à mettre en place. Il n'existe même pas à l'heure actuelle un ordre fiscal international. Mais c'est le prix à payer pour avoir une réponse adaptée aux nouveaux enjeux économiques et commerciaux transnationaux tels que les prix de transfert qui intéressent à la fois plusieurs ordres fiscaux internes.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

Le contrôle des prix de transfert reste encore pour les administrations fiscales un grand défi, autant que leur détermination constitue pour les entreprises un enjeu important. Ce contrôle constitue un défi, voire un casse-tête, dans la mesure où il est difficile pour les administrations fiscales de disposer de toute l'information utile à l'analyse des prix de transfert, d'une part, parce que les entreprises sont le plus souvent frileuses à en donner, d'autre part, parce la souveraineté fiscale des États est cloisonnée dans les frontières nationales, ce qui limite l'action administrative.

Pour relever ce défi, les administrations fiscales doivent, à notre sens, combiner trois approches : interne, internationale et transnationale.

L'approche interne conduit les administrations fiscales à recourir aux outils juridiques et techniques prévus dans la législation fiscale nationale pour procéder à la vérification des prix de transfert, dans le respect des droits et garanties conférés aux contribuables. À ce niveau, les pouvoirs de l'administration fiscale doivent être renforcés afin de lui permettre de disposer de la documentation utile, s'il y a lieu, sanctions à l'appui. De plus, des équipes de vérificateurs doivent être dédiées au contrôle des prix de transfert.

Par ailleurs, la législation doit être élargie aux techniques modernes de contractualisation fiscale, en permettant à l'administration de pouvoir passer des accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert. Dans la même logique, un régime de protection fiscale doit être prévu pour alléger la charge administrative et centrer les actions de vérification des prix de transfert aux transactions les plus importantes.

L'approche internationale, bilatérale ou plurilatérale, fondée sur les conventions fiscales, permet aux administrations d'échanger les renseignements obtenus auprès des contribuables de leur ressort respectif. Elle permet également de prévenir les litiges résultant de leur action répressive de contrôle. À ce titre, le Sénégal doit renforcer son réseau conventionnel et prévoir la possibilité de conclure des accords préalables bilatéraux ou multilatéraux.

Enfin, l'approche transnationale des prix de transfert aura un cadre mondial. Elle consiste à polariser au niveau global les actions communes de lutte contre la manipulation des prix de transfert et contre l'évasion fiscale internationale, en général. Dans ce sens, nous proposons la création d'un véritable ordre fiscal mondial qui va matérialiser un plus grand abandon de souveraineté de la part des États. Cet ordre mondial devra être basé sur une convention fiscale générale

ouverte à la signature de tous les États qui détermine les règles formelles de la *lex fiscalia* ainsi que les modalités de la gouvernance fiscale mondiale.

La *lex fiscalia* regroupe l'ensemble des principes de fiscalité internationale communs aux États et qui permettent une action concertée de lutte contre l'évasion fiscale et la double imposition. Elle peut également comporter un dispositif d'échanges de renseignements, de procédure amiable et surtout de procédure arbitrale. Ce qui aurait l'avantage de dispenser les États de la nécessité de conclure une convention bilatérale avec tous les partenaires. De même, le recours à l'*aequitas fiscalia* permettra de prendre en considération la situation particulière des pays en développement qui, pour des raisons de justice internationale, ne doivent pas être marginalisés dans la gouvernance fiscale mondiale.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'essor sans précédent des échanges et des investissements induit par la mondialisation entraîne un impact substantiel sur le droit fiscal international des États. En particulier, la mondialisation soumet la fiscalité sénégalaise à une rude épreuve. Aussi, le droit fiscal interne et international sénégalais subit-il une mutation profonde.

Les prix de transfert constituent un observatoire pertinent pour apprécier la profondeur de la mutation du droit fiscal sénégalais. Cette mutation est perceptible à travers les changements opérés auprès des protagonistes que sont d'une part l'État et son administration fiscale et d'autre part, les entreprises multinationales et leurs démembrements.

À la faveur de la mondialisation, les groupes de sociétés exercent leurs activités à l'échelle planétaire. Les frontières des États ne constituent plus des obstacles à la réalisation d'opérations commerciales et financières intra et extra-groupe. Le marché est devenu mondial. Mais le commerce n'est pas pour autant ouvert. L'essentiel des transactions effectuées à l'échelle mondiale est fait par et au sein des firmes multinationales. Au sein de ces entreprises, les différentes entités réalisent des opérations transfrontières entre elles. Se développe ainsi un commerce intragroupe fermé caractérisé par son internationalisation et en même temps son internalisation. Les prix de transfert pratiqué à l'occasion de ce commerce intégré constituent pour le groupe de sociétés un véritable enjeu comptable et fiscal.

La détermination de ces prix de transfert constitue un exercice complexe. Les règles en la matière ne garantissent pas un résultat exact. Les appréciations objectives se mêlent à des considérations subjectives. Le principe de pleine concurrence qui doit sous-tendre toute politique de prix de transfert est d'application délicate. Les comparables qui assurent la bonne mise en œuvre de ce principe ne sont pas toujours disponibles.

Dès lors, la justification des prix de transfert, seule source de sécurité juridique et fiscale pour les entreprises est souvent difficile et parfois impossible. À ce propos, la réglementation fiscale sénégalaise doit être mise à jour, notamment dans le sens de prévoir les méthodes nouvelles de détermination des prix de transfert proposées par l'OCDE. De même que la législation doit évoluer en matière de documentation et de preuve dans le sens d'exiger des entreprises l'information nécessaire au bon contrôle de leur politique tarifaire. Mais ces obligations documentaires ne doivent pas constituer un surcoût inutile. Il ne doit pas être

demandée une documentation pas plus qu'il n'est juste, pas plus qu'il n'est nécessaire.

La politique fiscale sénégalaise en matière de prix de transfert est fondée sur une présomption de culpabilité des entreprises qui pratiquent les prix de transfert. Cet état de fait rend les entreprises multinationales vulnérables. Elles sont en quête d'une sécurité que la liberté d'appréciation des administrations à l'occasion des contrôles et les règles de dévolution de la preuve rendent hypothétique.

C'est dire que la mondialisation, même si elle favorise le développement des transactions commerciales et financières, est source pour les multinationales d'une insécurité fiscale qui fragilise leur situation juridique.

Dans le même temps, les administrations fiscales restent perplexes à l'occasion du contrôle des prix de transfert. Avec la mondialisation qui sonne le glas de la souveraineté étatique et la disparition des frontières économiques, les administrations fiscales sont confrontées au défi du contrôle des prix de transfert. Cet exercice constitue d'ailleurs pour les administrations des pays en développement un véritable casse-tête.

Alors que les transactions objet des prix de transfert sont internationales par nature, l'administration exerce un contrôle à l'échelle nationale. Ce contrôle unilatéral des prix de transfert ne saurait être efficace. L'administration fiscale est à la fois cloisonnée et contrôlée. Elle ne dispose pas de toute l'information nécessaire à une appréciation correcte de la politique de prix de transfert menée par les entités du groupe établies sur son territoire. Les informations relatives aux entreprises du groupe établies sur le territoire des autres États lui échappent. Les garanties accordées aux contribuables, sous le contrôle du juge, ne lui permettent pas d'exiger et d'obtenir toutes les informations qui lui seraient nécessaires.

Du fait du caractère limité du contrôle unilatéral des prix de transfert, les États ont développé la coopération internationale à travers les conventions fiscales, notamment l'échange de renseignements. Cette collaboration dans le contrôle des prix de transfert est assez efficace. Les administrations peuvent ainsi s'échanger des renseignements pertinents pour apprécier la réalité des transactions entre entités du groupe situées de part et d'autre de leurs frontières.

Mais, pour utile qu'elle soit, la coopération fiscale en matière de contrôle des prix de transfert demeure limitée. C'est pourquoi, la plupart des États, principalement ceux de l'OCDE développent la coopération entre administrations et entreprises multinationales.

Le Sénégal doit s'inspirer de l'expérience de ces pays en matière de contractualisation fiscale en instituant les accords préalables en matière de prix de transfert. Ce mécanisme est particulièrement efficace pour prévenir les litiges liés à la détermination, à la justification et au contrôle des prix de cession interne.

De la même manière, pensons-nous qu'il soit nécessaire d'instituer au Sénégal à titre transitoire un régime de protection fiscale, dans le but d'une part de simplifier les tâches administratives en matière de contrôle des prix de transfert et d'autre part de renforcer la sécurité juridique et fiscale des entreprises multinationales. Le régime de protection pourrait comporter, à notre sens, trois catégories dont les obligations et les exigences en matière de conformité par rapport au principe de pleine concurrence seraient graduelles : un « système normal », un « système allégé » et un « système minimal » en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise en cause.

Ces mécanismes de facilitation et de contractualisation fiscales permettent d'avoir des résultats particulièrement probants en matière de contrôle des prix de transfert, surtout dans le cadre d'une prévention des litiges entre l'administration et les entreprises multinationales ou entre administrations. Ils demeurent néanmoins limités dans la mesure où ces procédés ne sont pas à l'abri d'une manipulation de la part des contribuables. La double imposition n'est pas non plus écartée à tous les coups, sauf pour les États à procéder à des concessions réciproques au risque de distordre le principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, la procédure de contractualisation peut se traduire par une fragilisation des droits et garanties des contribuables. La procédure d'accords préalables présente tous les traits d'une vérification de comptabilité, alors qu'elle n'en offre pas les garanties de sécurité pour les entreprises.

Aussi, le meilleur moyen de contrôler les prix de transfert qui sont un phénomène transnational est-il d'adopter une stratégie au niveau supranational. Les moyens de contrôle mis en œuvre dans l'ordre fiscal national doivent être complétés par une action collective au niveau international. À ce sujet, la communauté des États ne saurait faire l'économie de la création d'un ordre fiscal mondial. Les insuffisances liées au contrôle actuel des prix de transfert et des opérations transfrontières d'une façon générale justifient l'institution d'un tel ordre qui, à terme, peut déboucher même sur un véritable système fiscal mondial.

L'ordre fiscal mondial doit être réalisé sur la base d'une convention fiscale générale ouverte à la signature de tous les États, sous l'égide de l'Organisation des Nations unies. Il doit être basé sur une *lex fiscalia* regroupant les principes et

mécanismes conventionnels de fiscalisation des opérations commerciales et financières transfrontières.

L'ordre fiscal mondial doit également être supporté par une gouvernance fiscale mondiale. La *lex fiscalia* devra être élaborée par des instances créées à cet effet. Dans l'immédiat, un observatoire mondial des prix de transfert permettra d'harmoniser les pratiques en matière de contrôle de ces prix ; un tribunal fiscal international permettra de régler les litiges liés à la double imposition résultant entre autre de ce contrôle.

Toutefois, pour qu'il soit légitime, l'ordre fiscal mondial doit prendre en considération l'*aequitas fiscalia* et réserver une juste place aux pays en développement dans la gouvernance fiscale. C'est à ce prix seulement que des pays comme le Sénégal pourront se mettre à l'heure des prix de transfert pour entrer dans le temps juridique de la mondialisation.

BIBLIOGRAPHIE

1. Doctrine

1.1. Contrôle fiscal

Ouvrages généraux

DOUET (F.), *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Paris, LGDJ, 1997.

GROSCLAUDE (J.), *La doctrine fiscale en France 1987-1999*, Paris, Litec, 2000 et *La doctrine fiscale en France, 1999-2002*, Paris, Litec 2003.

GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, 4e éd., Paris, Dalloz, 2005.

LEROY (M.) et LAMBERT (T.) (Dir.), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, Paris, L'Harmattan 2008.

MORSELLI (B.) et TAMINIAU (J.), *Fraudes – Techniques et répression dans le monde*, Office international de librairie, Bruxelles, 1990.

OCDE, *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2000, 127 pp.

- *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales. Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2006.
- *Manuel OCDE de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs des impôts*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2009, 26 pp.
- *Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE*, 2004, Paris, Ed. de l'OCDE, 77 pp.

Ouvrages spécialisés

BEAUDONNET (G.), *Le contrôle fiscal*, Paris, Ed. BPI, Coll. Les guides pratiques des CHR, 1986.

DRIE (J.-C.), *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2005.

LAMBERT (T.), *Contrôle fiscal. Droit et pratiques*, Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 2e éd., 1991.

LEROY (M.), *Le contrôle fiscal, une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan, Logiques sociales, 1993.

TORREL (R.), *Contrôle fiscal. Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*, Paris, Maxima, 1995.

Rapports

D'HAUTEFEUILLE (A.), *Rapport sur : Améliorer la sécurité juridique et fiscale des entreprises. Premières analyses*, Rapports et études. Les prises de position de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, présenté au nom des Commissions du Droit de l'entreprise, Economique, financière et fiscale, de

l'Emploi et des affaires sociales, du Commerce et des échanges, de l'Aménagement et du développement économique régional, adopté à l'Assemblée générale du 9 juillet 2009.

Articles

AMEDEE-MANESME (G.), « Le débat oral et contradictoire au cœur du contrôle fiscal : retours sur l'arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2003, Vandière de Vitrac d'Abzac rendu à propos de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle », *Droit fiscal*, 2004, n° 50, pp. 1759-1761.

AUSTRY (S.), « Débat oral et contradictoire : où en est la jurisprudence ? », RJF 3/97, pp. 142 et s.

BACHELIER (G.), « Charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion », RJF 1994, n° 8/9, p. 518.

BALTUS (M.), « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, pp. 129 et s.

BARÇON-MAURIN (J.-L.), « Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », *Droit fiscal*, 2007, n° 3, p. 50.

BETTE (M.), « L'assistance mutuelle en tant que moyen de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale », *Revue du marché commun*, 1980, pp. 301 et s.

BICHON (A.), « Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable », *Droit fiscal*, 1999, n° 43, pp. 1325-1328.

- « La communication par l'administration fiscale au contribuable de renseignements obtenus par elle auprès de tiers », *Droit fiscal,* 1999, n° 9, pp. 405-408.

BOUTEMY (B.) et MEIER (E.), « Renseignements recueillis auprès de tiers et opposés au contribuable redressé : l'administration doit jouer cartes sur table », *Droit fiscal,* 2001, n° 40, pp. 1391-1404.

CASIMIR (J.-P.), « Contrôle fiscal, droits garanties et procédures », *Groupe Revue fiduciaire,* coll. Code annoté, 2000, 7e éd., pp. 23-24.

CASTAGNEDE (B.), « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 3 et s.

COMBEAU (P.), « Un oubli dans la réforme : l'invocabilité des circulaires et instructions administratives. », AJDA, 2000, pp. 495 et s.

D. RICHER, « Du contrôle fiscal à la détection de la fraude (Introduction) », *Droit fiscal,* 2007, n° 3, pp. 48 et s.

DE DROUAS (D.), « Contrôle fiscal : des prix de transfert arbitrés par l'Union européenne », *Option Finance*, 1995, n° 361, pp. 30 et s.

DIBOUT (P.), « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », *Droit fiscal,* 1996, n° 18-19, pp. 651-658.

- « La modernisation des réponses à la fraude fiscale », in CADIET (L.) et NEVEU (E.) (Dir.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, pp. 197 et s.
- « La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique », *Droit fiscal*, 1992, n° 45, pp. 1734 et s.

DOUVIER (P.-J.), « Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'administration fiscale ou amorce d'un dialogue nouveau entre le contribuable et l'administration ? », *Option Finance*, n° 402 du 6 mai, n° 403 du 13 mai et n° 404 du 3 juin 1996.

DURAND (P.), « Le droit de communication : portée et limites du droit de recours », *Droit & Patrimoine*, n° 154, 2006, pp. 49-52.

F. GOGUEL, « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire. Le droit douanier peut-il sauver l'article L. 80 A du LPF ? », *Droit fiscal,* 2006, n° 21, 22.

FONTANEAU (P.-M.) et FONTANA (H.), « un contrôle renforcé des opérations internationales des entreprises françaises », *Revue de Fiscalité européenne et Droit international des affaires*, 1996/2, pp. 3 et s.

FOUQUET (O.), « La sécurité juridique en matière fiscale : le fond et le forme », *Lamy Contrôle fiscal et contentieux,* § 102-1.

FOUQUET (O.), MONSELLATO (G.) et BOUCHARD (J.-C.), « Vers de nouveaux rapports entre l'administration fiscale et le contribuable : quelle sécurité juridique et quelle confiance ? », *Droit fiscal*, n° 15, 2008, 253.

GEST (G.), « 2009, année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 23 et s.

- « Droit de reprise de l'administration et lois fiscales rétroactives », RFC, 1993, n° 245, pp. 52 et s.

GIBERT (J.-C.) « L'informatique, nouvelle arme du contrôle fiscal », BF 5/06, 494-498.

GIBERT (J.-C.) et AUJOULAT (C.), « Contrôle fiscal informatique : un toboggan pour l'inconnu ? », BF 8-9/08, 692-697.

GOUYET (R.), « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : la nouvelle donne », *Droit fiscal*, 2008, n° 49, 603.

HEILBRORINER (A.) « Les garanties nouvelles du contribuable », *Etudes et Documents du Conseil d'État*, 1994, pp. 31-38.

HUBEAU (V. F.), « Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », *Cahiers de droit européen,* 1983, p. 143.

LAMBERT (T.), « Contentieux et contrôle fiscal. Examen des pratiques », in LAMBERT (T.) (Dir.), *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Paris, Economica 1988, pp. 196-253.

