



HAL
open science

Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement

Tovony Randriamanalina

► To cite this version:

Tovony Randriamanalina. Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement. Droit. Université Paris sciences et lettres, 2019. Français. NNT : 2019PSLED067 . tel-03222304

HAL Id: tel-03222304

<https://theses.hal.science/tel-03222304>

Submitted on 10 May 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



THÈSE DE DOCTORAT
DE L'UNIVERSITÉ PSL

Préparée à l'Université Paris-Dauphine

**Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence
dans les pays en développement**

Soutenue par

Tovony

RANDRIAMANALINA

Le 16 décembre 2019

Ecole doctorale n° 543

Ecole doctorale de Dauphine

Spécialité

Droit

Composition du jury :

Arnaud, RAYNOUARD Professeur, Université Paris-Dauphine	<i>Directeur de thèse</i>
Bernard, CASTAGNÈDE Professeur, Université Paris I	Président du jury
Polina, KOURALEVA-CAZALS Professeur, Université de Chambéry	<i>Rapporteur</i>
Jérôme, MONSENEGO Professeur, Université Stockholm	<i>Rapporteur</i>
Sol, PICCIOTTO Professeur, Université Lancaster	Examineur
Samia, ABDELGHANI Conseillère fiscale, OCDE	<i>Examineur</i>

AVERTISSEMENT

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

À mon mari et à mon fils pour tant de patience,
À mes parents, mes beaux-parents et à toute ma famille,

REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail, j'adresse mes remerciements à tous ceux qui m'ont aidée et soutenue dans l'élaboration de cette thèse.

Que tous ceux qui, par leur soutien moral, intellectuel ou matériel ont collaboré à l'élaboration de cette thèse veuillent bien trouver ici un témoignage de ma profonde gratitude.

Et en particulier,

Monsieur le professeur Arnaud Raynouard, que ces mots puissent exprimer toute ma gratitude pour la patience vigilante et la bienveillance que vous avez su me témoigner durant ces années. Ce travail est riche de vos conseils, de vos encouragements et de vos intuitions si justes.

Mesdames Marie José Ferreiro, Anapaula Trindade et Messieurs Jude Amos Thaddeus, Thomas Dubut qui, par leur enseignement, leurs idées, leurs critiques et leurs encouragements, m'ont aidée à progresser.

Je suis particulièrement honorée que la professeure Polina Kouraleva-Cazals et Madame Samia Abdelghani, Messieurs les professeurs Bernard Castagnède, Sol Picciotto et Jérôme Monsénégo aient accepté de lire et de juger ma thèse. Je ne saurais trop les remercier.

Mes remerciements vont également à mes familles professionnelles, la Direction Générale des Impôts et plus particulièrement, Messieurs Tazafy Armand, Garisse Iouri Razafindrakoto et la Direction de la Bibliothèque de Recherche de l'Université Paris-Dauphine.

Mes collègues à la bibliothèque de l'Université Paris-Dauphine pour leur collaboration et leurs amitiés.

Mes collègues au Centre de Recherche de Droit pour leurs amitiés. Je pense particulièrement à Pierre Lequet, Narima Abbad, Kevin Jestin, Chrystelle Lecoer, Javier Sanclemente, Elias Bourran, Thomas Fontaine, Khadija Mazouni, Déborah Thébault et Alexandre Lercher.

À la formidable équipe prix de transfert de Wirtschaftsuniversität Wien - Université de Vienne et particulièrement Madame René Petuska, aux professeurs Michael Lang, Pasquale Pistone, au docteur Raffaele Petruzzi, pour avoir financé et accepté mes participations aux colloques sur les développements mondiaux des prix de transfert pendant mes années de recherche (2015-2019).

À l'équipe de l'Université de Yale, et particulièrement au professeur Thomas Pogges et Monsieur Krishen Mehta en m'offrant l'immense privilège de faire partie des co-auteurs dans leur projet de livre.

À l'équipe de la Commission Économique Afrique des Nations-Unies en la personne du Dr. Gamal Ibrahim, pour sa confiance en m'accordant l'honneur de contribuer à la révision du rapport sur les flux financiers illicites avec le groupe d'experts ad-hoc en Addis-Abeba.

Aux relecteurs des chapitres de notre thèse : Magali Delorme, Baptiste Augris, Pierre Lequet, Thomas Fontaine, Dominique et Sethy Causse.

Enfin, mes pensées vont à Anne, Mathilde, Ikram, Céline, Magali, Aline, Carl, Anne-Lisse, Sethy, Harivola, Sandrine, Jery, Tahina, Manitra, Satrana, Tianarivo, compagnons de route infatigables et témoins de ce travail si prenant. Ces mots ne pourraient traduire assez bien ce que (j'espère) vous savez déjà, et que je réserve à l'intimité de nos discussions.