- « Frappe chirurgicale et dégâts collatéraux : la vérification ponctuelle », BF 10/04, pp. 655 et s.
- « Hasard et contrôle fiscal », *Gaz. Pal.* 16-17 février 2001, pp. 13 à 20.
- « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », *Les Petites Affiches*, 1999, n° 86, p. 4.
- « L'apport des types de contrôle à la détection de la fraude », *Droit fiscal*, 2007, n° 3, p. 52.
- « Le contribuable face à l'administration fiscale », in Centre universitaire de Recherche administratives et politiques de Picardie (CURAPP), *Psychologie et science administrative*, Paris, PUF 1985, pp. 102 et s.
- « L'exercice du droit de communication par la Direction générale des Impôts », *La Revue du Financier*, n° 36, 1984, pp. 16-21.
- « Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale », BF 4/2000, pp. 215 et s.

LARAILLE (C.), « Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable ? », *Nouvelles fiscales*, 2003, n° 883, p. 21.

LECOMPTE (D.), « Le droit de la preuve comme moyen de lutte contre l'évasion fiscale », *Droit fiscal*, 2007, n° 7, pp. 155 et s.

LEFEUVRE (A.), « Le devoir de l'administration fiscale de communiquer au contribuable les renseignements obtenus auprès de tiers », *Droit fiscal*, n° 38, 2007, 842.

LEGALL (J.-P.), « Fiscalité et échanges de données informatisées », JCP, éd. E. 1996, n° 21, p. 212 et s.

NOEL (G.), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? Les réponses de l'administration fiscale aux souhaits des usagers contribuables », *Droit fiscal*, 2005 n° 47, 41.

- « L'opposabilité des prises de position de l'administration fiscale sur la situation des contribuables » in Actes du colloque de la Société française de droit fiscal à Orléans, *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, PUF, 1989, pp. 67 et s.
- « Pour un droit constitutionnel à la sécurité fiscale - S'inspirer des principes communautaires pour offrir de meilleures garanties au contribuable », RFC, n° 277, avril 1996, pp. 54-55.

ORSINI (G.), « La coopération des administrations fiscales », *Les Petites Affiches*, n° 97, 15 mai 2002, pp. 50 et s.

PELLAS (J.-R.), « Le principe de la sécurité juridique en droit fiscal », Mélanges G.

Dupuis : Droit public, Paris, LGDJ, 1997, pp. 261 et s.
PHILIP (P.), « Le droit de communication et l'utilisation d'éléments obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de procédures distinctes face aux garanties du contribuable », *Droit fiscal,* 1999, n° 29, pp. 1001-1007.
PLAGNET (B.), « L'opposabilité de la doctrine administrative », *Droit fiscal*, 1994, n° 89, 435.
SALVAT (B.), « La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale », RFFP, n° 110 : *L'évasion fiscale internationale*, avril 2010, pp. 103 et s.
SILBERZTEIN (C.), « Contrôle des prix de transfert : des précisions attendues », *Option Finance*, 6 avril 1998, n° 494.
TUROT (J.), « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », RJF 5/92, chron., p. 71.
VESTRIS (I.), « Le droit à l'information de l'administration », *Droit fiscal,* 2007, n° 3, spécial « fraude fiscale », pp. 41 et s.
VIDAL (G.), « Les limites du droit à l'information de l'administration » *Droit fiscal,* n° 3, spécial « fraude fiscale », 2007, p. 53.
VILLEROY DE GALHAU (F.), « Droits du contribuable. État des lieux et perspectives », in DE HATOUX (B.) (Dir.), *Droits du contribuable. État des lieux et perspectives*, Paris, Economica 2002, p. 160.

1.2. Contentieux fiscal

Ouvrages

AFSCHRIFT (T.), *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2e éd. Bruxelles, Larcier, 2004.
AUBY (J.-M.) et FROMONT (M.), *Les Recours contre les actes administratifs dans les pays de la Communauté économique européenne*, Paris, Dalloz, 1971.
CAUWENBERGH (P.), *La répartition de la charge de la preuve en matière de fixation des prix de transfert*, Kluwer, Série "Etudes pratiques de droit fiscal", 1997.
DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal*, Paris, Litec, 324 pp.
- *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002.

GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.), *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, PUF, Thémis 1977, 258 pp.
OCDE, *Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale (Note d'information)*, Paris, Ed. OCDE, 2004, 79 pp.
TIXIER (G.) et DEROUIN (P.), *Droit pénal de la fiscalité*, Paris, Dalloz, 1989.

Thèses

CASTAGNEDE (B.), *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse, Université Paris I, 1972.
NOEL (G.), *La réclamation préalable devant le service des impôts*, Thèse de doctorat,

Université d'Orléans, 1983.

Articles

AGLAE (M.-J.), « La résistance juridique à l'impôt : le contentieux fiscal devant le Tribunal administratif de Fort-de-France », in Recherches individuelles et intérêt collectif, *Annales de la faculté de droit et d'économie de la Martinique*, vol. 1, L'Harmattan, 2005, p. 41 et 57.

ARRIGHI DE CASANOVA (J.), « Le procès équitable dans la jurisprudence fiscale du Conseil d'État », RFFP, n° 83-2003, *Le procès équitable en droit fiscal*, pp. 25 et s.

BARILARI (A.), « Le contentieux fiscal », RFFP, n° 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, 1987, p. 9 et s.

BIENVENU (J.-J.), « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », RFFP, n° 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, 1987, pp. 32 et s.

BOULLEZ (C.), « Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal », BF 7/97, p. 437.

CARRERRE (S.), « Procédures de référé : le contentieux fiscal aux prises avec l'urgence. Un point de vue de l'administration », Ed. Francis Lefebvre, BF 8/9/04, pp. 575-584.

CASTAGNEDE (B.), « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal », RSLF, 1970, p. 28 et s.

CHABANOL (D.), « Barrages contre le contentieux », *Droit fiscal,* 1986, n° 31, pp. 993 et s.

CLERCKX (J.), « Quelques développements jurisprudentiels dans le domaine du sursis au paiement de l'impôt. (A propos de CE, Sect., 25 avril 2001, Société Parfival, et CE, Sect., 25 avril 2001, SARL Janfin) », RFDA, 2002, p. 991.

COLLET (M.), « La recevabilité du recours en annulation contre les instructions fiscales », *Droit fiscal*, n° 25, 2005, 23, p. 222.

COZIAN (M.), « Le secret professionnel et le fisc », *Etudes de droit contemporain*, 1970, pp. 367 et s.

DE LA MARDIERE (C.), « La preuve objective dans le contentieux fiscal », *Droit fiscal*, 2006, n° 14, pp.744-748.

DE LA PRESLE (A.), « L'administration et l'échange de données informatisées », AJDA, 1992, pp. 707 et s.

DECHEIX (P.), « Un droit de l'homme mis à mal », Dalloz, 1983, chron. XXIV, pp. 133 et s.

DIBOUT (P.), « Assistance fiscale internationale », J.-Cl Droit fiscal international, fasc. 358, n° 6 et s.

FALLETTI (F.), « La coopération internationale dans la lutte contre la fraude fiscale », *Droit fiscal*, 2007, n° 3, 54

FOUQUET (O.), « Jusqu'où théoriser la charge de la preuve ? », RJF, 2007, n° 7, chronique, pp. 631 et s.

GAUDEMET (Y.), « Du bon usage de l'injonction (ou quand le juge refait l'impôt). À propos du récent arrêt Migaud enjoignant à l'État de modifier rétroactivement les tarifs de l'impôt », RFDA, 2003 pp. 520 et s.

GEST (G.), «Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », RFDA, 1990 pp. 822 et s.

GICQUEL (E.), « La fraude fiscale », *Droit fiscal,* 2007, n° 28, 725.

GINTER (E.), « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale après l'arrêt du Conseil d'État du 10 novembre 2004 "Lasteyrie du Saillant" », *Droit fiscal,* 2005, n° 3, pp. 146 et s.

GOGUEL (F.), « Assistance fiscale internationale et droits de défense », JCP, 1993, éd. E, I, n° 228.

HAIM (V.), « Le contribuable peut-il prétendre à un procès équitable devant le juge administratif ? (Article 6, § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme) », *Droit fiscal,* 1999, pp. 862-866.

HATOUX (B.), « Le contentieux fiscal judiciaire », RFFP n° 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, 1987, pp. 71 et s.

JESTIN (K.), « Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis », *Jurisdoctoria* n° 2, 2009, pp. 73-97.

LAMARQUE (J.), « À propos de la preuve : trois questions dérangeantes », *Droit fiscal,* 2007, n° 23, pp. 563 et s.

LASRY (C.), « Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve », EDCE, 1984-1985, n° 36, p. 74.

LE BERRE (J.-M.), « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFP, n° 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, 1987, pp. 17 et s.

LEVOYER (L.), « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », AJDA, 2003, pp. 1250 et s.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Les procédures d'urgence dans le contentieux fiscal », in GOHIN (O.) (Dir.), *Les procédures d'urgence –Approche comparative*. Actes de la journée d'études du 22 mars 2007 organisée par l'Institut international de droit d'expression et d'inspiration françaises (IDEF), l'Ordre des avocats à la Cour d'Appel de Paris et l'Université Panthéon-Assas Paris II (Centre de recherche en droit administratif), Paris, Editions Panthéon-Assas, 2008, pp. 161-183.

MARKUS (J.-P.), « Les conditions de suspension de la mise en recouvrement d'un impôt contesté », AJDA, 2003, p. 140.

MBACKE (M.-M.), « Le contrôle juridictionnel de l'administration », Dakar, *EDJA*, juillet-août 1987.

MICHAUD (P.), « Les nouveaux problèmes de l'assistance fiscale internationale », *Gaz. Pal.*, 2, 1985, pp. 451 et s.

MIGNON (E.), « Y a-t-il encore un secret fiscal ? », note sous CEDH, 21 janvier 1999, n° 29183/95, « Fressoz et Roire c/ France », RJF 3/99, p. 183.

OLLEON (L.), « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », RJF 4/04, pp. 271-274.

TOUCHARD (J.-F.), « A propos de la responsabilité pour faute de l'administration fiscale », RDP, 3-92, pp. 785 et s.

TROTABAS (L.), « La nature juridique du contentieux fiscal en droit fiscal », *Mélanges Hauriou*, Sirey 1929, pp. 712 et s.

TROTTIER (T.), « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale » (1re partie), *Droit fiscal* 1994, n° 28, p. 1088.

YNDEN-ALLART (C.), « La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative », RFFP, n° 17, *Le contentieux fiscal*, LGDJ, 1987, pp. 37 et s.

1.3. Droit économique et des affaires

Ouvrages généraux

ATIBACK (A.), *L'abus de biens sociaux dans le groupe de sociétés*, Paris, L'Harmattan 2007.

AYNES (L.), MALAURIE (P.) et STOFFEL-MUNCK (P.), *Droit civil : les obligations*, 3e éd., Defrénois, coll. Droit civil, 2007.

BEZARD (P.) et al., *Les groupes de sociétés, une politique législative*, Paris, Librairie Technique, 1975.

CHAMPAUD (C.) et PAILLUSSEAU (J.), *L'entreprise et de droit commercial*, Coll. Dossier U. Armand Colin, Paris 1970.

CHAMPIGNY (D.), *Le prix des biens et des services*, Paris, LGDJ, 1972.

CHEVALLIER (J.), *L'État postmoderne*, Paris, LGDJ, Coll. Droit et Société, 2e éd., 2004, n° 35.

DE WOOT (P.), *La fonction d'entreprise. Formes nouvelles et progrès économiques*, Louvain et Paris, 1962, pp. 23 et s.

- *Pour une doctrine de l'entreprise*, Paris, Seuil, 1968.

DELEBECQUE (P.) et PANSIER (F.-J.), *Droit des obligations. Régime général*, 5e éd., Paris, Litec - Editions du J.-Cl., 2009.

MICHALET (C.-A.), *La séduction des Nations ou Comment attirer les investissements*, Paris, Economica, 1990.

MONSALLIER (M. C.), *L'aménagement contractuel du fonctionnement de la société anonyme*, Paris, LGDJ, 1988.

Ouvrages spécialisés

COASE (R.), *The nature of the firm*, Economica, Paris, 1937.

COZIAN (M.), VIANDIER (A.) et DEBOISSY (F.), *Droit des sociétés*, 13e éd., Paris, Litec, 2000.

DIDIER (P.), *Droit commercial*, t. III, *Le marché financier, les groupes de sociétés*, PUF, Coll. Thémis, Droit privé, 1993.

FARJAT (G.), *Droit économique*, 2e éd., Paris, PUF, 1982.

GAHDOUN (P.-Y.), *La liberté contractuelle dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2008.

GRANOVETTER (M.), « Business Groups » in SMELSER (N. J.) et SWEDBERG (R.) (éd.), *The handbook of Economic Sociology*, 2nd edition, Princeton, Princeton University Press, 2005.

GUYON (Y.), *Droit des affaires*, t. I, 11e éd., Paris, Economica, 2003.

KONE (M.), *Le nouveau droit commercial des pays de la zone OHADA : comparaisons avec le droit français*, Paris, LGDJ, coll. Bibliothèque de Droit privé, 2003.

MOUTHIEU NJANDEU (M. A.), *L'intérêt social en droit OHADA des sociétés*, Paris, L'Harmattan, 2009.

MUCHLINSKI (P.), *Multinational enterprises and the law*, Blackwell, Massachusetts, 1995.

RIPERT (G.) et ROBLOT (R.), *Droit commercial*, t. I, LGDJ, 17e éd., n° 2001.

Rapports

CNPF-AFEP, *Rapport du groupe de travail*, éd. ETP, Paris, juillet 1995.

CNUCED, *Questions relatives à la comptabilité et la publication au niveau international*, Examen de 1993, Genève, 1994.

PEILLON (V.) et MONTEBOURG (A.), *Rapport de la mission parlementaire d'information sur les obstacles au contrôle et à la répression de la délinquance financière et du blanchiment des capitaux en Europe*, éd. de l'Assemblée nationale, 2000.

CATEL DUET (A.), « Les groupes comme lieux de gouvernance hybride », in *Congrès de l'Association française de Sociologie*, Bordeaux, 2006.

COMMISSION EUROPÉENNE, *La politique de concurrence dans le nouvel ordre commercial : renforcement de la coopération et des règles au niveau international. Rapport du groupe des experts*, Bruxelles, juillet 1995.

Thèses

CAMARA (B.), *Contentieux douanier au Sénégal. Réflexion sur la place du juge dans le traitement des infractions*, Thèse de Droit, Université Pierre-Mendès France de Grenoble II, 2005, 334 pp.

CATEL DUET (A.), *Le gouvernement des groupes de sociétés. Les relations entre propriété et pouvoir à l'épreuve des réalités de l'entreprise contemporaine*, Thèse de doctorat, Grenoble, Université Pierre Mendès-France, 2007.

MICHEL (R.), *Le contrôle économique des sociétés et des rapports avec leur nationalité*, Thèse, Paris, 1923.

SCHINDLER-VIGUIE (S.), *La notion de juste prix en droit positif*, Thèse de droit, Université Paris II, 1993.

TAMBOISE (A.), *La stabilité du contrôle dans les sociétés par actions*, Thèse, Lille, 1929.

Articles

ALBERT (M.), « L'irruption du "corporate governance" », *Le Monde*, 11 octobre 1994.

BERENGER (Y. M.), « De l'intérêt social dans l'AUSC de l'OHADA », *Penant*, n° 860, Juillet-septembre 2007, Spécial OHADA, Ed. Juris Africa, pp. 339 et s.

BERTOLUS (J.-J., « L'art de truquer un bilan », *Science et Vie Economie*, n° 4, juin 1988.

BERTREL (J.-P.), « Liberté contractuelle et société. Essai d'une théorie du juste milieu en droit des sociétés, *RTD com.* 1996, pp. 595 et s.

CHAMPAUD (C.), « Mondialisation et droit économique », RIDE, 2002, pp. 171-174.

CHEVALLIER (J.), « La régulation juridique en question », *Droit et Société*, 2001, n° 49, pp. 827 et s.

- « L'État de droit », RDP, 1988, pp. 372 et s.
- « L'État régulateur », *Revue française d'administration publique* 2004/3, n° 111, p. 475.

COEURDEROY (R.) et GHERTMAN (M.), « Transferts internationaux de compétences et théorie de l'internalisation : une recherche sur le cas des sociétés de services informatiques », www.strategie-aims.com/montreal/coeurde.pdf, consulté le 22 juin 2009.

COMBEMALE (P.), « Le cadre de l'analyse économique : la "loi" de l'offre et de la demande explique-t-elle la formation des prix ? », *Comprendre l'économie - Cahiers français, n° 315*, 1. Concepts et mécanismes, pp. 13-17.

COURET (A.), « L'évolution du cadre juridique », *Revue française de Gestion*, vol. 28, n° 141, 2002.

- « L'intérêt social », *Cahiers du droit de l'entreprise*, 1996–4, p. 1 et s.

D'HOIR-LAUPRETRE (C.), « L'émergence d'un droit des obligations adapté au phénomène des groupes de sociétés », Dalloz, 1993, pp. 250 et s.

DAIGRE (J.-J.), « Le gouvernement d'entreprise : feu de paille ou mouvement de fond ? », *Droit et patrimoine*, juillet-août 1996, pp. 24 et s.

DEMARET (P.), « Mondialisation et accès aux marchés. L'accès au marché des services réglementés : la libéralisation du commerce des services dans le cadre du Traité CE », RIDE, 2002, pp. 259-291.

EHRICKE (U.), « Les principes de libération et de libéralisation. De l'ouverture

des marchés à l'adaptation aux conditions de concurrence globale. L'exemple de lÀ ce », RIDE, 2003, pp. 357-372.

FARJAT (G.), « Les pouvoirs privés économiques », in *Souveraineté étatique et marché internationaux à la fin du 20e siècle. À propos de 30 ans de recherche du CREDIMI, Mélanges en l'honneur de Ph. KAHN*, Litec, 2000, p. 613.

- « Le droit économique et l'essentiel (Pour un colloque sur l'éthique) », RIDE, 2002, pp. 153-176.
- « Propos critiques et utopiques sur l'évolution du droit économique et la mondialisation », RIDE, 2003, pp. 511-531.

FRISON-ROCHE (M.-A.), « Le droit de la régulation », Rec. Dalloz, 2001, n° 7, pp. 610 et s.

- « Le droit, source et forme de régulation mondiale », in CONSEIL D'ANALYSE ECONOMIQUE, *Rapport sur la gouvernance mondiale*, 2001, p. 313.

GRISAY (D.), « Concurrence : le droit européen dans le contexte international », *Journal des tribunaux, droit européen*, janvier 2000, n° 65, p. 1 et s.

GUIGOU (H.), « Projet d'une reconnaissance juridique des groupes en droit français », *in Droit des groupes de sociétés*, Faculté des sciences juridiques de Rennes, Centre de Droit des affaires, Association française des juristes d'entreprise, éd. Librairie technique, 1972, p. 49 et s.

KONE (M.), « La notion de groupe de sociétés en droit OHADA », *Penant*, n° 856, pp. 289 et s.

LE GUNECHEC (C.) : « Le fait justificatif tiré de la notion de groupe de sociétés dans le droit pénal français de l'abus de biens sociaux, à propos d'un arrêt de la Chambre criminelle du 4 février 1985 », RIDP, 1987, pp. 117 et s.

LEISNER (W.), « L'État de droit : une contradiction ? », *Mélanges Eisenmenn*, Cujas, 1974, pp. 67 et s.

MADELEY (J.), « Les multinationales et les pays en développement : puissance commerciale et pauvreté », *Le Courrier ACP-UE*, n° 196, 2003, pp. 36-39.

MARQUES (M.-L.), « Du commerce international aux échanges intra-groupes et entre membres d'associations de coopération. L'entreprise poly-locale et les réseaux », RIDE, 2003, n° 3-4, pp. 411-441.

MONSALLIER (M.-C.), *L'aménagement contractuel du fonctionnement de la société anonyme*, Paris, LGDJ, 1998, t. 303.

MORIN (F.), « Privatisation et dévolution des pouvoirs : le modèle français du gouvernement d'entreprise », *Revue économique*, vol 47, n°6, 1996, pp. 1255 et s.

MUSSO (P.), « Vers un oligopole mondial », *Le Monde diplomatique*, mars 1998, pp. 6-7.

NICOLAIDES (P.), « For a World Competition Authority : The Role of

Competition Policy in Economic Integration and the Role of Regional Blocs in Internationalizing Competition Policy », J.W.T., vol. 30, n° 4, 1996, pp. 131 et s.

OPPETIT (B.) et SAYAG (A.), « Méthodologie d'un droit des groupes de sociétés », *Rev. soc.*, 1973, pp. 577 et s.

PAILLUSSEAU (J.), « Commentaires sur A. COURET, "Mondialisation et droit des sociétés"», in *La structure juridique des entreprises (Corporate Governance)*, RIDE 2002/2, pp. 368-375.

- « Faut-il en France un droit des groupes de sociétés? », JCP éd. E. 1971, II, 10173 ; JCP éd. G. 1971, I, 2401 bis.
- « L'efficacité de l'entreprise et la légitimité du pouvoir », *Petites Affiches*, 19 juin 1996, n° 74, pp. 23 et s.
- « La modernisation du droit des sociétés commerciales », Dalloz, 1996, chron., p. 289.

PARIENTE (M.), « Les groupes de sociétés et la loi de 1966 », Rev. soc. 1996, pp. 467 et s.

PIROVANO (A.), « La "boussole" de la société. Intérêt commun, intérêt social, intérêt de l'entreprise ? », *Recueil Dalloz*, 1997, 24e cahier, Chron., pp. 189.

SALAH (M. M. M.), « La mise en concurrence des systèmes juridiques nationaux. Réflexions sur l'ambivalence des rapports du droit et de la mondialisation », RIDE, 2001, n° 3, p. 279.

SCHIMDT (D.), « Rapport de synthèse », *Cahier droit de l'entreprise* 1996–4, p. 25.

- « De l'intérêt social », JCP éd. E, 1995, n° 38. 488.
- « De l'intérêt commun des associés », *JCP éd. E*, 1994, n° 3793.

SINAY (R.), « Expérience allemande et proposition de la société anonyme européenne », *in Droit des groupes de sociétés, analyse et propositions*, Faculté des sciences juridiques de Rennes, Centre de Droit des Affaires, Association française des juristes d'entreprise, éd. Librairie technique, 1972, pp. 37 et s.

STOLOWY (N.), « Le délit d'image "infidèle" : évolution et perspectives », *Revue de droit comptable*, n° 97-1, mars 1997, pp. 91-122.

STORCK (M.), « Définition légale du contrôle d'une société en droit français », *Rev. Soc.*, 1986, 385.

TIMSIT (G.), « La régulation : nouveaux modes ? Nouveaux territoires ? », *Revue française d'administration publique*, no 109, 2004.

- « Les deux corps du droit : essai sur la notion de régulation », *Revue française d'administration publique*, 1996, n° 78, pp. 375 et s.

ULLRICH (H.), « Des échanges internationaux à la globalisation de la production et la concurrence des systèmes», RIDE, 2002, 2-3, numéro spécial : *Mondialisation et droit économique*, pp. 206-213.

- « La mondialisation du droit économique : vers un nouvel ordre public économique. Rapport introductif », RIDE, 2003, pp. 291-311.

URBAN (Q.), « La "communauté d'intérêts", un outil de régulation du fonctionnement du groupe de sociétés » RTD Com. 2000, pp. 1 et s.

VAISMAN (A.), « Le long règne des dynasties d'affaires », *Les Echos,* 27 février 1996.

1.4. Droit fiscal général

Ouvrages généraux

ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt,* Paris, Fayard, t. 1, 1971.

BIENVENU (J.-J.) et LAMBERT (T.), *Droit fiscal,* 3e éd., Paris, PUF, 2003.

COLLET (M.), *Droit fiscal*, Paris, PUF, 2007.

COSSON (J.), *Les industriels de la fraude fiscale*, Paris, Seuil, coll. Points, 1971.

DGFIP, *Précis de fiscalité*, 2010.

MACARD (R.), *Echec au fisc*, Paris, Gallimard, 1958.

MEHL (L.) et BELTRAME (P.), *Science et technique fiscales,* Paris, PUF, 1998.

Ouvrages spécialisés

BARILARI (A.), *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de Sciences po, 2000.

BAS (C.), *Le fait générateur de l'impôt*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 500 pp.

CHAMBAS (G.), *Afrique au sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ?*, CERDI, 2005.

NGAOSYVATHN (P.), *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement. (Appréciation de l'influence exercée par les structures économiques et socio-politiques sur le prélèvement fiscal)*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 1978.

OHL (D.), *Les prêts et avances entre sociétés d'un même groupe*, Paris, Litec, 1982.

SERLOOTEN (P.), *Fiscalité du financement des entreprises*, Paris, Economica, coll. Droit des affaires, 1994.

Thèses

FALL (M. H.-A.), *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal*, Thèse de Droit, Université des Sciences sociales de Toulouse I, 2001.

Articles

AMAR (J.), « L'abus de droit en fiscalité. Un premier aperçu », Rev. Soc., 2002, p. 457.

ANJUERE (P.-A.), « Le bonheur est dans le prêt … sans intérêts », *Nouvelles fiscales*, 1998, n° 785, p. 2.

BAFFOY (G.) et DE LASSUS (S.), « Les limites de la procédure de rescrit et propositions d'améliorations », *La Semaine juridique, Ed. notariale et immobilière*, 2003, n° 39, pp. 1366 et s.

BENOIT (B.), « Le rescrit fiscal », RFC, 1989, n°. 199, pp. 39 et s.

BOURTOURAULT (P.-Y.), FAREY DA RIN (P.), « Les règles de sous-capitalisation à l'épreuve de la crise », *Droit fiscal,* 2010, n° 8, 195.

BOUVIER (M.), « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », RFFP, 1987, n° 17, pp. 188-203.

BRARD (Y.), « Egalité devant l'impôt et égalité devant les impôts », Dalloz, 1998, n° 11, chron. 117.

COLLET (M.), « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », *Droit fiscal,* 2003, n° 14, pp. 536 et s.

DE FEYDEAU (H.), « Vers la fin de la retenue à la source sur les dividendes intra-communautaires ? », *Droit fiscal*, 2007, n° 51, 1053.

DIBOUT (P.) et al., « Intégration fiscale : actualités et perspectives. - Compte rendu de la conférence IFA du 5 novembre 2008 », *Droit fiscal,* 2009, n° 11, 234.

DONNEDIEU DE VABRES (F.), « L'arme de "destruction massive" face à une équation fiscale trop parfaite (ou la difficile mise en œuvre de l'abus de droit dans l'ordre international) », BGFE, 4/04, p. 1.

DURAND (P.), « L'abus de droit, une notion en crise », RFDA, 1997, n° 297, pp. 292 et s.

JEZE (G.), « Le fait générateur de l'impôt. Contribution à la théorie de la créance d'impôt », RSLF, 1937, pp. 604 et s.

LAMBERT (T.), « Citoyen fiscal : citoyen du monde », in DESMONS (E.) (Dir.), *Figures de la citoyenneté*, Paris, L'Harmattan, 2006.

LARAILLE (C.), « Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable », *Nouvelles fiscales*, 2003, n° 883, p. 21.

LEGENDRE (A.), « Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société », *Droit fiscal*, 2006, n° 11, 10.

LHERMET (Y.), « Le face à face des contribuables et du fisc, réflexions sur l'état des relations administratives et juridiques fiscales, RFFP, 1984, n° 6, pp. 134 et s.

MARTIN (P.), « Avances sans intérêt consenties sans contrepartie », RJF, n° 3/1993, pp. 183 et s.

MARTINEZ (J.-C.), « La légitimité de la fraude fiscale », *Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur de P.-M. Gaudemet,* Economica, coll. Finances publiques, 1984, p. 921 et s.

MORANGE (G.), « Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance

de la créance d'impôts », RDP, 1943, 1ère partie (La naissance de la créance d'impôt), pp. 319-348.
- « Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôts », RDP, 1944, 2ème partie (Etude synthétique du fait générateur), pp. 133-139.

OPPETIT (B.), *La résurgence du rescrit*, Dalloz, 1991, chron., pp. 105 et s.

PELLAS (J.-R.), « Le principe de la sécurité juridique en droit fiscal », *Mélanges G. Dupuis*, LGDJ 1997, pp. 261 et s.

PLAGNET (B.), « Une évolution dans la définition des revenus distribués ? », *Droit fiscal,* 1990, n° 9, p. 368 et s.

SERLOOTEN (P.), « La modernisation progressive du droit fiscal des affaires : le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises », *Droit fiscal,* 1998, n° 14, pp. 454-461.
- « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Droit fiscal,* n° 12, 2007, 301.

SILBERZTEIN (C.), « Prix de transfert : négociez un accord préalable avec l'administration », *Option Finance*, 1999, n° 653, p. 45.

SOLLBERGER (J.-P.), « La notion d'abus de droit : développements récents en matière de fiscalité européenne et de restructuration d'entreprise », *Revue Fiscalité européenne et Droit international des affaires*, 2006, n° 146.

TUROT (J.), « Lois fiscales rétroactives », RJF, octobre 1990, pp. 655 et s.

WRAZEN (C.), « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse ? », *Droit fiscal,* 2007, n° 3 *Fraude fiscale*, pp. 49 et s.

1.5. Droit fiscal communautaire

Ouvrages

ASSIMACOPOULOU (E.), *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté*, t. 37, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2000.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), Souveraineté fiscale et construction communautaire. L'exemple des impôts directs, Paris, LGDJ, Bibliothèque des sciences financières, t. 44, 2005.

REBOUD (L.), *Systèmes fiscaux et marché commun*, Paris, Sirey, Coll. Recherches économiques, 1961.

Rapports

TREHAN (J.-C.), *Quelle politique fiscale pour dynamiser le marché unique* ? Working paper, Fondation pour l'innovation politique, 2006.

Articles

AUJEAN (M.), « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *Droit fiscal,* 2007, n° 4, pp. 71 et s.

BELTRAME (P.) et MONTAGNIER (G.), « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RFFP, 1999, n° 68, pp. 129-147.

BESSON (J.-L.), « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », RFFP, 2000, n° 70, pp. 231 et s.

BOUTURI (M.) et FUKASAKU (K.), « Analyse empirique de la mondialisation et des échanges intra-entreprise, *Revue économique de l'OCDE*, n° 20, 1993, pp. 166-179.

BUISSON (J.), « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les États membres de la communauté : l'exemple de la France », Dalloz, 1999, pp. 129-136.

CASTAGNEDE (B.), « Souveraineté fiscale et Union européenne », RFFP, n° 80, pp. 53-60.

COIN (R.), « L'élimination des doubles impositions en Europe », *Les Petites Affiches*, 1994, n° 106, pp. 4 et s.

DIBOUT (P.), « L'Europe et la fiscalité directe », *Petites Affiches*, 1998, n°153, pp. 111 et s.

DIBOUT (P.), « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement – A propos de CJCE, 27 nov. 2008, C-418/07, Sté Papillon », *Droit fiscal,* 2008, n° 52, 640.

FONTANEAU-VANDOREN (F.), « La politique fiscale européenne en matière de fiscalité des entreprises », *Revue de fiscalité européenne*, 1999, n° 1, p. 3.

GIBERT (B.), « L'avenir du réseau conventionnel de l'Union européenne », Actes du Colloque consacré à la territorialité fiscale dans l'Union européenne, organisé conjointement par le CERAP de l'Université Paris XIII et les Editions Législatives, tenu le 27 novembre 2001 à Paris, in *Les Petites Affiches*, 2002, n° 97, pp. 10 et s.

GUTMANN (D.), « Les besoins des entreprises concernant leurs succursales étrangères : quel avenir pour le principe de territorialité ? », Synthèse DIBOUT (P.), « Territorialité fiscale et compétitivité européenne. Compte rendu de la soirée d'étude de l'IFA du 19 octobre 2004 », *Droit fiscal,* 2005, n° 42, pp. 36 et s.

KRUGER (H.) « Liberté de circulation des capitaux contre sous-capitalisation... Et plus si affinités ?... . - Les dispositifs « anti-abus » à la croisée des chemins. À propos de l'affaire Lasertec pendante devant la CJCE », *Droit fiscal,* 2005, n° 51, 45.

LAMBERT (T.), « De l'harmonisation à l'intégration des législations fiscales internationales dans le cadre de l'Union européenne », RTD com., 2009, pp. 517-527.

LEHERISSEL (H.), « Territorialité fiscale et compétitivité européenne. Compte rendu de la soirée d'étude de l'IFA du 19 octobre 2004 » (Propos introductifs), *Droit fiscal,* 2005, n° 42, 28.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « La construction de l'Europe fiscale par la Cour

de justice des Communautés européennes. L'exemple des impôts directs » in LEROY (M.) (Dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, L'Harmattan, 2006, pp. 190 et s.

- « La sous-capitalisation à l'épreuve des libertés de circulation », *Droit fiscal*, 2010, n° 8, 196, pp. 8 à 27.
- « Régime des groupes (affaire Papillon) : l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée », commentaire de l'arrêt CJCE, Sté Papillon du 27 novembre 2008, aff. C-418/07, *Droit fiscal*, 2008, n° 49, 353.

MONTAGNIER (G.), « Harmonisation fiscale communautaire », Revue trimestrielle de droit européen, 1999, n°4, pp. 742 et s.

QUATREMER (J.), « Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale », Entretien avec Mario MONTI, *Petites Affiches*, 23 décembre 1998, n°153, p.4.

RUTSCHMANN (Y.), DIBOUT (P.) et DE LA ROCQUE (L.), « Arrêt Sté Papillon : quelles incidences pratiques ? », *Droit fiscal*, 2009, n° 16, 277.

TALY (M.), « Incitations fiscales et harmonisation européenne », *Revue des affaires européennes*, n° 2, 1995, pp. 56 et s.

TUROT (J.), « L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? », *RJF* 12/98, pp. 940-945.

XUE-BACQUET (B.), « Une régulation complexe dans l'intégration financière », *Droit et Société*, 46-2000, pp. 460 et s.

1.6. Droit fiscal international

Ouvrages

ATTAC, *Les paradis fiscaux*, éd. Mille et une nuits, 2000.

BILON (J-L.), *Transferts indirects de bénéfices à l'étranger (régime fiscal)*, Paris, Litec, 1981.

CASTAGNEDE (B.) et TOLEDANO (S.), *Fiscalité internationale de l'entreprise*, Paris, PUF, 1987.

CHAMBOST (E.), *Guide Chambost des Paradis Fiscaux*, éd. Favre, 1999, 735 pp.

CHAVAGNEUX (C.) et PALAN (R.), *Les paradis fiscaux*, Paris, La Découverte, coll. Repères.

CHRETIEN (M.), *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 1955.

COURT (J.-F.) et ENTRAYGUES (G.), *Gestion fiscale internationale des entreprises*, Paris, Montchrestien, 1986.

DOUVIER (P.-J.), *Droit fiscal dans les relations internationales*, Paris, Pedone, Etudes internationales, 1996.

DUHAMEL (G.), *Les paradis fiscaux, palmarès comparé*, Paris, Ed. Grencher, 2001.

GEST (G.), *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis*, Paris, LGDJ, 1979.

GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, 2e éd., Paris, PUF, Coll. Droit fondamental, 1990.

GODEFROY (T.) et LASCOUMES (P.), *Le capitalisme clandestin. L'illusoire régulation des places offshore*, Paris, La Découverte, coll. Cahiers libres, 2004, 263 pp.

JADAUD (B.), *L'impôt et les groupes de sociétés*, Paris, Ed. Berger-Levraut, coll. L'Administration nouvelle, 1970.