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

ACCIS	Assiette Commune Consolidée sur l'Impôt sur les Sociétés	JCP	Jurisclasseur Périodique
al.	alinéa	LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
AN	Assemblée Nationale	MoU	Memory of Understanding
APP	Accords Préalable sur les Prix	NAFTA	North American Free Trade Agreement,
art.	article	N°.	Numéro
ATAF	African Tax Administration Forum	OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	ODD	Objectifs de Développement Durable
BF	Bulletin fiscal, éditions Francis Lefebvre	OECE	Organisation européenne de coopération économique
BIT	Bulletin for International Taxation	OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
BOFIP	Bulletin officiel des finances publiques	OMPI	Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle
BOI	Bulletin officiel des impôts	ONU	Organisation des Nations Unies
BTR	British Tax Review	op. cit.	opus citatum (ouvrage cité)
Bull.	Bulletin	p.	Page
CAA	Cour administrative d'appel	PCF	la plateforme de collaboration fiscale
Cal. L. Rev.	California Law Review	PCI	Preço sob Cotação na Importação
CAP	Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro	PECEX	Preço sob Cotação na Exportação
CbC MCAA	Accord Multilatéral entre Autorités Compétentes	PED	Pays en développement
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International	PIC	Preços Independentes Comparados
CE	Conseil d'État	PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
CEA	Communauté Est Africaine	PPC	Principe de pleine concurrence
CERDI	Centre d'Etudes et de Recherches sur le Développement International	préc.	Précité
CGI	Code général des impôts	PRL	Preço de revenda menos lucro PRL
CIAT	Centre Inter Américain des Administrations Fiscales	PUF	Presse universitaire de France
CPL	Custo de Produção mais Lucro	RCADI	Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye
CPM	Cost Plus Method	RDF	Revue de droit fiscal
		REIDF	Revue européenne et internationale de droit fiscal

CREDAF	Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales	RF compt.	Revue française de la comptabilité
CUP	Comparable Uncontrolled Price	RFFP	Revue française de finances publiques
DGFIP	Direction générale des Finances publiques (France)	RFP	Revue fiscale du patrimoine
Dir.	sous la direction	RGDIP	Revue générale de Droit International Public
Dr. fisc	Revue de droit fiscal	RIDC	Revue internationale de droit comparé
ECOSOC	Conseil économique et social (des Nations Unies)	RIDE	Revue internationale de droit économique
EMN	Entreprises Multinationales	RJDA	Revue de jurisprudence de droit des affaires Francis Lefebvre
ES	Établissement stable	RPM	Resale price method
European	EC tax review	RPP	Revue politique et parlementaire
fasc.	Fascicule	SADC	Southern African Development Community
FEC	Fichier d'écriture comptable	SDN	Société des Nations
FMI	Fonds Monétaire International	SGATAR	Study Group on Asian Tax Administration and Research
G20	Groupe des 20	SME	Small and Medium Enterprise
G77	Groupe des 77	th.	thèse
Gaz. Pal.	La Gazette du Palais	TNMM	Transactionnal Net Margin Method
GBM	Groupe de la Banque Mondiale	TU	taxation unitaire
IBFD	International Base of Fiscal Documentation	U.B.C Law Review	University of British Columbia Law Review
Ibid.	Ibidem. même ouvrage ou même article à la même page	UDITPA	Uniform Division of Income for Tax Purposes Act
ICTD	International Centre for Tax and Development	UE	Union Européenne
Id.	<i>Idem.</i> même ouvrage ou même article	UEMOA	l'Union Economique et Monétaire Ouest- Africaine
IFA	International Fiscal Association	UNECA	United Nations Economic Commission for Africa
IISF	Inspecteur des Impôts sans frontières	V.	Voir
IND. INT'L & COMP. L. REV.	Indiana International and Comparative Law Review	Va. Tax. Rev.	Virginia Tax Review
ITPJ	International Transfer Pricing Journal	Vol.	Volume
J.-Cl	Jurisclasseur	Wis. Intl' L.J.	Wisconsin International Law Journal
PVA	Preço de Venda por Atacado no País de Destino	WTJ.	World Tax Journal