JANS (P.), *Les transferts indirects de bénéfices entre sociétés interdépendantes*, Bruxelles, Bruylant, 1976.

JARNEVIC (J.-P.), *Droit fiscal international,* Paris, Economica, coll. Finances publiques, 1986.

LAMORLETTE (T.) et RASSAT (P.), *Stratégie fiscale internationale*, 3e éd, Paris, Maxima, 1997.

LEROY (M.) (Dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, 286 pp.

LEVINE (P.), *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, coll. Bibliothèque de sciences financières, Tome XXIV, 1988.

MARTINEZ (J.-C.), *Les conventions de double imposition*, Paris, Litec, 1986.

MASSON (C.-R.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, LGDJ, 1990.

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, Ed. de l'OCDE, 1998, 88 pp.

- *Coopération fiscale 2009 : vers l'établissement de règles du jeu équitables - Évaluation par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2009, 370 pp.
- *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2000, 73 pp.
- *L'Evasion et la fraude fiscales internationales,* Paris, Ed. de l'OCDE, 1987.

PLAGNET (B.), *Droit fiscal international*, Paris, Litec, 1986.

Thèses

MICHEL (R.), *Le contrôle économique des sociétés et des rapports avec leur nationalité*, Thèse, Paris, 1923.

MUNDET (E.), *Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger*, Thèse Montpellier I, 2000.

NOEL (Y.), *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination. Etude de droit américain et de droit suisse*, Thèse Droit, Université Lausanne, Sofiron-Lausanne, 1990.

TOGBA (Z.), *L'imposition des revenus des revenus des entreprises étrangères en Côte d'Ivoire*, Thèse de Droit, Université Paris XII, 1984, 476 pp.

VITRY (D.), *La fiscalité dans la croissance de l'entreprise*, Paris, PUF, 1976.

Rapports

CASSARD (M.), *The role of Offshore Centers in International Financial Intermediation*, IMF Working Paper WP/94/107, Washington DC, 1994.

DGI, *Instruction sur les conventions destinées à éviter la double imposition. Procédures amiables d'élimination des doubles impositions. Convention européenne du 23 juillet 1990 modifiée le 21 décembre 1995 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées : champ d'application, conditions de mise en œuvre, déroulement des procédures, dispositions diverses*, BODGI 14-F-1-06, n° 34 du 23 février 2006.

OCDE, *Rapport sur l'attribution des bénéfices aux établissements stables. Partie I : (Considérations générales), II (Banques), et III (Transactions mondialisées)*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2006, 208 pp.

Articles

ACARD (C.), « Principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés », *Banque et Droit* 2003, n° 90, p. 71.

ATHENOSY (G.), « L'optimisation fiscale à l'étranger », in *LAMY Optimisation fiscale de l'entreprise : Audit fiscal des flux et de la structure. Choix fiscaux et comptables. Restructurations d'entreprises. Développement à l'international*, LAMY, 2007.

BENARD (Y.), « Groupe de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice », RJF, 2006, pp. 499 et s.

BOUTELLIS (O.), « Commerce électronique et TVA : de l'établissement stable à l'établissement virtuel ? », *Droit fiscal*, 1998, n° 3, Etudes, pp. 125-129.

- « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », *Petites Affiches*, 1999, n° 14, p. 25.

CHRETIEN (M.), « La convention de double imposition France-États-Unis », RFSLF, 1947, pp. 322 et s.

COULOMB (R.), « Les paradis fiscaux », *Regards croisés sur l'économie* 2007/1, n° 1, pp. 261-262.

COURT (J.-F.), « A quoi servent les conventions fiscales internationales ? » *Revue de la DGI*, n° 38, juillet 1976, p. 26 et s.

COZIAN (M.), « L'imposition des distributions irrégulières effectuées par les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés », *Droit fiscal*, 1985, n° 49, pp. 1414 et s.

DE WAAL (A.), « De l'inégalité de traitement entre succursales et filiales », RDAI, 1997, n° 5, p. 631.

- « De quelques décisions récentes éclairant le statut des sociétés de

personnes dans l'ordre fiscal international », RDAI, 1994, n° 3, pp. 376 et s.
DIBOUT (P.), « Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la communauté européenne », *Droit Fiscal,* 1998, n° 48, p. 1475.
DIBOUT (P.), LE GALL (J.-P.), « Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère », *Droit fiscal,* n° 47, 2004, pp. 1662-1669.
DOUVIER (P.-J.), « Réflexions sur l'intégration fiscale des sociétés étrangères », Droit et pratique du commerce international, 1996, n° 1, p. 141.
DUSSART (V.), « Maxime Chrétien et la question de la souveraineté fiscale », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), *Doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques*, Paris, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2007, pp. 187-195.
FONTANEAU (P.), « Lutte contre l'évasion fiscale internationale », *Revue de fiscalité européenne*, 1974-2, pp. 25 et s.
FONTANEAU-VANDOREN (F.) et KATZ (E.), « La convention multilatérale sur l'élimination des doubles impositions : correction des bénéfices des entreprises associées », *Revue de fiscalité européenne et droit international des affaires*, 3/98, pp. 43 et s.
GUTMANN (D.), « Un dirigeant de société peut-il être considéré comme un établissement stable ? », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles Bruylant 2006, p. 545 et s.
HOUDEBINE (M.) et SCHEINDER (J.-L.), « Mesurer l'influence de la fiscalité sur la localisation des entreprises », in *Economie et prévision*, n° 131, 1997-5, pp. 47-64.
LACHAIZE (H.), « La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies », *Les Nouvelles fiscales*, n° 837, 2000, p. 23.
LAMBERT (T.), « Paradis fiscaux, la filière européenne », *Manière de voir n° 102, Le krach du libéralisme*, décembre 2008 – janvier 2009, p. 26.
- « Réflexions sur la concurrence fiscale », Dalloz, 2010, pp. 1733 et s.

LAVIGNE (P.), « Les paradis fiscaux dans la communauté européenne », RFFP, 1993, n° 41, p. 191.
LEGENDRE (X.) et MADEC (G.), « Comment l'administration lutte contre l'évasion fiscale internationale là où il n'y en pas », *Petites Affiches,* 2000, n° 3, p. 4
LEGROS (P.), « Soutien financier d'une filiale à l'étranger : augmentation de capital ou abandon de créances », BF 8-9/98, Etudes, pp. 479-482.
LEROY (M.), « Introduction », in *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, pp. 7 et s.
LOLOUM (F.), « Assiette de la retenue à la source sur les bénéfices réalisés en

France par une société étrangère, RJF 1997, n°8/9, p. 515.

LOPEZ (C.), « La fiscalité comme vecteur de l'attractivité du territoire », in *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale* (ouvrage collectif), L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, pp. 245-262.

MORGENSTERN (P.), « Bénéfice consolidé et bénéfice mondial », RFC, 1995, n° 212, pp. 29 et s.

NESA (T.), « État des lieux des procédures amiables et mesures d'amélioration », *Droit et Patrimoine*, n° 154, 2006, pp. 46-48.

OBERSON (X.), « L'impact de la mondialisation sur le droit fiscal suisse », in MORAND (C.-A.) (Dir.), *Le droit saisi par la mondialisation*, Dijon, Litec, 2000, pp. 429-446.

OLLEON (L.), « Une filiale peut cacher un établissement stable », RJF, n° 10, 2003, pp. 751-760.

OWENS (J.), « La fiscalité dans un monde sans frontières. Assurer la discipline fiscale : un défi à relever pour les gouvernements du monde entier. Des mesures peuvent être prises », *L'Observateur de l'OCDE*, n° 257, 2006.

PALAN (R.), "Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty", in *International Organization,* 56, 1-2002.

- « Paradis fiscaux et commercialisation de la souveraineté de l'État », *L'Economie Politique,* n° 15, p. 80.

PEREZ-NAVARRO (G.), « Fiscalité, transparence et économie mondiale », *L'Observateur de l'OCDE*, n° 267, mai-juin 2008, pp. 19 et s.

PLAGNET (B.), « La procédure amiable », J-Cl. fiscal, ID, fasc. 15 B et J-Cl. fiscal 350 B.

PUPIER (A.), « Transferts indirects de bénéfices : article 57 CGI et notion d'acte anormal de gestion », *Droit prospectif,* 1996, n° 1, pp. 129 et s.

REGOLI J.-P., « Qu'est-ce qu'un paradis fiscal selon la fiscalité française ? » RFC, 2001, n° 330, pp. 6 et s.

REKACEWICZ (P.) et STIENNE (A.), « Fuir l'impôt, la planète vue des paradis fiscaux et des zones franches », *Manière de voir n° 102, Le krach du libéralisme*, décembre 2008-janvier 2009, pp. 28 et s.

ROYON (P.), « Les enjeux fiscaux des modalités contractuelles de distribution en France par les groupes internationaux », *Droit fiscal*, 1996, n° 51, p. 1576.

TIXIER (G.), « La mondialisation et le droit fiscal français », in LOQUIN (E.) et KESSEDJIAN (C.) (Dir.), *La mondialisation du droit*, Dijon, Litec, 2000, pp. 11-42.

TORT (E.), « Fiscalité des groupes intégrés. L'audit du résultat d'ensemble et de l'IS groupe », RFC, n° 310, 1999, pp. 40-51.

TUROT (J.), « Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational », RJF, 5/89, pp. 263-271.

1.7. Droit international public et privé

Ouvrages généraux

CARREAU (D.) et JUILLARD (P.), *Droit international économique,* 4e éd., Paris, LGDJ, 1998.

CHARVIN (R.), *Relations internationales, droit et mondialisation*, Paris, L'Harmattan, 2000.

FONTANEL (J.), *Droit international et développement*, Bruxelles, Bruylant, 1980.

M.-C SMOUTS (Dir.), Les nouvelles relations internationales. Pratiques et théories, Paris, Presses de Sciences Po, 1998.

RIGAUX (F.), *Droit public et droit privé dans les relations internationales*, Pedone, Paris, 1977.

TUNKIN (G.), *Droit international public: problèmes théoriques*, Paris, Pedone, 1965.

Ouvrages spéciaux

AUBY (J.-B.), *La globalisation, le droit et l'État*, Montchrestien, coll. Clefs politique, 2003, 154 pp.

BADIE (B.), *Un monde sans souveraineté*, Fayard, Paris, 1999.

CASTELLANI (D.), ZANFEI (A.), *Multinational Firms, Innovation and Productivity*, Edward Elgar, 2006.

CHEMILLIER-GENDREAU (M.) et MOULIER-BOUTANG (Y.), *Le droit dans la mondialisation*, Paris, PUF, Actuel Marx, 2001.

COHEN-TANUGI (L.), *Le droit sans l'État,* Paris, PUF, 1985.

DE MAILLARD (J.), *Un monde sans loi*, Paris, Ed. Stock, 1998.

DELMAS-MARTY (M.), *Trois défis pour un droit mondial*, Paris, Le Seuil, 1998.

GUILLAUMONT (P.), *Les pays les moins avancés. Échapper au piège du sous développement*, Paris, Economica, 2002.

HABERMAS (J.), *Après l'État-nation. Une nouvelle constellation politique*, Paris, Fayard, 1998

- *Droit et démocratie. Entre faits et normes*, 1992, traduction ROCHLITZ et BOUCHINDHOMME, Paris, Gallimard, coll. "NRF Essais",1997.

L'entreprise sans frontières, Paris, Inter éditions, 1991.

LOQUIN (E.) et KESSEDJIAN (C.), *La mondialisation du droit*, Paris, Litec, 2000.

MUCCHIELLI (J.-L.), *Les firmes multinationales. Mutations et nouvelles perspectives*, Paris, Economica, 1985.

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, éd. de l'OCDE, 1998, 90 pp.

- *Vers une coopération fiscale globale : Rapport pour la réunion du Conseil ministériel de 2000 et Recommandations du Comité des affaires fiscales*, Paris, éd. de l'OCDE, 2000.

OHMAE (K.), *The End of the Nation State,* New York, The Free Press, 1995.

PRAHALAD (C. K.), DOZ (Y.), *The multinational mission*, New York, The Free Press, MacMillan, 1987.

RUGMAN (M.A.), LECRAW (D. J.) et BOOTH (L. D.), *International Business: Firm and Environment*, New York, Mc Graw-Hill, 1985.

SACK (R.), *Human Territoriality*, Cambridge, Cambridge University Press, 1986.

Thèses

DELPLANQUE (M. A.), *La gouvernance globale. Fin de l'ordre juridique international*, Thèse de Droit, Université Nice Sophia-Antipolis, 2000.

Rapports

CNUCED, *Rapport sur les pays les moins avancés*, Genève, New York, Nations unies, 2001.

NGUESSAN (L.), « Le Sénégal et le système commercial multilatéral : l'impact des accords de l'OMC, Négociations et mise en œuvre », Rapport présenté à la CNUCED, 2005.

Articles

ANDREFF (W.), «La déterritorialisation des multinationales: firmes globales et firmes réseaux», in BADIE (B.) et SMOUTS (M.-C.) (Dir.), *L'international sans territoire*, Paris, L'Harmattan, 1996, pp. 373-396.

BODDEWYN (J. J.) et BREWER (T. L.), "International-Business Political Behavior, New Theoretical Directions" *Academy of Management Review*, 1994, pp. 119-143.

CHAVAGNEUX (C.) et TUBIANA (L.), « Quel avenir pour les institutions de Bretton Woods ? Les transformations de la conditionnalité » in *Développement*, Rapport du CAE, n° 25, La Documentation française.

CHIESA (V.), « Managing the internationalization of R&D », *IEEE Transactions on Engineering Management* 1996, vol. 43, n° 1, pp. 7-23.

- « Strategies for Global R&D », *Research Technology Management*, 1996, vol. 39, n° 5.

DAVID (R. G.), « Le principe du respect de la situation particulière des pays en développement et de l'assistance au développement », RIDE, 2003, pp. 373-386.

DEBLOCK (C), « La politique commerciale des États-Unis et les accords de libre échange. Du régionalisme ouvert aux alliances commerciales. Le cas du Maroc », Conférence prononcée dans le cadre du colloque « L'accord de libre échange Maroc-États-Unis. Eléments d'un débat national », Rabat, 1er mars 2003.

DEBLOCK (C), « Les États-Unis et la libéralisation de l'investissement », Cahiers de recherche – Centre d'études internationales et mondialisation, 2004, 41 pp.

DEBLOCK (C) et BRUNELLES (D.), « Le régionalisme économique international :

de la 1e à la 2e génération », in FORTMANN (M.) et al., *Tous pour un ou chacun pour soi. Promesses et limites de la coopération régionale en matière de sécurité*, Institut québécois des hautes études internationales, Québec 1996.

DELMAS-MARTY (M.), « Réinventer le droit commun », *Dalloz*, 1995, I, pp. 1 et s.

GASSMAN (O.) et VON ZEDTWITZ (M.), « New concepts and trends in international R&D organization », *Research Policy*, 1999, vol. 28, n° 2-3, pp. 231-250.

GHOSHAL (S.), BARTLETT (C.), "Multinational Corporation as an Interorganizational Network", *The Academy of Management Review* 1990, vol. 15, n° 4, pp. 603-625.

GUERCINI (S.) et PAOLI (M.), « R&D internationalisation in the strategic behaviour of the firm », SPRU, Brighton, STEEP discussion paper n° 39, 1997.

JACQUIER-ROUX (V.) et LE BAS (C.), « Stratégies de localisation des activités de R&D des firmes multinationales, modes d'organisation en réseaux et circulation transnationale des connaissances : un cadre d'analyse », 2e journées scientifiques euro-méditerranéennes, entretien Neptune, « La Chine, nouvelle puissance économique et scientifique ? », LEAD, Toulon, 2007, 22 pp.

KLINE (S.) et ROSENBERG (N.), « An Overview of Innovation », *in* (R.) LANDAU, (N.) ROSENBERG (ed.), *The Positive Sum Strategy*, National Academy Press, Washington D.C., 1986, pp. 275-305.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « La souveraineté fiscale et les organisations internationales à vocation économique », in (N.) BACCOUCHE, *Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne – Actes du colloque organisé par la Faculté de droit de Sfax (Tunisie) les 20, 21 et 22 novembre 2008*, Tunis, *Revue tunisienne de fiscalité*, 2009, n° 11, pp. 181-227.

MORAND (C.-A.), « Le droit saisi par la mondialisation : définitions, enjeux et transformations », in *Le droit saisi par la mondialisation*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

MUCCHIELLI (J.-L.), « Alliances stratégiques et firmes multinationales une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », *Revue d'économie industrielle,* 1991, n° 55, pp. 118-134.

- « Déterminants de la délocalisation et firmes multinationales. Analyse synthétique et application aux firmes japonaises en Europe », *Revue Economique*, Vol. 43, n° 4, juillet 1992, pp. 647-660.

RETAILLE (D.), « L'impératif territorial », *Cultures & Conflits*, 21-22, printemps-été 1996, [En ligne], sur : http://www.conflits.org/index272.html. Consulté le 23 octobre 2009.

RIGAUX (F.), « Les sociétés transnationales », in BEDJAOUI (M.) (Dir.), *Droit International : Bilan et perspectives*, Tome 1, Ed. Pedone, Paris 1991.

- « Pour un autre ordre international », *Droit international II*, Pedone, Paris, 1979, pp. 309-313.

RUIZ FABRI (H.), « La contribution de l'Organisation mondiale du commerce à la gestion de l'espace juridique mondial » *in La mondialisation du droit,* Travaux du CREDIMI, Litec, 2000, pp. 303 et s.

- « Le règlement des différends au sein de l'OMC : naissance d'une juridiction, consolidation d'un droit » *in Mélanges Kahn* (éd.), Paris, Litec, 2000.

SACHWALD (F.), « Réseaux contre nations ? Les multinationales au XXIe siècle », RAMSES, 2001, pp. 165-179.