PVEX

PVEX *Preço de Venda nas
Exportações*

SOMMAIRE

PREMIÈRE PARTIE : CRITIQUE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	33
TITRE 1 MATURITÉ ET DÉFICIENCE DU CONCEPT	35
CHAPITRE 1. MATURITÉ DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	37
CHAPITRE 2. DÉFAILLANCES CONCEPTUELLES DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	89
TITRE 2 DÉFIS MAJEURS DE MISE EN ŒUVRE	151
CHAPITRE 1. DIFFICULTÉS DE MISE EN ŒUVRE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT	153
CHAPITRE 2. CONFLICTUOSITÉ DU PRINCIPE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT	219
DEUXIÈME PARTIE : PROPOSITION POUR UNE IMPOSITION EFFECTIVE DES GROUPES MULTINATIONAUX DE SOCIÉTÉS	241
TITRE 1 SOLUTIONS À COURT-TERME : LES MESURES DE SIMPLIFICATION ...	245
CHAPITRE 1. LES MESURES DE SIMPLIFICATION DANS LES PAYS ÉMERGENTS.....	247
CHAPITRE 2. LES ENSEIGNEMENTS À TIRER POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT.....	273
TITRE 2 SOLUTIONS À LONG TERME - UN CHANGEMENT DE PARADIGME	309
CHAPITRE 1. CHANGEMENT RADICAL DE PARADIGME : LA TAXATION UNITAIRE	313
CHAPITRE 2. LA TAXATION UNITAIRE : ANALYSE POLITIQUE	365
BIBLIOGRAPHIE	449

« (...) Discutons de la justice fiscale, il y a urgence (...). Il est devenu indispensable sinon vital (...) de débattre largement de ce que pourrait être la justice fiscale dans la société d'aujourd'hui et de confronter les conceptions en présence à un monde ouvert, globalisé. C'est en effet l'alliance citoyen/contribuable, élément essentiel du lien social, qui risque d'être détruite ou entamée si ce débat n'a pas lieu et s'il ne s'en dégage pas une formulation cohérente. Car, il importe de le souligner, la légitimité de l'impôt qui repose sur une représentation de la fiscalité comme concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, fait également appel à une vision de la justice fiscale.

Au total, c'est une réflexion politique au sens fort qui s'avère nécessaire (...). Il s'agit de refonder une philosophie commune et d'identifier le sens de l'impôt, et donc savoir en mesurer le degré de justice et l'incarner. Michel BOUVIER¹, Professeur de droit public à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

« Les impôts sont le prix d'une société civilisée, trop de citoyens veulent une civilisation au rabais ». H. MORGENTHAU, Secrétaire d'État au Trésor²

La mondialisation³ a déjà affecté « les cinq fonctions socio-politiques de la politique fiscale. » M. Leroy⁴.

¹ Michel BOUVIER, « Monsieur le Président, discutons de la justice fiscale, il y a urgence », 2012. <http://archives.lesechos.fr>.

² Cité par J. J THORNDIKE, « Évasion fiscale : la civilisation au rabais », L'Économie politique, 2003, Vol. 3, N° 19, p.56. Dans Alexandre LAUMONIER, *La coopération entre États de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, LGDJ, coll. Bibliothèque Finances publiques et fiscalité, 2019, 531 pages.

³ Pour une analyse générale des interactions entre la mondialisation et la fiscalité, voir V.H. HECKLY, *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, Systèmes, 2006.

⁴ « La première est la fonction financière de l'impôt : les recettes fiscales visent à financer les dépenses publiques. La seconde relève de la fonction de régulation économique : elle permet aux États de mettre en œuvre des politiques de type interventionnistes (actions économiques par l'impôt) ; la troisième est la fonction sociale : elle a une fonction de redistribution (redistribution par l'impôt progressif vers les plus pauvres, catégorisation fiscale de la société) ; la quatrième est la fonction politique : elle représente le versement consenti par le citoyen dans le budget des États et la cinquième est la fonction territoriale en ce qu'elle permet de mener une politique d'aménagement interne à chaque territoire (territoire de compétence juridique en droit fiscal) », une sixième fonction peut-être ajoutée séparément, dont la fonction écologique de l'impôt (écotaxes, etc.) ». Marc LEROY, « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale », in *Mondialisation et fiscalité – La globalisation fiscale*, Ouvrage Collectif, L'Harmattan, 2006, n°8, p. 263.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

1. **Le droit fiscal international en crise.** « *La répartition des richesses est l'une des questions les plus vives et les plus débattues aujourd'hui* »⁵ affirme Thomas Piketty, dans son ouvrage intitulé *Le capital au XXI^e siècle*. En le paraphrasant, du point de vue des recettes fiscales, la juste répartition de l'assiette fiscale entre les États fait aujourd'hui l'objet d'un débat vif dans le domaine du droit fiscal international. Cela mobilise de nombreuses institutions nationales, européennes, internationales qui agissent de concert pour réformer la fiscalité internationale. Le droit fiscal international vit une crise⁶ sans précédent. Deux événements majeurs sont à l'origine de ce débat : la globalisation économique et la crise financière de 2008. Les deux sont liés mais on voit leurs conséquences poindre les États à deux niveaux différents. La crise financière de 2008 a frappé le monde économique tel un choc, dénommé par certains auteurs comme une « *sorte de mini-séisme qui a fait trembler la planète économique* »⁷. Constituant un point tournant, les répercussions de la crise de 2008 furent révélatrices du phénomène économique de la globalisation qui s'est instaurée progressivement. Elle est, plus systémique. Mais au-delà de ces facteurs extérieurs, on doit s'interroger sur les fondements du système fiscal international lesquels participent aux fragilités de l'édifice des règles fiscales internationales. Dans cette étude, il s'agit des défaillances des règles actuelles sur les prix de transfert. Si ces règles sont devenues largement admises par les pays membres de l'OCDE, il s'avère que d'autres approches peuvent être efficaces dont celles mises en œuvre dans les pays émergents comme le Brésil, l'Argentine et l'Inde. Par ailleurs, il est à souligner que la *taxation unitaire*, c'est-à-dire, la répartition fractionnaire des bénéfices consolidés d'une EMN, qui était jusque-là une alternative théorique, pour ne pas dire utopique, au remplacement des règles actuelles, suscite aujourd'hui beaucoup d'intérêts malgré les contestations de l'OCDE.

Pour avoir une meilleure compréhension de ces « défaillances » (C), il est nécessaire d'aborder dans un premier temps les facteurs extérieurs à cette crise (A). Il convient ensuite de délimiter le périmètre de notre étude (B), tout en définissant au fur et à mesure les termes utilisés.

A- Les facteurs extérieurs

1- La globalisation économique : un environnement disruptif⁸ pour les règles d'imposition des groupes multinationaux de sociétés (entreprises multinationales EMN)

2. Le XXI^e siècle est caractérisé par le développement du capitalisme au niveau mondial et notamment par la *globalisation économique*⁹. Elle est entendue *de façon restrictive* comme « *l'élargissement et l'approfondissement des activités des entreprises visant à produire et à vendre des biens et des services*

⁵ Thomas PIKETTY, *Le capital au XXI^e siècle*, Éd. du Seuil, Paris, 2013.

⁶ En atteste l'affirmation du professeur M. Leroy suivant « *le droit fiscal international n'a pas été unifié et la coopération entre les administrations pour lutter contre la fraude a été un échec, en dépit du modèle des conventions recommandé par l'OCDE, négocié bilatéralement par les États* ». Cf. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, N°4, p.516. Autrement dit, l'absence d'un ordre juridique fiscal international et l'absence de règles du droit international fiscal non contraignantes admet la concurrence fiscale entre les États, favorisant les inégalités entre ces derniers. A. Gramsci définit « la crise » par le fait que « *le vieux (concept) se meurt mais le jeune hésite à naître* » dans A. GRAMSCI, *Cahiers de prison* parue aux Éd. Gallimard, Robert Paris, N° 3, §34, p.283.). Elle a été employée par M. Sabonnadière : « *Le droit fiscal international des entreprises est arrivé à un point de rupture dans la mesure où 'le vieux se meurt et où le jeune hésite à naître* ».

⁷ Benoît LAPOINTE, *Corruption et fiscalité : L'entreprise face à ses pratiques internationales*, Berger Levrault, 2015, p.10.

⁸ Ce terme est emprunté au professeur Allison Christian dans son article : Allison CHRISTIANS, Wolfgang SCHON and Stephen E. SHAY, « International Tax Policy in a Disruptive Environment », *BIT*, May 2018, p.191-195.

⁹ Dominique CARREAU et Patrick JUILLARD, *Droit international économique*, 4e éd., Paris, LGDJ, 1998.

sur un plus grand nombre de marchés »¹⁰. L'économie domestique traditionnelle a laissé sa place à la mondialisation de l'économie. Cette dernière se manifeste par la mondialisation des échanges, le degré croissant d'intégration des groupes et le développement des technologies de communication qui se sont développés de manière exponentielle. En effet, l'économie n'a plus de frontières. Les acteurs économiques sont à la recherche de profits toujours élevés au niveau mondial. Les profits réalisés par les groupes multinationaux de sociétés sont devenus principalement mondiaux. Or, les systèmes fiscaux nationaux reposent sur une logique de territorialité dans la plupart des États. Le principe de territorialité est ce principe en vertu duquel chaque société acquitte l'impôt dans chaque pays où il exerce selon les règles applicables dans ce pays¹¹. Les règles fiscales internationales qui régissent l'imposition des entreprises multinationales existent depuis près d'un siècle et n'ont pas suffisamment évolué pour s'adapter au paysage actuel de l'économie¹². Le professeur D. Gutmann¹³ se demande si l'on peut démontrer si la globalisation favorise une meilleure allocation des ressources au niveau mondial. Et serait-elle de nature à garantir une plus grande justice fiscale¹⁴ (la justice fiscale recherchée est ici la redistribution fiscale de la richesse entre les États). Mais elle arrive à la conclusion que « le paradoxe de la globalisation économique est de rendre la justice fiscale internationale plus nécessaire et plus lointaine que jamais ». Le philosophe P. Van Parijs¹⁵ confirme et soutient la thèse que « le développement du capitalisme au niveau mondial rend plus nécessaire que jamais une redistribution fiscale de la richesse, en même temps qu'il en empêche la réalisation ». Il y a là un sérieux problème qui démontre la nécessité de la réflexion sur l'organisation de la juste répartition des richesses (des profits mondiaux des EMNs) mondiale entre les États. En outre, « pour les pays en développement se présente un problème dont l'intensité leur est spécifique : maintenir ou développer leur attractivité économique et fiscale sans sacrifier leurs recettes publiques »¹⁶.