SOULIER (G.), «Le dépérissement de l'État dans la mondialisation : le cas européen », in CHEMELLIER-GENDREAU (M.) et BOUTANG (Y. M.), *Le droit dans la mondialisation. Une perspective critique*, Paris, PUF, coll. Actuel Marx Confrontation, 2001, pp. 103 et s.

VEILLEUX (A.) et BACHAND (R.), « Droits et devoirs des investisseurs : existe-t-il un espace juridique transnational ? », Continentalisation, Cahier de recherche 01-13, http://www.unites.uqam.ca/gric.

VERNON (R.), «Transnational corporations: where they coming from, where they headed?», Transnational Corporations (Publication de la CNUCED), vol. 1, n° 2, 1992, pp. 7-35.

1.8. Èconomie politique

Ouvrages généraux

BANQUE MONDIALE, *Les perspectives économiques mondiales et les pays en développement*, Paris, Economica, 1995.

BARRE (R.), *Economie politique*, t. 1, Paris, PUF, 1969.

CNUCED, *Le développement de l'Afrique. Doublement de l'aide : assurer la « grande poussée »*, New York Genève, Nations unies, 2006, 125 pp.

- *Le développement de l'Afrique. Repenser le rôle de l'investissement direct étranger*, New York Genève, Nations unies, 2006, 125 pp.

KEYNES (J. M.), *Les conséquences économiques de la paix*, Paris, Gallimard, 2002 (1ère éd. 1929).

MICHALET (C.A.), *Le capitalisme mondial*, 2e éd., Paris, PUF, 1985.

PAQUIN (S.), *Economie politique internationale*, Paris Montchrestien, coll. Clefs Politique, 2005.

STIGLITZ (J. E.), *Principes d'économie contemporaine,* Paris, De Boeck Université, 2000.

SY (E.-H. M.), *Pour un nouveau modèle économique. Sénégal : l'économie à travers l'impôt 1961-2010*, Dakar, Ed. Seneconsult, 2010, 278 pp.

WEISS (L.), *The Myth of the Powerless State*, Cambridge, Polity Press, 1998.

WILLIAMSON (O. E.), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, New York, Free Press, 1975.

- *The Economic Institutions of Capitalism*, New York, Free Press, 1985.

Ouvrages spécialisés

ANDREFF (W.), *Les multinationales hors la crise*, Le Sycomore, 1982.

- Les multinationales, Paris, La Découverte, Coll. Repères, 2e éd., 1990.

ANDREFF (W.),*Profits et structures du capitalisme mondial*, Paris, Calmann-Lévy, 1976.

CNUCED, *Transnational corporations*, vol. 15, n° 1, New York et Genève, Nations unies, 2006, 250 pp.

HIRSCHMAN (A.), *Exit, Voice and Loyalty – Responses to Decline in Firms*, Organizations and States, 1970.

JACQUEMOT (P.), *La firme multinationale : Une introduction économique*, Paris, Economica, 1990.

Rapports

CNUCED, *World Investment Report 2000, Cross-border Mergers and Acquisitions and Development*, Nations unies, 2000, 340 pp.

Articles

BEKOLO EBE (B.), « L'Afrique face aux défis économiques à l'ère de la mondialisation », in Colloque international préparatoire sur le thème : « l'Afrique face aux défis de la mondialisation », XXI^{e} conférence des Chefs d'État et de gouvernement d'Afrique et de France, pp. 168 et s.

BURGI-GOLUB (N.) et MARECHAL (J.-P.), « Humaniser l'économie », *L'Economie politique*, 2001/4, n° 12, pp. 107-112.

HENNART (J.-F.), « What is internalization ? » *Weltwirtschaftliches Archives*, 1986, n° 122, p. 791-804.

MAYER (T.) et MUCCHIELLI (J.-L.), « La localisation à l'étranger des entreprises multinationales: une approche d'économie géographique hiérarchisée appliquée aux entreprises japonaises en Europe », *Economie et Statistique 1999*, n° 326-327, pp. 159-176.

MAZERES (J.-A.), « L'un et le multiple dans la dialectique marché-nation », in STERN (B.) (Dir.), *Marché-nation, regards croisés*, Paris, Montchrétien, 1995.

MUCCHIELLI (J.-L.) et PUECH (F.), « Internationalisation et localisation des firmes multinationales : l'exemple des entreprises françaises en Europe », *Economie et Statistiques* n° 363-364-365, 2003.

RUGMAN (A.-M.), «Forty years of theory of the transnational corporation», Transnational Corporations (Publication de la CNUCED), vol. 8, n° 2, 1999, pp. 51-70.

Welch (J.-A.) et Nayak (P.-R.), « Strategic Sourcing : a progressive approach to the make-or-buy decision », Academy of Management Executive, 1992, pp. 23-31.

WILLIAMSON (O.), "Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations", *Journal of Law and Economics*, 1979, II, 233-261.

1.9. Mondialisation

Ouvrages

BADIE (B.) et SMOUTS (M.-C.), *Le retournement du monde, Sociologie de la scène internationale*, PFNSP et Dalloz, 3e éd., 1999.

BECK (U.), *What is Globalization?*, Polity Press Cambridge, 2000.

MICHALET (C.-A.), *Qu'est-ce que la mondialisation?*, Paris, La Découverte, 2002.

MITTELMAN (J.H.), *Rethinking the International Division of Labour in the Context of Globalisation*, Third World Quarterly, vol. 16, n° 2, 1995.

OCDE, *Maîtriser la mondialisation. L'OCDE dans un monde en mutation*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2004, 43 pp.

Rapports

HUGON (P.), « La mondialisation, son impact sur la région et les perspectives d'avenir de l'Afrique de l'ouest », *Club du Sahel et de l'Afrique de l'ouest, Réunion du Groupe d'orientation des politiques*, OCDE, Paris, 29-31 octobre 2003, 23 pp.

JACQUET (P.), PISANI-FERRY (J.) et TUBIANA (L.), « Les institutions économiques de la mondialisation. Rapport de synthèse », in CONSEIL D'ANALYSE ECONOMIQUE, *Rapport sur la gouvernance mondiale*, 2001.

Articles

ACHARYA (A.), « Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien », *Revue internationale de politique comparée*, Vol. 8, n° 3, 2001, pp. 383-394.

BOUTURI (M.) et FUKASAKU (K.), « Analyse empirique de la mondialisation et des échanges intra-entreprise, *Revue économique de l'OCDE*, n° 20, 1993, pp. 166-179.

CAMPANELLA (M. L.), "The Effects of Globalization and Turbulence on Policy-Making Processes", Government and Opposition, vol. 28, n° 2, 1993.

CHEVALLIER (J.), « Mondialisation du droit ou droit de la mondialisation ? », LOQUIN (E.) et KESSEDJIAN (C.) (Dir.), *La mondialisation du droit*, Dijon, Litec, 2000, pp. 43-57.

DELMAS-MARTY (M.), « Les processus de mondialisation du droit », in

MORAND (C.-A.) (Dir.), *Le droit saisi par la mondialisation*, Bruylant - Editions de l'Université de Bruxelles-Helbing & Lichtenhahn Verlag, Coll. de droit international, 2001, pp. 63-80.

GLYN (A.) and SUTCLIFFE (B.), "Global but Leaderless ? The New Capitalist Order", in MILIBAND (R.) and PANITCH (L.), (eds.), Socialist Register 1992, London, The Merlin Press, 1992, pp. 77-88.

JACQUET (P.), PISANI-FERRY (J.) et STRAUSS-KAHN (D.), « Comment gouverner la mondialisation ? », *Lettre de l'OFCE,* n° 205, 10 mai 2001.

MOREAUX-DESFARGES (P.), « Droit et mondialisation », in *L'entrée dans le XXIe siècle*, RAMES 2000, pp. 215 et s.

OMAN (C.), « Les défis politiques de la globalisation régionalisation », *Cahiers de politique économique* n° 11, Centre de développement de l'OCDE, pp. 7 et s.

OST (F.), « Mondialisation, globalisation, universalisation : s'arracher, encore et toujours de l'état de l'état de nature », in MORAND (C.-A.) (Dir.), *Le droit saisi par la mondialisation*, Bruylant - Editions de l'Université de Bruxelles – Helbing & Lichtenhahn Verlag, Coll. de droit international, 2001, pp. 63-80.

PANITCH (L.), "Rethinking the Role of the State", in MITTLEMAN (J. H.), (ed.*), Globalization : Critical Reflections*, The International Political Economy Yearbook, vol. 9, Boulder, Lynner Rienner, 1996, pp. 84-95.

ROSENAU (J.), « Les processus de mondialisation : retombées significatives, échanges impalpables et symbolique subtile », *Etudes internationales*, XXIV, 3, 1993, pp. 497-512.

STRANGE (S.), « European Business in Japan: A Policy Crossroads », *Journal of Common Market Studies*, vol. 33, n° 1, 1995.

THIVEAUD (J.-M), « Mondialisation financière, dérégulation internationale et déstructuration des sociétés », in ASSOCIATION D'ECONOMIE FINANCIERE, *Rapport moral sur l'argent*, 1997.

ULLRICH (H.), « Des échanges internationaux à la globalisation de la production et la concurrence des systèmes », RIDE, 2002/2, pp. 206-213.

VERHOEVEN (J.), « Souveraineté et mondialisation : libres propos », in LOQUIN (E.) et KESSEDJIAN (C.) (Dir.), *La mondialisation du droit*, Dijon, Litec, 2000, pp. 43-57.

VIRILLO (P.), « Un monde surexposé, fin de l'histoire ou fin de la géographie », *Le Monde diplomatique*, août 1997, pp. 6 et s.

1.10. Ordre juridique

Ouvrages généraux

ALLARD (J.) et GARAPON (A.), *Les juges dans la mondialisation – La nouvelle révolution du droit*, Paris, Seuil, 2005.

BALANDIER (G.), *Le grand système,* Paris, Fayard, 2001.

COHEN (E.), *L'ordre économique mondial : essai sur les régulations*, Paris, Fayard, 2001.

GHERARI (H.) et SZUREK (S.), *Sanctions unilatérales, mondialisation du commerce et ordre juridique international. À propos des lois Herms-Burton et d'Amato-Kennedy*, Paris, Montchrestien, 1998.

KOJEVE (A.), *Esquisse d'une phénoménologie du droit*, 1943, traduction française : 1981, Coll. « Bibliothèque des idées », Gallimard, 1943.

OST (F.) et VAN DE KERKOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, PUF, 1988.

ROMANO (S.), *Ordinamento giuridico*, 1946, traduction française, *L'ordre juridique*, Dalloz, 1975.

TIMSIT (G.), *Thèmes et systèmes de droit*, Paris, PUF, coll. « Les voies du Droit », 1986.

TROPER (M.), *Pour une théorie juridique de l'État*, Paris, PUF, coll. Léviathan, 1994, 360 pp.

Ouvrages spécialisés

ABDELGAWAD (W.), *Arbitrage et droit de la concurrence. Contribution à l'étude des rapports entre ordre spontané et ordre organisé*, Paris, LGDJ, 2001.

DAVID (R.), *L'arbitrage dans le commerce international*, Economica, coll. Etudes juridiques comparatives, 1982.

DE BOISSESSON (M.), *Le droit français de l'arbitrage, interne et international*, Paris, Ed. Joly, 1990.

FOUCHARD (P.), GAILLARD (E.) et GOLDMAN (B.), *Traité de l'arbitrage commercial international*, Paris, Litec, 1986.

GUYON (Y.), *L'arbitrage*, Paris, Economica, 1995.

JAROSSON (C.), *La notion d'arbitrage*, Paris, LGDJ, 1987.

KASSIS (A.), *Théorie générale des usages du commerce*, LGDJ, 1984.

MEYER (P.), *Droit de l'arbitrage OHADA*, Bruxelles, Bruylant, 2002.

MOREAU DEFARGES (P.), *L'ordre mondial*, 2e éd., Paris, Armand Colin, 2000.

MOTULSKY (H.), *Ecrits. t. II. Etudes et notes sur l'arbitrage*, Paris, Dalloz, 1974.

OPPETIT (B.), *Théorie de l'arbitrage*, Paris, PUF, 1998.

ROBERT (J.), *Le phénomène transnational*, Paris, LGDJ, Ed. de l'Association française d'arbitrage, 1988, p. 18.

Articles

ABDELGAWAD (W.), « Jalons de l'internationalisation du droit de la concurrence : vers l'éclosion d'un ordre juridique mondial de la *lex economica*, RIDE, 2001/2 pp. 161-196.

ARCHIVES DE PHILOSOPHIE DU DROIT (éd.), *Le système juridique*, t. 31, Sirey, 1986.

BOY (L.), « L'arbitrabilité des litiges internationaux concernant les personnes

morales de droit public en droit français. Contribution de droit économique », RIDE, 1992, n° 2, pp. 99 et s.

BREDIN (J.-D.), « A la recherche de l'*aequitas mercatoria* », in *Mélanges Loussouarn. L'internationalisation du droit*, Dalloz, 1994, pp. 109 et s.

- « La loi du juge », in *Le droit des relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, Paris, Litec, 1983, pp. 271 et s.

GOLDMAN (B.), « La *lex mercatoria* dans les contrats et l'arbitrage internationaux : réalité et perspectives », Clunet, 1979, pp. 475 et s.

- « Frontières du droit et *lex mercatoria* », *Archives de Philosophie du droit*, 1963, p.175 et s.

LEBEN (C.), « De quelques doctrines de l'ordre juridique », *Droits*, 2001, n° 33, pp. 35 et s.

LEBOULANGER (P.), « L'arbitrage et l'harmonisation du droit des affaires en Afrique », *Revue de l'arbitrage*, 1999, pp. 541 et s.

MAYER (P.), « Le mythe de l'ordre juridique de base », in *Le droit des relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, Paris, Litec, 1983, pp. 199 et s.

TIMSIT (G.), « L'ordre juridique comme métaphore », *Droits*, 2001, n° 33, p. 3.

TROPER (M.), « Kelsen, la théorie de l'interprétation et la structure de l'ordre juridique », *Revue internationale de philosophie*, 1981, n° 138, pp. 518-529.

YAHIA-BACHA (M.), « Sociétés transnationales et nouvel ordre économique international », RASJEP, 1982, pp. 273-289.

1.11. Prix de transfert

Ouvrages

DGI, *Guide sur les prix de transfert à l'usage des PME*, 2006.

GHARBI (N.), *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, Paris, L'Harmattan, 2005.

J. N. THOMAS, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004.

OCDE, « *Comparabilités : appel à commentaires sur une série de projets de notes*, Paris, Ed. de l'OCDE, mai 2006, 85 pp.

- *Examen de la législation et de la pratique des prix de transfert au Mexique par ses pairs*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2003, 78 pp.
- *Les aspects fiscaux des prix de transfert pratiqués au sein des entreprises multinationales : les propositions américaines de règlements*, Paris, Ed. de l'OCDE, 1993.
- *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, Ed. de l'OCDE, 2001.
- *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert, à l'intention des*

entreprises multinationales et des administrations fiscales, Paris, Ed. de l'OCDE, 2001.

RASSAT (P.) et MONSELLATO (G.), *Les prix de transfert*, Maxima, 1998, p. 39.

ROLFE (C.), *International Transfer Pricing*, PricewaterhouseCoopers éd., 2006.

VANWELKHUYZEN (T.), *Les prix de transfert*, Bruxelles, Larcier, 2009.

Thèses

CARLI (P.), *Prix de transfert et évasion de capitaux. Aspects douanier et cambiaire de la surfacturation des marchandises importées*, Thèse pour le Doctorat d'État en Droit, Université Paris XII, 1988.

HAMONIC-GAUX (A.-G.), *Le régime fiscal des prix de transfert pratiqués entre les sociétés américaines et françaises*, Thèse droit, Université Paris II, 1999.

IVANTCHEVA-FLAMANT (J.), *Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale. Les prix de transfert*, Thèse Droit, Université Paris II, 2002.

LIGER (A.), *Les transferts indirects de bénéfices dans les groupes de sociétés internationaux en droit fiscal français*, Thèse Gestion, Université de Rennes, 1977.

MARICHAL (O.), « *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse droit, Université Strasbourg III, 2002.

MUNDET (E.), *Le régime fiscal des transferts indirects de bénéfices à l'étranger*, Thèse Droit, Université Montpellier I, 2000.

Rapports

COMMISSION EUROPÉENNE, *Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE – Proposition de code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE*, Bruxelles, le 07-11-05 COM (2005) 543 final.

- *Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'UE*, Bruxelles, le 26-2-2007 COM (2007) 71 final, SEC (2007) 246.
- *Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre octobre 2002 et décembre 2003 et une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la convention d'arbitrage*, (90/436/EEC du 23 juillet 1990, Bruxelles, le 23-04-2004 COM (2004) 297

final, 47 pp.

- *Document de travail. Rapport des activités du forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation*, Bruxelles, 11-11-05 SEC (2005) 1477, COM 2005 543 final.

OCDE, *Projet de rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises*, Centre de politique et d'administration fiscales, 2008-2009 .

Articles

BENSOUDA (N.), « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », *Rapport du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale*, Genève, 10-14 septembre 2001.

BOURTOURAULT (P.-Y.), BENARD (M.), « Relations intragroupe, prix de transfert et acte anormal de gestion. - Vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales ? », *Droit fiscal,* 2009, n° 50, 576.

BOUVIER (M.), « Les "accords fiscaux préventifs" : une sécurité pour l'entreprise et pour l'administration », in *Ecrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, pp….

CASLEY (A.), « CPM versus TNMM », Tax Planning International Review, 1999, pp. 3-8.

CASLEY (A.) et RUDERMAN (J.), « Transfer pricing: documentation requirement in France », *Tax Planning International Review,* 1998/9, pp. 25 et s.

COOLS (M.), « International Commercial Databases for Transfer Pricing Studies », *International Transfer Pricing Journal*, septembre-octobre 1999, pp. 167 à 182.