La crise financière de 2008 a donné le coup d'envoi pour mettre sur pied « la plus importante réforme des règles internationales depuis près d'un siècle »¹⁷, selon les termes de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) dans le cadre du plan de lutte contre l'érosion de la base

¹⁰ Daniel GUTMANN, « Quelle justice pour les pays en développement dans un monde globalisé », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2010, Vol.2, p.97 et s.

¹¹ V. O. SIVIEUDE et E. MARCUS, « Le contrôle fiscal dans le contexte de la mondialisation », *Gestion et finances publiques*, 2009, p.28.

¹² Dans cette économie mondialisée, les acteurs économiques font appel à des chaînes de valeur globale où les actifs incorporels et la gestion des risques jouent un rôle prépondérant dans la création de valeur. Une tension continue de croître entre « une économie mondialisée » où tout bouge (la liberté des capitaux, des échanges, des personnes lesquelles ne cessent d'augmenter) et la souveraineté fiscale où rien ne bouge ; et une « économie traditionnelle domestique » où l'activité artisanale devient de plus en plus faible.

¹³ Daniel GUTMANN est professeur de droit fiscal à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne. V. Daniel GUTMANN, *art.cit.*, p.97 et s.

¹⁴ La notion de « justice fiscale » dont nous nous référons ici est celle de l'égalité horizontale entre les États, notamment dans la lutte contre l'évasion fiscale des groupes de sociétés vers les pays où les bénéficiaires sont faiblement taxés. Plus précisément, la justice fiscale renvoie à la question de l'égalité horizontale des États dans la répartition des matières imposables entre États. D'évidence, c'est cette définition que nous adopterons tout au long de cette thèse (v. par ex. à la p. 137). Cela étant, E. De Crouy-Chanel écrivait que « la justice fiscale c'est toute une conception du monde – et particulièrement de l'État – qui apparaît derrière une technique juridique ». Pour plus de réflexions sur la notion, v. Emmanuel DE CROUY-CHANEL et al., *Regards croisés sur la justice fiscale (Xe-XXIe siècles) Égalité ou statuts particuliers ?*, Conférence, Université de Picardie Jules Verne, 4 et 5 avril 2019. V. aussi Marc LEROY, « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale », in *Mondialisation et fiscalité – La globalisation fiscale*, Ouvrage Collectif, l'Harmattan, 2006, n°8, p. 263. Cela étant, nous verrons par ex. à la p. 26 et en note de bas de page n°1430 de notre thèse, une autre facette de la notion de « justice fiscale ». La notion identifie l'équité horizontale et/ou horizontale entre les contribuables.

¹⁵ Philippe VAN PARIJS, *Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée*, coll. Archives de philosophie du droit, 2001, vol. 46, pp. 329 et s.

¹⁶ V. Daniel GUTMANN, *art.cit.*, p.97 et s.

¹⁷ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris, 2013, p.15.

d'imposition et du transfert de bénéfices, en anglais « *Base Erosion and Profit Shifting* », plus connu par son acronyme, en anglais BEPS¹⁸.

2- La crise financière de 2008 : le point de départ des réformes du droit fiscal international

3. La crise financière de 2008 se manifeste par une crise générale des finances publiques des États dans le monde. Elle a initialement atteint les États-Unis et les pays européens et, s'est progressivement diffusée dans le monde¹⁹. Pour faire face à la crise, l'accroissement considérable de l'endettement public contraint la plupart des pays dans le monde à mobiliser les ressources fiscales pour la soutenabilité de leurs finances publiques²⁰. De nombreux États se sont en effet alarmés des « *importantes pertes de recettes au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés visant à transférer ces bénéfices vers des pays où ils sont plus faiblement taxés* »²¹. Les règles fiscales traditionnelles conçues voilà près d'un siècle²² seraient devenues obsolètes et ne permettraient pas de garantir une « *juste répartition des droits d'imposition* »²³. Il a été constaté que *l'intégration croissante des économies et des marchés a mis à l'épreuve le cadre fiscal international*²⁴. Par conséquent, « *un découplage croissant s'opère entre le lieu où les entreprises exercent leurs activités et investissent, d'une part, et le lieu où les bénéfices sont déclarés à des fins fiscales, d'autre part* »²⁵. Les entreprises pouvaient, dès lors échapper au paiement de l'impôt sur les sociétés dans les pays où elles investissent et où elles réalisent leurs activités. Il en a résulté que la nécessité d'organiser la répartition du droit d'imposition est mise au centre des priorités politiques contemporaines dont l'objectif « *consiste à veiller à la connexion entre la création de valeur et l'imposition en droit fiscal international* »²⁶.

4. En septembre 2013, réunis à Saint-Pétersbourg, les dirigeants²⁷ du G20 et des pays de l'OCDE se sont résolus à mettre en place un plan d'action permettant de « *restaurer la confiance dans le système*

¹⁸ OCDE, *op.cit.*, 2013, p.15.

¹⁹ Pour plus de détails sur la propagation de la crise financière dans les pays en développement, voir : Bruno GURTNER, « La crise économique-financière et les pays en développement », *International Development Policy, Revue internationale de politique de développement*, 2010, Vol.1, p.201-227.

²⁰ Dans le monde, les dettes publiques ont connu une très forte augmentation entre 2007 et 2009 comme en témoignent les données suivantes : dans la zone euro, la dette publique moyenne est passée, en pourcentage du PIB de 66,2% à 79,3% ; aux États-Unis, elle est passée de 66,4% à 84, 5% ; au Royaume-Uni de 44,5% à 69,6%. Sources Eurostat et FMI. Avec un certain retard, la crise a durement frappé les pays en développement. C'est essentiellement par le biais des flux commerciaux et financiers que la crise s'était propagée, atteignant plus étroitement les pays en développement qui ont eu des coopérations réciproques avec les pays industrialisés.

Pour renflouer les caisses des États au risque d'effondrement économique, de vastes plans de soutien budgétaires publics ont été mis en place dans la plupart des États du monde. Ils contenaient en général un volet de soutien public au système bancaire et financier et un volet de soutien de la demande privée défaillante (du fait notamment des restrictions du crédit bancaire et des efforts prioritaires de désendettement des ménages et des entreprises). « *2008-2010 : Le retour des déficits* », *www.economie.gouv.fr*. Consulté au 2 août 2019.

²¹ OCDE, *op.cit.*, 2013, p.15.

²² OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éd. OCDE, Paris, 2016, p.3.

²³ OCDE, *op.cit.*, p.40.

²⁴ OCDE, *ibidem*.

²⁵ OCDE, *op.cit.*, p.23. (*Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 19 février 2013 (ci-après « Lutter contre le BEPS »*).

²⁶ Pour plus de détails sur la répartition de la valeur en droit fiscal, voir la thèse de : Nicolas VERGNET, *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, (dir.) Benoit DELAUNAY, (th.) Paris II, décembre 2018.

²⁷ Déclarations lors de la réunion du G20 à Moscou le 15 février 2013. G20 : Berlin, Londres et Paris appellent à mieux taxer les multinationales, 2013. https://lexpansion.lexpress.fr/actualite-economique/g20-berlin-londres-et-paris-appellent-a-mieux-taxer-les-multinationales_1352041.html: Les dirigeants des grandes puissances du G20 ont fait montre de leur volonté politique de faire payer aux EMNs leur *juste part d'impôt* : Angel GURRIA, le

(fiscal international) et faire en sorte que les bénéficiaires soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée »²⁸. C'est ainsi qu'est né le projet BEPS. Initiative prise par l'OCDE, ayant reçu le mandat du G20, il s'agit d'un plan de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiaires, ou simplement, plan BEPS. Le projet BEPS est actuellement présenté comme « le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales »²⁹. Après deux ans de travail, les rapports finaux établis dans le cadre du projet BEPS prévoient quinze différentes mesures pour réformer les règles fiscales internationales³⁰. Dans le cadre de ces préoccupations, les prix de transfert occupent une place importante.

5. Notre domaine de recherche ne consistera pas à l'analyse des 15 différentes mesures du plan BEPS, mais se concentrera uniquement sur les prix de transfert. Quatre plans d'action parmi les 15 sont destinés à l'étude des prix de transfert dont les actions 8 à 10 et l'action 13. Ces différentes mesures (actions 8 à 10) sont réunies dans un rapport unique³¹ intitulé *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur*. Le nouvel objectif souligne que la mise en œuvre des mesures devrait conduire les entreprises à déclarer « leurs bénéficiaires là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée »³². Ainsi, les nouvelles mesures suggèrent de veiller à ce que « les prix de transfert soient conformes à la création de valeur du groupe d'entreprises multinationales »³³. En dépit de ces travaux réalisés par l'OCDE, deux questions peuvent être posées d'emblée : comment le principe de pleine concurrence assurera-t-il une répartition équitable des profits des EMN ? Comment ce principe peut-il continuer à être le fondement d'une règle fiscale internationale, en l'espèce les règles sur le prix de transfert, alors que des difficultés théoriques et pratiques sont apparentes dans le cas des pays en développement ?