DE L'ESTOILE-CAMPI (A.) et al., « Accord préalable en matière de prix de transfert. La France doit encore faire ses preuves », BF 2/00, p. 86.

DE WAAL (A.), « Un nouveau régime de contrôle des prix de transfert », *Revue de droit des affaires internationales*, 1996, n° 5, pp. 653 et s.

DEJEAN (N.) et CHASSAING (V.), « Nouveaux standards américains en matière de prix de transfert. Contraintes et opportunités pour les entreprises françaises », *Option Finance,* 1992, n° 212, p. 27 et s.

DELATTRE (O.), « Les nouvelles règles de prix transfert aux États-Unis », BF 06/92, pp. 391 et s.

DELORME (L.), « Prix de transfert : Airbus obtient le premier accord préalable multilatéral européen », *Décideurs : Stratégie Finance et Droit*, n° 57, 2004, pp. 30-31.

DEMBINSKI (P.-H.), « Enjeux éthiques des prix de transfert », in MERIEUX (A.) (Dir.), *Rapport moral sur l'argent dans le monde. La face cachée de la finance : délits financiers, cybercriminalité, finance offshore, fraude fiscale – Les enjeux éthiques*, Ed. Association d'économie financière, 2005, pp. 238.

DOUVIER (P.-J.), « Cost Contribution Arrangements – France », *International Transfer Pricing Journal*, mai-juin 2001, p. 93.

- « La globalisation des économies : politique des prix de transfert et problème des établissements stables », *Droit et Pratique du Commerce international*, 1994, T. 2, n° 2, pp. 346 et s.
- « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995), BF 12/95, p. 667.

ESCAUT (P.), « Les méthodes de détermination des prix de transfert : critères de choix et modalités d'application », *Droit fiscal*, 2004, n° 3, pp. 162 et s.

GELIN (S.), « Prix de transfert : flou des obligations déclaratives » (1ère partie), *Option Finance*, 7 septembre 1998, n° 513, p. 32 ; (2e partie), *Option Finance*, 14 septembre 1998, n° 514, p. 32.

GELIN (S.) et CHASSAING (V.), « Prix de transfert et fiscalité internationale. Un vent de réforme à Washington », *Option Finance*, 1993, n° 252, pp. 26 et s.

GELIN (S.) et LE BOULANGER (A.), « Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise », *Droit fiscal,* 2001, n° 48, pp. 1670 et s.

- « Etablissement stable et prix de transfert : deux faces d'un même miroir ? », Ed. Francis Lefebvre, BF 10/04, *Etudes*, pp. 661 et s.

GOUTHIERE (B.), « France: transfer pricing legislation amended, more control expected », *European Taxation*, 1996/7, pp. 223 et s.

- « Prix de transfert : les entreprises françaises face à l'administration fiscale américaine », BF 07/92, pp. 458 et s.

GUICHARD (M.) et STEMMER (W.), « Prestations intra-entreprise et TVA », *Droit fiscal*, 2007, n° 11, pp. 273 et s.

HAMAEKERS (H.), « Comparability », in *Transfer Pricing Database*, IBFD, 2008.

HOGE (H.), « Prix de transfert : l'étau se resserre sur les partenaires franco-anglais », *Les Echos*, 21 janvier 1997, p. 49.

HUBLOT (G.), « Rescrire ou pas… ? », *Les Nouvelles fiscales*, n° 189, 1er juillet 2000, p. 2 et s.

LACHAIZE (H.), « La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies », *Nouvelles fiscales*, 2000, n° 837, p. 22.

LACOUR (P.), « Les accords préalables restent marginaux en France », *La Tribune*, 2 septembre 1997, p. XXVIII.

LADOUX (L.), « Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal », *Les Nouvelles fiscales*, 2010, n° 1046, pp. 25-29.

LE BOULANGER (A.), « Prix de transfert : la Direction générale des Impôts étoffe sa doctrine », BF 7/07, p. 554.

LE GALL (J.-P.), « Quelques réflexions sur l'"arm's length principle" après le 46e Congrès de l'International Fiscal Association (Cancun octobre 1992)», *Droit fiscal*, 1992, n° 50, pp. 1941 et s.

LENIK (J.-S.), « Prix de transfert et accord de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal*, 2000, vol. 48, n° 4, p. 1078.

MARICHAL (O.) et SCHMITT (T.), « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », *Droit fiscal*, 2003, n° 48, p. 1501.

MICHEL (K.), MARICHAL (O.) et LUQUET (P.), « Pourquoi et comment améliorer la procédure française d'accord préalable sur les prix de transfert ? », *Décideurs : Stratégie Finance et Droit*, 2003, n° 50, pp. 30 et s.

ROSSIGNOL (J.-L.), « Le régime fiscal des aides entre sociétés sœurs : Une nouvelle illustration », *Petites Affiches*, 2004, n°175, pp. 3 et s.

SILBERZTEIN (C.), « Projet de rapport de l'OCDE sur les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises », *Droit fiscal*, 2008, n° 46, 564

SILBERZTEIN (C.) et DIBOUT (P.), « Prix de transfert : la mise à disposition de comparables comme mission de service public ? », *Droit & Patrimoine*, n° 154, 2006, pp. 66-70.

SILBERZTEIN (C.) et PRIOL (J.-M.), « Contrôle des prix de transfert. Un dispositif critiquable », *Droit fiscal*, 1998, n° 42, pp. 1285 et s.

SILBERZTEIN (C.) et SCHMITT (V.), « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *Droit fiscal*, 2000, n° 5, p. 254.

SNOUSSI (M.), « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert », RIDE, 2003, n° 3-4, p. 445.

TROPIN (M. J.), « Pricing Method Draft Raises Questions on Profit Splits, Best Method, Testing», *Tax Management Transfer Pricing Report*, vol. 17, n° 2, mai 2008, p. 61.

UETTWILLER (J.-J.), « La fiscalité internationale des prix de transfert », BF, 8-9/1986, pp. 416 et s.

UZAN (K.) et LAUREAU (F.), « Prix de transfert : une opportunité pour les entreprises françaises », *Les Echos*, 29 février 1996, p. 61.

2. Jurisprudence

2.1. Conclusions des commissaires du gouvernement

CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI), *Droit fiscal*, 1998, n° 48, chron. P. Dibout, p. 1475 à 1483 ; Rec. CJCE 1998, I, p. 4695 ; RJF 11/98, n° 1382, BDCF 6/98, n° 137, conclusions G. Tesauro.

CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00, Lankhorst Hohorst, *Droit fiscal,* 2003, act. 24 ; Rec. CJCE, 2002, I, p. 11779 ; RJF 3/03, n° 391 ; BDCF 3/03, n° 43, conclusions J. Mischo.

CJCE, 7 septembre 2004, aff. C-319/02, Manninen, RJF 11/04, n° 1211 ; BDCF 11/04, n° 141, conclusions J. Kokott.

CE, Ass., 26 octobre 1973, Sadoudi, RDP 1974, 936, conclusions A. Bernard.

CE, Ass., 27 juillet 1984, SA Renfort service, n° 34588, *Droit fiscal,* 1985, comm. 596 ; RJF 1984, n° 1233, conclusions J. Racine.

CE, Ass., 20 octobre 1989, Nicolo, Lebon, p. 190, conclusions P. Frydman ; Dalloz, 1990, Juris. pp. 135 et s.

CE, Ass, 12 février 1988, n° 50.368, CIL, RJF 4/88 n° 409, conclusions Le Roy, p. 217.

CE, Ass., 28 juin 2002, n° 220361 et n° 228325, Villemain, rec. CE 2002, p. 229 ; RFDA, 2002, p. 723, conclusions S. Boissard.

CE, Ass., 20 juin 2003, n° 232832, Sté Ets Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes, Juris-Data n° 2003-080371 ; *Droit fiscal*, 2004, comm. 2000 ; RJF 10/03, n° 1140, conclusions P. Collin, p. 754.

CE, Ass., 5 juillet 1991, Ministre délégué, chargé du budget c/ Mme Artola, RFDA 1992, p. 323, conclusions HAGELSTEEN (M.-D.), « L'invocabilité par le contribuable de la doctrine administrative en matière fiscale ».

CE, Ass., 28 février 1992, n° 56776 et n° 56777, SA Rothmans International France et a., Rec. CE 1992, p. 81, conclusions M. Laroque.

CE, Ass., 28 février 1992, Société Arizona Tobacco Products et SA Philip Morris France, conclusions M. Laroque, AJDA 1992, p. 210 ; RJF 4/92, n° 579.

CE, 14 janvier 1916, Camino, Req. n° 59.619 et 59.679, Rec. CE, p. 15, conclusions Corneille.

CE, 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, JCP, 1963 II. 13026, conclusions Poussière, obs. Tourdiais.

CE, 14 juin 1963, *Droit fiscal,* 1964, n° 8 bis, p. 161, conclusions Ducamin.

CE, 13 avril 1964, *Droit fiscal,* 1965, n° 8, doctrine, conclusions Poussière.

CE, 10 novembre 1965, Société Manufacture d'équipement de l'ouest, *Droit fiscal,* 1966, n° 9, Doctrine, 1965, n° 50, comm. 1195, *Lebon*, 1965, 597, conclusions Dufour.

CE, 7 janvier 1976, Req. n° 94314, *Droit fiscal,* 1976, n° 20, com. 703, conclusions Latournerie ; RJF 1976, n° 3, p. 92.

CE, 24 février 1978, req. n° 2373, *Droit fiscal*, 1978, n° 30, comm. 1212, conclusions P. Rivière ; RJF 1978 n° 4, p. 122.

CE, 30 avril 1980, Req. n° 16253, *Droit fiscal,* 1980, n° 30, com. 1642 ; RJF 1980, n° 6, p. 246, conclusions B. Martin Laprade.

CE, 7 mai 1980, n° 8255, *Droit fiscal,* 1981, n° 22, comm. 1170 et CE, 14 mai 1986,

59950, *Droit fiscal*, 1986, n° 40, comm.1674, conclusions P.-F. Racine.
CE, 7e et 8e sous-sections, 21 novembre 1980, Req. n° 17055, *Droit fiscal*, 1981, n° 7, comm. 279, conclusions Rivière, RJF 1981, n° 1, p. 15.
CE, 21 novembre 1980, n° 17.055, RJF 1/81, n° 10, chron. J.M. Sauvé ; RJF 2/81, p. 55, conclusions P. Rivière.
CE, 2 juin 1982, Req. n° 23342, *Droit fiscal*, 1983, n° 6, com. 191, conclusions Schricke, RJF 1982, n° 7, p. 328.
CE, 26 juillet 1982, n° 2533 et n° 19.645, *Droit fiscal*, 1983, n° 10, comm. 378 ; RJF 10/82, n° 903, chron. de M. Racine, conclusions P. Rivière, p. 439.
CE, 13 mai 1983, Wilderstein, *Droit fiscal*, 1983, n° 2930, conclusions Bissara.
CE, 14 mars 1984, Req. n° 33188, *Droit fiscal*, 1984, n° 30, comm. 1416, conclusions Racine ; RJF 1984, n° 5, p. 295.
CE, 11 juillet 1984, rec. n° 45 920, Société industrielle de Saint-Ouen, rec. CE, p. 272 ; RJF 10/84, n° 1256 ; conclusions O. Fouquet, Gaz. Pal. 1984, pp. 765 et s.
CE, 4 décembre 1985, Req. n° 44323, *Droit fiscal*, 1986 n° 18, com. 896, conclusions M.-A. Latournerie, RJF 1986, n° 2, p. 92.
CE, 24 février 1986, Req. n° 54.683 *Droit fiscal*, 1986, n° 22, comm. 1065 ; RJF 4/84 n° 354, conclusions Fouquet, p. 200.
CE, 2 juillet 1986, n° 54642, Sarl La Poterne 21, *Droit fiscal*, 1987, comm. 116 et 117 ; RJF 10/86, n° 910 ; LPA 1986, p. 5, conclusions O. Fouquet.
CE, 15 octobre 1986, n° 39.415 et 40.774, RJF 12/86, n° 1066, conclusions Guillenchmidt, p. 639, et chron. Mme Liebert-Champagne, p. 635.
CE, 1er juillet 1987, n° 54222, Marcantetti, *Droit fiscal*, 1987, n° 45, comm. 2025 ; RJF 1987, n° 542 et n° 505, conclusions O. Fouquet.
CE, 11 mars 1988, Req. n° 46846, *Droit fiscal*, 1988, n° 26, comm. 1331, conclusions M. de Saint-Pulgent ; RJF 1988, n° 5, p. 319.
CE, 8 juillet 1988, rec. n° 77 118, *Droit fiscal*, 1988, n° 46-47, comm. 2148, conclusions M. Laprade.
CE, 7 octobre 1988, req. n° 50256, *Droit fiscal*, 1989, n° 9, com. 376 ; RJF 1988, n° 12, p. 720, conclusions M. de Saint-Pulgent.
CE, 25 octobre 1989, n° 65009, 9e et 8e sections, Sté Caterpillar France ; RJF 12189, n° 1413, conclusions Mme Liébert-Champagne.
CE, 4 avril 1990, Req. n° 65943, *Droit fiscal*, 1991, n° 16-17, com. 892, conclusions Liébert-Champagne ; RJF 1990, n° 6, p. 414 ; CAA Bordeaux, 23 avril 1997, Bulletin Joly 1997, p. 819.
CE, 27 février 1991, n° 48 780, SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied, *Droit fiscal*, 1992, n° 13, comm. 664, conclusions O. Fouquet ; RJF 4/91, n° 398.
CE, 9 octobre 1991, Req. n° 67642-69503, *Droit fiscal*, 1993, n° 29 com. 1493,

conclusions M.-D. Hagelsteen ; RJF 1991, n° 11, p. 790 ; Rev. Soc., 1992, note E. Kornprobst.

CE, 11 février 1994, Req. n° 119726, *Droit fiscal,* 1994, n° 21-22, com. 1046, conclusions G. Bachelier ; RJF 1994, n° 4, p. 234.

CE, 8e et 9e ss-sect., 18 mars 1994, n° 68799 et n 70814, SA Sovemarco-Europe, RJF 1994, n° 532, conclusions P. Martin, p. 290.

CE, 18 septembre 1998 n° 149341, SARL Diva, RJF 11/98 n° 1330, conclusions G. Goulard pp. 844 et s.

CE, 16 décembre 1998, n° 155384, SA Coopere, *Droit fiscal,* 1999, comm. 457, conclusions G. Goulard.

CE, 15 février 1999, n° 176932, Gateaud, *Droit fiscal* 1999, n° 21-22, comm. 436, conclusions G. Bachelier.

CE, 29 décembre 2000, n° 209523, Rouch, *Droit fiscal*, 2002, n° 6, comm. 110, conclusions Mme E. Mignon ; RJF 2001, n° 341 ; BDCF 3/2001, n° 42, conclusions Mme E. Mignon.

CE, 18 décembre 2002, n° 233618, Mme Duvignères, Juris-Data n° 2002-064827 ; RFDA mars-avril 2003, conclusions Mlle P. Fombeur, p. 280 ; AJDA 17 mars 2003, chron. F. Donnat et D. Casas, p. 487.

CE, 19 février 2003, n° 235697, Sté Auberge Ferme des Genêts, Juris-Data n° 2003-080302, *Droit fiscal,* 2003, n° 38, comm. 646, conclusions P. Collin ; RJF 5/03, n° 616.

CE, 26 février 2003, n° 223092 et 223293, Sté Pierre de Reynal et Cie (1re esp.), Juris-Data n° 2003-080285 et n° 223293 (2e esp.), Juris-Data n° 2003-080286 ; *Droit fiscal,* 2003, p. 803, conclusions G. Goulard.

CE, 30 déc. 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion, Juris-Data n° 2003-080473 ; *Droit fiscal,* 2004, com. 428, RJF 3/04 n° 233, conclusions G. Goulard, p. 175 à 180.

CE, 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : Juris-Data n° 2003-080472 ; *Droit fiscal,* 2004, comm. 427 ; RJF 3/04 n° 238, conclusions G. Bachelier, p. 166 à 175.

CE, 1er mars 2004, n° 237013, Sté AS Représentation, Juris-Data n° 2004-080491 ; *Droit fiscal,* 2004, com. 669, conclusions G. Goulard ; RJF 5/04, n° 459.

CE, 10e et 9e ss-sect., 11 avril 2008, n° 281033, SA Guerlain, JurisData n° 2008-081311 ; *Droit fiscal,* 2008, n° 18, comm. 302, conclusions C. Verot, note M. Taly ; RJF 2008, chron. J. Burguburu, p. 667.

CAA Paris, plén., 1er juillet 1992, req. n° 89-2498, Société Jacques Dangeville, *Droit fiscal,* 1992, n° 33-38, comm. 1665, conclusions F. Bernault.

CAA Paris, 1er mars 1994, Chanel-Ungaro, *Droit fiscal,* 1994, n° 43, com. 1842, conclusions M. de Segonzac ; RJF 1994, n° 5, p. 312.

CAA Paris, 14 octobre 1997, *Droit fiscal* 1998, n° 13, com. 236, conclusions C. Martin ; Bulletin Joly 1998, p. 164, note P. Derouin.

CAA Nantes, 30 juin 2000, n° 97-267, Sté de fait Guégan-Janin-Allanic, *Droit fiscal*, 2001, n° 30-35, comm. 731, conclusions E. Grangé.

2.2. Notes et commentaires

CE, Ass., 26 octobre 1973, Sadoudi, Rec. 603, Dalloz, 1974, 255, note J. M. Auby ; RDP 1974, 554, note M. Waline.

CE, 17 février 1950, ministre de l'Agriculture c./ Dame Lamotte, *Lebon*, p. 110, RDP 1951, p. 478, conclusions Delvolvé, note Waline.

CE, 17 décembre 1980, Dalloz, 1981, IR 335, obs. Schmidt.

CE, 9 janvier 1981, Sté Timex, Dalloz, 1981, 149, note Tixier et Derouin.

CE, 25 mars 1983, Dalloz, 1984, 331, note G. Tixier et J.-P. Foucault, *Droit fiscal*, 1984, n° 39, comm. 1570, conclusions Racine.

CE, 13 mai 1983, Wilderstein, *Droit fiscal*, 1983, n° 2930, Dalloz, 1983, note Tixier et Foucault.

CE, 11 juillet 1984, rec. n° 45 920, Société industrielle de Saint-Ouen, rec. CE, p. 272, JCP, 1985, II, 20 394, note Louit ; chron. J. Gaeremynck, RJF 12/84 p. 707.

CE, 7 décembre 1987, n° 67 150, *Droit fiscal*, 1988, n° 31, comm. 1663, note G. Tixier et T. Lamulle ; chron. M. Liébert-Champagne, RJF 2/88, p. 83.

CE, 22 mai 1989, n° 66.523, *Droit fiscal*, 1989, comm. 1695, note G. Tournie, « Droit de communication et vérification de comptabilité ».

CE, 8e et 9e ss-sect., 18 mars 1994, n° 68799 et n 70814, SA Sovemarco-Europe, *Droit fiscal*, 1994, n° 40, comm. 1703, note G. Tixier et T. Lamulle.

CE, 30 décembre 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion, Juris-Data n° 2003-080473 ; *Droit fiscal*, 2004, com. 428, note A. Lefeuvre.

CE, 30 décembre 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion, Juris-Data n° 2003-080473RJF 2/04, chron. L. Olléon, p. 83 à 89 ; Rev. Soc., 3/04, obs. O. Fouquet, p. 707.

Cass. crim., 4 février 1985, Rev. Soc., 1985, n° 3, p. 648, note B. Bouloc ; Gaz. Pal. 15 juin 1985, note J.-P. Marchi ; Dalloz, 1985, p. 478, note D. Ohl ; JCP E, 1985, II, 14614, note W. Jeandidier.

CAA Paris 2 février 1995, *Droit fiscal*, 1995, n° 13, com. 653, note Tixier et A.-G. Hamonic ; RJF 1995, n° 4, p. 276.

TPI de Dakar, 23 mai 1970, Abdourahmane NDOYE, *Annales africaines* 1973, p. 243, obs. A. Bockel

TPI de Dakar, 28 novembre 1970, Babacar Guèye, *Annales africaines* 1973, obs. A. Bockel.

INDEX ALPHABÉTIQUE

A

abandons de créances……104, 106, 107, 122, 124, 125, 270
abus de droit…….110, 379, 380, 381, 382, 383, 384, 385, 454, 464, 465, 466
accord préalable sur les prix 397, 485
achats à prix majoré 94
acte anormal de gestion……48, 49, 50, 103, 109, 123, 194, 241, 266, 268, 269, 270, 271, 453, 472, 483
actifs incorporels…11, 97, 110, 111, 140, 179, 215, 240
actionnaire..... *Voir* pouvoir de contrôle
aequitas fiscalia 419, 426, 430, 444, 447, 451
ajustement corrélatif..340, 342, 344, 345, 346, 347, 399
ajustement des comparables 220
ajustement primaire 280, 281, 282, 344, 349
ajustement secondaire.....282
analyse de comparabilité……187, 188, 197, 199, 200, 202, 205, 209, 211, 212, 213, 214, 217, 218, 220, 222, 227, 231, 254, 375
analyse fonctionnelle……..113, 182, 183, 186, 188, 205, 207, 213, 224, 254, 258, 299, 300, 305, 306, 307
analyse-risque 295, 310
assistance administrative……..184, 239, 268, 311, 313, 314, 317, 318, 320, 322, 325, 357
avantage injustifié 93, 140, 296

C

cautions gratuites 108
charge de la preuve…….16, 224, 231, 238, 240, 241, 243, 245, 246, 247, 249, 250, 251, 252, 254, 255, 259, 270, 279, 282, 375, 456, 458
commerce intégré…….36,75, 91, 92, 141, 196, 257, 312, 331, 448
comparables externes…….214, 215, 216, 218, 219, 222, 255
comparables internes……..189, 202, 214, 215, 218, 219, 227, 231, 255
comparables secrets.....229
concurrence fiscale……12, 58, 59, 60, 63, 91, 274, 406, 467, 468, 471
contrôle .....*Voir* dépendance
contrôle fiscal……11, 33, 43, 133, 135, 136, 224, 234, 247, 258, 260, 262, 267, 276, 279, 280, 289, 291, 295, 296, 299, 305, 313, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 332, 333, 357, 371, 381, 387, 390, 391, 392, 396, 397, 399, 452, 453, 454, 455, 481
contrôle préventif 261, 401
contrôle répressif 261, 263, 311, 312, 357, 361, 397
contrôle sur pièces…….275, 276, 290, 291, 293, 295, 296, 297, 303, 309
contrôle sur place.....276, 290, 298
contrôles fiscaux à l'étranger 329, 331, 332
contrôles fiscaux simultanés….326, 327, 328, 331, 332
convention fiscale……43, 117, 143, 148, 173, 261, 283, 284, 313, 314, 315, 324, 331, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 343, 349, 386, 398, 409, 413, 420, 421, 422, 426, 428, 429, 434, 436, 444, 446, 450
coopération fiscale 323, 326, 409, 449, 473
coordination fiscale..... *Voir* harmonisation fiscale
coutume fiscale..... 424

D

débat oral et contradictoire……..233, 238, 239, 248, 267, 281, 300, 302, 304, 305, 453
dépendance économique..... 80, 137
dépendance juridique.....76, 81, 248
doctrine administrative……44, 78, 120, 125, 189, 197, 199, 456, 486
documentation……..160, 199, 224, 227, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 247, 255, 256, 257, 259, 294, 299, 301, 304, 309, 319, 374, 375, 376, 377, 393, 394, 446, 448, 482, 483
double imposition……..14, 57, 61, 62, 142, 158, 159, 162, 236, 312, 313, 314, 325, 331, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 346, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 361, 367, 368, 386, 387, 389, 390, 396, 399, 405, 406, 409, 410, 421, 422, 427, 428, 429, 446, 450, 451, 469, 470
droit commun fiscal mondial…….418, 419, 421, 429, 430, 433
droit de communication……48, 233, 238, 300, 301, 302, 303, 304, 311, 454, 455, 456
droit de contrôle……..260, 262, 263, 265, 266, 268, 275, 280, 312, 319, 359, 375
droit de rectification..... 265, 280
droits et garanties du contribuable 434

E

échange de renseignements……88, 236, 257, 311, 312, 313, 314, 315, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 328, 329, 330, 331, 387, 401, 443, 449, 452, 454, 469
établissement stable……..42, 43, 44, 45, 56, 373, 470, 471, 472, 484
évasion fiscales internationales 32, 274, 429
exécutif fiscal mondial..... 440
exterritorialisation..... 65

F

facteurs de comparabilité…….198, 200, 202, 205, 209, 212, 213, 214, 215, 221, 222, 254, 308

filiale……10, 13, 42, 43, 44, 50, 68, 71, 73, 76, 78, 79, 94, 96, 99, 100, 102, 103, 105, 106, 107, 108, 109, 115, 116, 117, 119, 121, 122, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 137, 153, 216, 235, 245, 269, 271, 272, 285, 286, 335, 345, 471, 472
fraude fiscale…8, 10, 14, 15, 260, 261, 273, 280, 284, 285, 287, 288, 289, 291, 292, 300, 304, 313, 314, 323, 326, 347, 453, 454, 455, 456, 457, 458, 464, 465, 484

G

gouvernance fiscale mondiale……404, 432, 437, 444, 446, 451
groupe de sociétés37, 38, 43, 64, 78, 79, 82, 91, 101, 118, 126, 130, 131, 132, 133, 136, 137, 300, 335, 448, 459, 462, 464

H

harmonisation fiscale 409

I

intérêt du groupe……43, 117, 118, 120, 121, 122, 123, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 139, 140, 142, 258, 465
intérêt individuel..... 120, 123, 129, 140, 258
intérêt social……118, 126, 127, 130, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 269, 460, 461, 463
intervalle de pleine concurrence……163, 165, 166, 167, 190

L

l'offre et la demande .....*Voir* loi du marché
lex fiscalia……..404, 409, 419, 420, 421, 424, 425, 426, 428, 433, 434, 435, 436, 440, 444, 446, 450
lien de dépendance…….15, 39, 75, 76, 78, 80, 81, 82, 84, 88, 91, 99, 141, 214, 238, 242, 249, 271, 296, 297
loi du marché 64, 70, 72, 91, 92, 196, 257, 258

M

méthode de détermination des prix……152, 187, 373, 391, 393, 394, 396
méthode de la répartition globale...152, 156, 160, 161
méthode de partage des bénéfices.....182
méthode du prix comparable sur le marché libre.174 175, 176, 188, 197, 201, 202, 215, 366
méthode du prix de revente moins 177
méthode du prix de revient majoré.179, 180, 181, 185
méthode transactionnelle de la marge nette .... …165, 184, 185, 197, 210
méthodes nouvelles..... 181, 196, 197, 258, 448
méthodes traditionnelles……174, 175, 186, 188, 189, 190, 196, 202, 258, 376
mondialisation économique…5, 53, 58, 91, 404, 405, 412
mondialisation fiscale..... 403
multinationale……36, 41, 45, 65, 67, 69, 91, 104, 110, 121, 130, 134, 136, 138, 139, 145, 153, 168, 323, 328, 334, 345, 348, 350, 374, 477

O

obligations documentaires.....48, 233, 237, 259, 374
observatoire mondial des prix de transfert..441, 444, 451
ordre fiscal mondial…….32, 261, 360, 403, 406, 412, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 420, 421, 422, 426, 427, 428, 430, 431, 432, 440, 442, 444, 446, 450, 451
ordre juridique……32, 241, 404, 417, 418, 419, 420, 429, 439, 442, 474, 480, 481

P

paradis fiscaux……..85, 86, 87, 88, 89, 90, 159, 266, 279, 326, 370, 468, 470, 471, 472
parlement mondial..... 440
pays à fiscalité privilégiée60, 84, 89, 91, 141, 267, 274, 309
pouvoir de contrôle.....66, 70, 91
présomption.....*Voir* charge de la preuve
prestations de services……50, 93, 97, 99, 101, 140, 154, 168, 169, 176, 180, 226, 241, 245, 308
prêts sans intérêt 104, 125, 150
principe de pleine concurrence……16, 45, 112, 133, 140, 141, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 151, 152, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 173, 176, 178, 182, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 196, 198, 199, 200, 210, 211, 212, 213, 216, 217, 224, 225, 227, 228, 236, 241, 242, 244, 245, 246, 249, 250, 254, 256, 257, 258, 268, 274, 280, 281, 306, 307, 308, 345, 346, 357, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 373, 374, 376, 377, 378, 387, 389, 390, 392, 396, 399, 401, 407, 421, 428, 448, 450, 484
principe de territorialité…….42, 46, 51, 56, 57, 58, 91, 107, 125, 273, 467
principes généraux…249, 334, 419, 424, 425, 426, 444
procédure amiable…….155, 322, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 354, 355, 356, 358, 359, 379, 386, 389, 390, 446, 472
procédure arbitrale……348, 349, 350, 351, 353, 354, 355, 357, 358, 447

R

régime de protection…….364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374, 375, 401, 446, 450
renversement de la charge de la preuve*Voir* charge de la preuve
rescrit fiscal 379, 380, 381, 384, 385, 465
restructuration d'entreprises 110

S

sécurité fiscale 278, 399, 413, 455
société commerciale 41, 50, 77, 135
société mère……10, 12, 13, 42, 43, 44, 50, 63, 64, 65, 68, 70, 71, 74, 75, 76, 90, 91, 92, 94, 95, 96, 98, 99, 100, 101, 103, 105, 106, 107, 108, 109, 114, 115, 116, 117, 118, 122, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 131, 132, 135, 137, 139, 146, 171, 195, 256, 257, 258, 270, 272, 274, 335, 471
sous-capitalisation…….109, 114, 115, 116, 117, 140, 298, 374, 465, 467, 468
souveraineté fiscale…47, 52, 91, 315, 330, 344, 347, 351, 359, 404, 408, 412, 416, 444, 445, 467, 471, 475
succursale 56, 76
système fiscal……31, 55, 57, 133, 273, 324, 372, 401, 413, 414, 415, 419, 442, 450

T

transactions financières 103, 140, 158, 328, 389
transfert indirect de bénéfices……46, 56, 92, 93, 95, 96, 100, 103, 105, 106, 109, 124, 139, 148, 162, 194, 242, 246, 248, 271, 272, 298
tribunal fiscal international..... 442, 444, 451

V

valeur en douane..... 169, 171
ventes à prix minoré 94, 306

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION **4**

PREMIÈRE PARTIE- L'ENTREPRISE FACE À LA MONDIALISATION : L'ENJEU DE LA DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT **33**

TITRE I - L'ENVIRONNEMENT ÉCONOMIQUE DES PRIX DE TRANSFERT : L'ENTREPRISE FACE À LA COMPLEXITÉ ***35***

CHAPITRE I- LE CADRE STRUCTUREL DES PRIX DE TRANSFERT : L'ESPACE INTÉGRÉ **37**

Section I- L'espace géographique : l'internationalisation de l'activité du groupe 38

§ 1- La dispersion géographique des entités du groupe 38

A- La diversité organisationnelle du groupe 38
1- La complexité de la réalité économique des entités du groupe *39*
2- La pluralité de la forme des entités du groupe *41*
B- L'internationalité du groupe 45
1- L'extranéité d'une entité du groupe : l'entreprise globalisée *45*
2- L'absence d'extranéité d'une entité du groupe : le groupe national *47*

§ 2- L'influence des États sur la dispersion des entités du groupe 51

A- La liberté d'établissement des entités 51
1- L'évanescence des frontières géographiques *52*
2- La survivance des frontières fiscales *55*
B- L'attractivité fiscale des États 58
1- La course à l'attractivité fiscale des États *58*
2- Les limitations à l'attractivité fiscale des États *60*

Section II- L'espace économique : l'internalisation des activités du groupe 63

§ 1- Le contrôle de l'espace économique intégré 64

A- Le contrôle politique de l'espace intégré 64
1- L'exterritorialité de l'espace économique *64*
2- L'autonomie de l'espace économique *68*
B- Le contrôle économique de l'espace intégré 70
1- L'unicité du pouvoir de contrôle *70*
2- L'inapplicabilité de la loi du marché *72*

§ 2- Le contrôle dans l'espace économique 75

A- La dépendance prouvée 75
1- La dépendance juridique *76*
2- La dépendance économique *80*
B- La dépendance présumée 84
1- Les pays à fiscalité privilégiée *84*
2- La présomption de dépendance *88*

Conclusion du chapitre I **90**

CHAPITRE II- LE CADRE OPÉRATIONNEL DES PRIX DE TRANSFERT : LE COMMERCE INTÉGRÉ 92

Section I- L'analyse économique des prix de transfert : l'objet des transactions contrôlées 93

§ 1- Les transactions commerciales 93

A- Les opérations relatives à des biens 94
1- Les achats à prix majoré et les ventes à prix minoré 94
2- La prise en charge de dépenses 95
B- Les prestations de services 97
1- Les actifs incorporels 97
2- Les managements fees 101

§ 2- Les transactions financières 103

A- Les prestations financières à titre gratuit 103
1- Les avantages de trésorerie 103
a) Les prêts sans intérêt 104
b) Les abandons de créances 107
2- Les cautions gratuites 108
B- Les opérations en rapport avec le capital social 109
1- Les restructurations d'entreprises 110
2- La sous-capitalisation 114

Section II- L'analyse financière des prix de transfert : l'avantage injustifié 117

§ 1- Le transfert inéquitable d'un avantage 117

A- L'illicéité du sacrifice d'une entité au profit du groupe 118
1- La poursuite de l'intérêt commun… 118
2- … Au détriment de l'intérêt individuel 120
B- La légitimation du sacrifice au profit du groupe 123
1- L'existence d'une contrepartie directe 123
2- La justification d'un intérêt indirect 127

§ 2- La négation de l'intérêt supérieur du groupe 129

A- La prééminence de l'intérêt social individuel 130
1- La reconnaissance de l'intérêt du groupe au plan juridique 130
2- La non consécration de l'intérêt du groupe au plan fiscal 132
B- La rationalité de la négation de l'intérêt du groupe 133
1- Le rejet de l'approche « empirique » du groupe 133
2- L'adoption de l'approche « formelle » du groupe 136

Conclusion du chapitre II 139

CONCLUSION DU TITRE I 141

TITRE II- L'ENVIRONNEMENT JURIDIQUE DES PRIX DE TRANSFERT : L'ENTREPRISE EN QUÊTE DE SECURITÉ 143

CHAPITRE I - LA DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT : LA LÉGALITE PRÉSUMÉE 145

Section I- La quête du juste prix de transfert : le prix de pleine concurrence 146

§ 1- L'adoption du principe de pleine concurrence 147

A- La consécration du principe de pleine concurrence au niveau national ... 147
1- L'exposé du principe de pleine concurrence ... 147
2- La référence au marché libre ... 150
B- La confirmation du principe au niveau international ... 152
1- L'alternative au principe de pleine concurrence : la répartition globale ... 152
a) Le principe de la répartition globale ... 152
b) Les avantages comparés de la répartition globale ... 155
2- Le consensus international autour du principe de pleine concurrence ... 157
a) Les limites de la répartition globale ... 158
b) Les avantages du principe de pleine concurrence ... 161