6. Pour apporter des éléments de réponses à ces questions, il est nécessaire de s'interroger sur le fondement même du « principe de pleine concurrence ».

B- Périmètre de l'étude : définitions et interrogations sur le fondement du « principe »

Secrétaire Général de l'OCDE a déclaré « qu'en ces temps difficiles de rigueur budgétaire, si les multinationales ne paient que peu ou pas d'impôts grâce à des tours de passe-passe « légaux », le fardeau fiscal risque d'être porté par les petites et moyennes entreprises nationales et par la classe moyenne ». George Osborne, le Ministre britannique a insisté « Nous voulons tous que des sociétés multinationales s'installent dans nos pays », mais « nous voulons que ces groupes paient les impôts qui existent dans nos pays », « Les multinationales, comme les entreprises locales, doivent payer leur juste part d'impôt », a déclaré le ministre allemand Wolfgang SCHÄUBLE, estimant que cette règle ne pouvait souffrir d'exceptions. Pierre Moscovici qui a souligné que la « coopération internationale serait indispensable pour s'attaquer à ce défi ».

²⁸ OCDE, *op.cit.*, Paris, 2016, p.3.

²⁹ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, BEPS Action 1 : Rapport final*, 2015, p.3. Des précisions ont été apportées en mars 2018 : sur le premier pilier : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf> et le second : <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/document-consultation-publique-proposition-globale-lutte-contre-erosion-base-imposition-pilier-deux.pdf>.

³⁰ Il est important d'apporter les précisions suivantes que : « Dès le lancement du projet BEPS, l'OCDE a souligné que l'objectif du plan BEPS se concentrerait sur la révision des normes du système fiscal international qui gouvernent l'imposition des entreprises multinationales pour s'assurer que celles-ci déclarent fiscalement leurs bénéficiaires dans les juridictions où les activités économiques sous-jacentes sont réalisées. En revanche, le G20 a convenu que les travaux de l'OCDE ne porteraient pas sur la répartition des droits d'imposition entre États de la source et de la résidence ». Benoît DELAUNAY, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *Dr. fisc.*, N° 39, 28 septembre 2017, 470, p. 3. La répartition du pouvoir d'imposition entre l'État de résidence et l'État de la source est originellement issue des travaux de la Société des Nations en 1920.

³¹ OCDE, *op.cit.*, 2016, p.13.

³² *Ibid*, p.9.

³³ *Ibidem*.

7. C'est avec le souci d'apporter plus de clarté que la présente thèse se propose d'étudier « les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement ».

Avant d'entamer cette étude, il convient d'abord de délimiter les objets sur lesquels elle porte, c'est-à-dire d'une part les termes de la recherche (b) à savoir : la notion de prix de transfert, la notion de principe de pleine concurrence, les pays en développement, et d'autre part, la discipline à laquelle elle appartient (a). Il sera ensuite utile de justifier l'intérêt de notre étude puis de présenter des solutions aux problématiques de prix de transfert rencontrées par les administrations fiscales des pays en développement.

(a) Le droit fiscal international

8. Il est essentiel de souligner qu'aucune définition précise et consensuelle de ce que recouvre la notion de « droit fiscal international » n'existe. G. Dalimier³⁴ l'a défini suivant le classement des disciplines juridiques, et a observé que « *le droit fiscal international revêt un double caractère : c'est-à-dire que cette discipline constitue une branche spécialisée du droit international privé. Mais considéré du point de vue des puissances taxatrices, il peut aussi être défini comme l'ensemble des règles que chaque puissance taxatrice doit respecter. Il appartient donc au droit fiscal, lui-même constituant une branche du droit public* ». A. Kallergis³⁵ a essentiellement souligné les considérations terminologiques entre le « droit fiscal international » et le « droit international fiscal ». Dans sa thèse, l'auteur précise que le « droit fiscal international », est « *un sous-ensemble du droit étatique désignant les normes qui sont le produit de la volonté d'un État afin de traiter les situations présentant un caractère d'extranéité (qu'elles procèdent de règles de droit interne ou d'engagements internationaux)* » et le « droit international fiscal » est « *un sous-ensemble du droit international public* ». Ces définitions ont fait l'objet de recherches profondes par le professeur M. Chrétien qui a remarquablement consacré son étude sur « *la recherche du droit international fiscal commun* »³⁶. L'auteur le définit comme des « *règles juridiques qui obligeraient tous les États et qui concerneraient une matière déterminée : les impôts* ». À cet égard, « *le droit international fiscal commun serait constitué de règles fiscales qui, parce qu'elles seraient absolument communes à tous les États et les obligeraient.* »³⁷. Il n'est pas du ressort de notre thèse de remettre en question ces développements qui seraient traités dans l'étude de la compétence fiscale d'un État³⁸.