§ 2- La mise en œuvre du principe de pleine concurrence ... 163

A- L'appréciation globale de la conformité au principe ... 163
1- Le principe de la libre fixation des prix de transfert ... 163
2- La référence à un intervalle de pleine concurrence ... 165
B- L'appréciation analytique de la conformité au principe ... 167
1- L'examen de la structure intrinsèque des transactions ... 167
2- L'appréciation de la valeur des transactions ... 169

Section II- La fixation d'un prix de transfert juste : les méthodes préconisées ... 173

§ 1- Les méthodes de détermination des prix de transfert ... 174

A- Les méthodes traditionnelles de détermination des prix de transfert ... 174
1- La méthode du prix comparable sur le marché libre ... 175
2- Les méthodes de reconstitution du prix ... 177
a) La méthode du prix de revente ... 177
b) La méthode du prix de revient majoré ... 179
B- Les méthodes nouvelles de détermination des prix de transfert ... 181
1- La méthode du partage des bénéfices ... 182
2- La méthode transactionnelle de la marge nette ... 184

§ 2- L'application des méthodes de détermination des prix de transfert ... 186

A- Les modalités d'application des méthodes de détermination des prix ... 186
1- Le choix de la méthode la plus appropriée ... 187
2- La combinaison de plusieurs méthodes ... 189
B- Les difficultés d'application des méthodes de détermination des prix ... 191
1- Les difficultés liées à l'analyse comparative ... 191
2- Les garanties jurisprudentielles ... 192

Conclusion du chapitre I ... 196

CHAPITRE II - LA JUSTIFICATION DES PRIX DE TRANSFERT : LA LÉGITIMITE PROUVÉE ... 198

Section I- La justification matérielle des prix de transfert : la comparabilité ... 199

§ 1- L'analyse de comparabilité ... 200

A- L'examen des facteurs de comparabilité ... 200
1- Les facteurs de comparabilité relatifs aux transactions ... 200
a) Les caractéristiques des biens et services ... 201
b) Les clauses contractuelles ... 203
2- Les facteurs de comparabilité relatifs à l'entreprise ... 205
a) L'analyse fonctionnelle ... 205

b) La situation économique ... 208
c) La stratégie des entreprises ... 209
B- La mise en œuvre de l'analyse de comparabilité ... 211
1- L'adaptation de l'analyse à la réalité de l'entreprise ... 212
2- L'analyse de la valeur dans l'entreprise ... 213

§ 2- La détermination des comparables ... 214

A- La recherche de comparables ... 214
1- Les comparables internes ... 214
2- Les comparables externes ... 216
B- Les modalités de choix des comparables ... 218
1- L'adaptation des comparables ... 218
a) La préférence des comparables internes ... 218
b) L'ajustement des comparables ... 220
2- Le moment du choix des comparables ... 222

Section II- La justification formelle des prix de transfert : la documentation ... 224

§ 1- La pré-constitution d'une preuve documentaire ... 225

A- Les informations utiles à la détermination des prix de transfert ... 225
1- Le contenu des informations ... 225
2- La source des informations ... 229
B- La documentation requise par l'administration ... 232
1- Les exigences actuelles en matière documentaire ... 232
2- Pour des obligations documentaires spécifiques ... 234
a) La nécessité de disposer d'une documentation spécifique ... 234
b) L'expérience française en matière de documentation ... 238

§ 2- La dévolution de la charge de la preuve ... 240

A- La charge de la preuve incombant à l'administration ... 241
1- L'obligation de prouver un transfert indirect de bénéfice ... 242
2- Le caractère simple de la présomption établie ... 244
B- Le renversement de la charge de la preuve ... 245
1- Le renversement de plein droit en matière de prestations ... 246
2- La présomption légale en vigueur en France ... 247
3- Pour l'utilisation de la preuve objective ... 251

Conclusion du chapitre II ... 255

CONCLUSION DU TITRE II ... 256

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE ... 257

DEUXIÈME PARTIE- L'ADMINISTRATION FACE À LA MONDIALISATION : LE DÉFI DU CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT ... 260

TITRE I- L'EFFICACITÉ LIMITÉE DU CONTRÔLE RÉPRESSIF DES PRIX DE TRANSFERT : L'ADMINISTRATION FACE À LA PERPLEXITÉ ... 262

CHAPITRE I- LE CONTRÔLE UNILATERAL RÉPRESSIF : L'ADMINISTRATION CLOISONNÉE ... 264

Section I- Le cadre juridique du contrôle unilatéral des prix de transfert : les outils juridiques ... 265

§ 1- Le droit de contrôle de l'administration ... 266

A- Les dispositions permettant de contrôler les prix de transfert ... 266
1- La consécration du droit de contrôle ... 266
2- Les fondements du droit de contrôle ... 268
a) L'acte anormal de gestion ... 268
b) La lutte contre les transferts de bénéfices à l'étranger ... 272
B- L'exercice du droit de contrôle ... 274
1- Les formes de contrôle en matière de prix de transfert ... 275
a) Le contrôle sur pièces en matière de prix de transfert ... 275
b) Le contrôle sur place en matière de prix de transfert ... 276
2- Les limites du contrôle des prix de transfert ... 279

§ 2- Le droit de rectification ... 280

A- La rectification des bases imposables ... 280
1- L'ajustement primaire : l'imposition des bénéfices réintégrés ... 280
2- L'ajustement secondaire : l'imposition des bénéfices réputés distribués ... 282
B- La répression de la fraude en matière de prix de transfert ... 284
1- La constitution du délit de fraude fiscale ... 284
a) L'élément matériel de l'infraction ... 284
b) L'élément moral de l'infraction ... 286
2- La sanction de la fraude fiscale ... 287
a) Le juge compétent ... 287
b) Les sanctions pénales fiscales ... 288

Section II- Le cadre administratif du contrôle unilatéral : les outils techniques ... 289

§ 1- L'organisation mise en place pour effectuer le contrôle ... 289

A- La distinction des fonctions en théorie ... 290
1- Les services de gestion ... 290
2- Les services de vérification ... 291
B- La confusion des rôles en pratique ... 292
1- L'absence de spécialisation des services ... 292
2- L'inexistence de spécialistes en prix de transfert ... 293

§ 2- La stratégie de contrôle des prix de transfert ... 294

A- La préparation du contrôle des prix de transfert ... 294
1- Le recours à l'analyse-risques ... 295
2- L'exercice du contrôle sur pièces en matière de prix de transfert ... 296
a) La recherche des liens de dépendance ... 296
b) La recherche d'indices de transferts de bénéfice ... 297
B- La procédure de contrôle sur place des prix de transfert ... 298
1- L'analyse documentaire de la politique tarifaire du groupe ... 298
a) La documentation à exiger et à examiner ... 299
b) Les moyens juridiques pour disposer de l'information ... 300
i) L'exercice du droit de communication ... 300
ii) Le débat oral et contradictoire ... 303
2- L'examen critique de la stratégie de fixation des prix intragroupe ... 305
a) L'appréciation de la méthode adoptée par le groupe ... 305
b) L'approche fonctionnelle détaillée des transactions à risque ... 306

Conclusion du chapitre I ... 309

CHAPITRE II- LE CONTRÔLE CONCERTÉ RÉPRESSIF : LA COOPÉRATION FISCALE..... 311

Section I- La concertation à l'occasion du contrôle : l'assistance administrative 312

§ 1- L'échange de renseignements..... 312
A- Le cadre juridique de l'échange de renseignements 313
1- L'obligation d'échanger des renseignements 313
2- Les limites de l'échange de renseignements..... 315
a) Les limitations liées à la souveraineté des États 315
b) Les limitations liées aux droits des contribuables 317
B- Le cadre administratif de l'échange de renseignements 319
1- La procédure d'échange de renseignements 319
a) L'autorité compétente 320
b) Les modalités de demande de renseignements 321
2- La portée de l'échange de renseignements 322
a) L'assistance à l'assiette..... 322
b) L'assistance au recouvrement 324

§ 2- La coordination des contrôles fiscaux 325
A- Les formes de contrôles fiscaux coordonnés..... 326
1- Les contrôles fiscaux simultanés 326
2- Les contrôles fiscaux conjoints 328
B- La réalisation des contrôles fiscaux coordonnés..... 331
1- Le fondement juridique des contrôles coordonnés..... 331
2- La nécessité d'installer le contribuable dans la procédure 332

Section II- La concertation postérieure au contrôle : l'élimination de la double imposition..... 333

§ 1- La solution négociée : la procédure amiable..... 333

A- La mise en œuvre de la procédure amiable 334
1- L'ouverture de la procédure amiable..... 334
2- Le déroulement de la procédure amiable 337
a) L'indépendance de la procédure amiable 337
b) Le traitement des demandes en procédure amiable 339
B- Le résultat de la procédure amiable..... 342
1- L'accord amiable..... 342
2- L'ajustement corrélatif 344
a) Le principe de l'ajustement corrélatif..... 344
b) La réalisation de l'ajustement corrélatif..... 345
3- Les insuffisances de la procédure amiable..... 347

§ 2- Pour une solution imposée : la nécessité d'une procédure arbitrale 348

A- L'importance de la procédure arbitrale 349
1- L'opportunité d'instituer la procédure arbitrale..... 349
2- Les insuffisances de la procédure arbitrale 350
B- La mise en œuvre de la procédure arbitrale..... 351
1- La distinction d'avec l'arbitrage commercial « classique »..... 352
2- Le déroulement de la procédure arbitrale..... 355

Conclusion du chapitre II..... 357

CONCLUSION DU TITRE I..... 358

TITRE II- POUR UN CONTRÔLE ADAPTÉ AUX PRIX DE TRANSFERT : L'ADMINISTRATION EN QUÊTE DE FLEXIBILITÉ ***361***

CHAPITRE I- POUR UN CONTRÔLE PRÉVENTIF DES PRIX DE TRANSFERT : LA CONCERTATION FISCALE **363**

Section I- Les régimes de protection fiscale : la facilitation fiscale **365**

§ 1- Les inconvénients liés à l'adoption d'un régime de protection 365

A- La non-conformité au principe de pleine concurrence 365
1- La détermination forfaitaire des prix de transfert *366*
2- L'atteinte au libre jeu de la concurrence *367*
B- Les entraves à la coopération internationale 367
1- L'aggravation du risque de double imposition *367*
2- L'augmentation des risques d'évasion fiscale *369*

§ 2- Pour l'adoption à titre transitoire d'un régime de protection 370

A- Les avantages liés à l'adoption d'un régime de protection 370
1- La simplification des tâches administratives *370*
2- La sécurisation juridique et fiscale des transactions *371*
B- Les modalités d'adoption d'un régime de protection 372
1- Les différents types de régimes de protection *372*
2- Le régime de protection le plus adapté pour le Sénégal *375*

Section II- Les accords préalables sur les prix : la contractualisation fiscale **377**

§ 1- La nécessité d'adopter une politique d'accord préalable 378

A- Le fondement juridique de l'accord préalable 379
1- Le fondement de l'accord préalable en droit interne : un succédané du rescrit *379*
a) La référence à l'abus de droit 381
b) La procédure du rescrit fiscal 384
i) Les conditions de la demande en rescrit *384*
ii) La portée de la demande en rescrit *384*
2- Le fondement de l'accord préalable en droit conventionnel *386*
B- Les avantages liés à l'existence d'une politique d'accord préalable 387
1- L'évitement du contentieux des prix de transfert *388*
2- Le renforcement de la sécurité juridique *389*

§ 2- La mise en œuvre de la politique d'accord préalable 390

A- La procédure de conclusion de l'accord préalable 390
1- Le déroulement de la procédure d'accord préalable *391*
a) L'ouverture de la procédure d'accord préalable 391
b) L'instruction de la demande d'accord préalable 392
2- La conclusion de l'accord préalable *394*
B- Les effets de l'accord préalable 395
1- La contractualisation sur les prix de transfert *395*
2- Les inconvénients liés aux accords préalables *397*
a) La fragilisation des droits et garanties des contribuables 397
b) La persistance de l'insécurité fiscale 399
c) Le risque de renforcement de l'injustice fiscale 399

Conclusion du chapitre I **400**

CHAPITRE II- PLAIDOYER POUR L'INSTITUTION D'UN ORDRE FISCAL MONDIAL : LA GOUVERNANCE FISCALE 403

Section I- Les raisons militant en faveur d'un ordre fiscal mondial : les fondements théoriques..... 404

§1- La nécessaire adaptation du droit fiscal à la mondialisation économique 405

A- Les limites du contrôle actuel des prix de transfert 405
1- Les limites de l'approche unilatéral du contrôle des prix de transfert 405
2- Les insuffisances des procédés de coopération internationale 407
B- Pour une réponse mondiale à un phénomène mondial 408
1- L'inexistence d'un ordre fiscal international 409
2- Pour une adaptation de l'ordre fiscal à l'ordre économique 410

§ 2- L'importance de l'ordre fiscal mondial 412

A- Les avantages liés à l'existence d'un ordre fiscal mondial 412
1- La transcendance des souverainetés fiscales nationales 412
2- Le renforcement de la sécurité fiscale internationale 413
B- Les limites de l'ordre fiscal mondial 414
1- Les limites conceptuelles 414
2- Les difficultés pratiques 415

Section II- La consécration de l'ordre fiscal mondial : la mise en œuvre pratique 417

§ 1- L'architecture normative : le droit commun fiscal mondial 418

A- Les sources de la lex fiscalia 420
1- Les sources formelles de la lex fiscalia 420
2- Les sources non formelles de la lex fiscalia 424
B- La portée juridique de la *lex fiscalia* 426
1- Le contenu de la lex fiscalia 426
2- La force obligatoire de la lex fiscalia 428
3- La nécessaire prise en compte de l'aequitas fiscalia 430

§ 2- L'architecture institutionnelle : la gouvernance fiscale mondiale 432

A- Les instances chargées de l'élaboration de la *lex fiscalia* 433
1- Le choix de l'organe chargé de l'élaboration de la lex fiscalia 433
2- La procédure d'élaboration de la lex fiscalia 434
3- La place des pays sous développés dans la gouvernance fiscale mondiale 437
B- Les instances chargées de l'application de la *lex fiscalia* 440
1- L'observatoire mondial des prix de transfert 441
2- Le tribunal fiscal international 442

Conclusion du chapitre II 443

CONLUSION DU TITRE II 444

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE 446

CONCLUSION GÉNÉRALE 448

BIBLIOGRAPHIE 452

INDEX ALPHABÉTIQUE 490

TABLE DES MATIÈRES 493

Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal

Symbole de la souveraineté de l'État, le droit fiscal est fortement éprouvé par la mondialisation. Les prix de transfert en sont un témoignage éloquent. Les règles en matière de détermination des prix de transfert ne garantissent pas un résultat exact. Le principe de pleine concurrence est d'application délicate. Les comparables qui en assurent la bonne application ne sont pas toujours disponibles. Dès lors, la justification des prix de transfert est souvent difficile et parfois impossible. À ce titre, la réglementation sénégalaise doit être mise à jour, notamment dans le sens de prévoir les méthodes nouvelles de détermination des prix de transfert et des obligations documentaires spécifiques.

Du fait du caractère limité du contrôle unilatéral des prix de transfert, les États développent de plus en plus la coopération internationale. Mais, pour utile qu'elle soit, la coopération fiscale demeure elle aussi limitée. C'est pourquoi, le Sénégal doit s'inspirer de l'expérience des pays de l'OCDE pour instituer une politique d'accords préalables en matière de prix de transfert. De la même manière, il est nécessaire d'instituer, à titre transitoire, un régime de protection fiscale. Ces mécanismes de contractualisation et de facilitation fiscales sont très efficaces, mais demeurent également limités.

Le meilleur moyen de contrôler les prix de transfert qui sont un phénomène transnational est d'adopter une stratégie au niveau supranational. La communauté des États ne saurait faire l'économie de la création d'un ordre fiscal mondial. Ce nouvel ordre devra reposer sur une *lex fiscalia* et une *aequitas fiscalia* vectrices d'un droit commun fiscal mondialisé élaboré et mis en œuvre à travers une véritable gouvernance fiscale mondiale qui ne doit pas laisser en rade les pays en développement, sous la supervision d'un observatoire mondial des prix de transfert et le contrôle d'un tribunal fiscal international.

Tax Law and the test of globalization : regulating transfer pricing in Senegal

As a symbol of State sovereignty, tax law is strongly afflicted by globalization and transfer pricing are an eloquent testimony. The rules for determining transfer pricing do not guarantee an exact result. The arm's length principle is difficult to apply and the comparables that ensure the proper implementation are not always available. Therefore, the justification for transfer pricing is often difficult and sometimes impossible. Senegalese law must be updated, particularly in the sense of providing new methods of determining transfer pricing and specific documentation requirements.

Because of the limited nature of unilateral control, States are increasingly developing international cooperation. But, however useful it may be, tax cooperation remains limited. Therefore, Senegal must learn from the experience of OECD countries to institute a policy of advanced pricing agreements (APA). Similarly, it is necessary to establish, provisionally, a system of tax protection. These contracting mechanisms and tax incentives are very effective, but remain also limited.

The best way to control transfer pricing, which is a transnational phenomenon, is to adopt a supranational strategy. The community of States cannot do without creating a worldwide tax order. This new order is based on both a *lex fiscalia* and an *aequitas fiscalia* as vectors of a global tax law that is developed and implemented through truly global tax governance under the control of an International Tax Tribunal, which should not leave stranded developing countries.

Droit fiscal international

Prix de transfert, méthodes de détermination, souveraineté fiscale, accords préalables, régimes fiscaux de protection, contrôle fiscal, coopération fiscale, gouvernance fiscale mondiale, observatoire mondial des prix de transfert, ordre fiscal mondial, tribunal fiscal international, *lex fiscalia*, *aequitas fiscalia*.

Faculté de Droit de l'Université Paris-Est Créteil, Val de Marne
83-85, avenue du Général de Gaulle, 94000 Créteil