9. La définition donnée par B. Gouthière³⁹ est pragmatique : le droit fiscal international détermine les conditions d'imposition des opérations internationales, c'est-à-dire des opérations faites par un résident d'un État sur le territoire d'un autre État ou avec un résident d'un autre État, et fixe les règles relatives à l'imposition des biens ou du capital détenus par un résident d'un État sur le territoire d'un autre État. Sa nature complexe découle de la masse des opérations internationales des

³⁴ G. DALIMIER, « Droit fiscal international français – Généralités », J.-Cl. Fisc. Int., 1^{er} novembre 1992, §1. Dit autrement : « Le droit fiscal international a pour objet de déterminer les conditions d'imposition des opérations internationales, c'est-à-dire des opérations faites par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre, ou avec un résident d'un autre Etat. Il a également pour but de fixer les règles relatives à l'imposition de biens ou du capital détenus par un résident d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat. Chaque État conserve sa souveraineté en matière fiscale, mais les États peuvent volontairement limiter leur pouvoir en concluant des conventions fiscales ». Thierry LAMBERT, Procédures fiscales, LGDJ, 2^{ème} éd., 2015, p. 371. Cf. Maxime CHRÉTIEN, « À la recherche du droit fiscal international ». Sur ces éléments, v. aussi : Bernard CASTAGNÈDE, Précis de fiscalité internationale, 6^{ème} éd., Paris, PUF, 2019.

³⁵ Andreas KALLERGIS, *La compétence fiscale*, thèse, Ed. Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2018.

³⁶ Maxime CHRETIEN, Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États, RCADI 1954-II, t. n° 86, p. 15.

³⁷ *Ibid.*, p. 1.

³⁸ Sur ces éléments, v. Andréas KALLERGIS, *La compétence fiscale*, préf. Ludovic Ayrault, Dalloz, 2018.

³⁹ Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, Éd. Francis Lefebvre, 12^{ème} éd., 2018, §100. Elle est similaire à la définition de : Russo (ed), *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, p.5 : « *International tax refers to a set of rules that affects the tax treatment of cross-border operations.* »

multinationales, conjuguée « *au cadre normatif multiple* »⁴⁰ à prendre en compte. Dans les présents développements, nous définissons le « droit fiscal international » comme l'ensemble des règles de droit interne et des engagements internationaux (traités fiscaux), en tant que branche du droit international public. Cependant, à côté de ce droit dur, la *soft law internationale (droit mou)* se développe de manière significative. En attestera notre démarche qui s'appuiera sur les normes fiscales produites à l'OCDE. En matière de prix de transfert, les travaux de l'OCDE sont les plus nourris et les plus influents.

10. À cet égard, on remarquera l'absence d'un instrument multilatéral (en provenance du droit international public) qui contraindrait les États. L'affirmation du professeur M. Leroy⁴¹ est évocatrice : « *la généralisation des prétentions concurrentes des États est admise, seules les aides dommageables à la concurrence des marchés sont juridiquement condamnables, quand la surveillance est effective* »⁴². L'OCDE a privilégié une régulation non contraignante de la globalisation fiscale par la *soft law internationale*, alors que la libéralisation des capitaux a accentué les inégalités en favorisant l'évasion. Il importe de préciser que la *norme fiscale produite à l'OCDE* n'a pas de valeur juridique contraignante. Elle ne peut donc être qualifiée comme des normes juridiques contraignantes, ni érigée au rang des règles de droit appartenant au droit international public. Il s'agit simplement des recommandations. En théorie, la norme fiscale ne comporte pas l'obligation qui contraindrait les États en dehors de ses engagements. Les présents développements maintiennent qu'en somme, l'État demeure à l'origine de la production de la « norme fiscale »⁴³. En réalité, la prédominance de la norme produite à l'OCDE joue également un rôle déterminant pour tous les États membres ou non-membres.

Pour se recentrer sur notre étude qui est focalisée sur les prix de transfert, il importe de préciser que ceux-ci ont fait l'objet de travaux intensifs de la part de l'OCDE. Il convient de décrire les facettes de sa définition, afin de comprendre ses enjeux.

(b) Les termes de la recherche.

1. La notion de « prix de transfert »

11. D'emblée, le concept possède deux significations, tantôt neutre et tantôt péjorative. Par ailleurs, le concept peut être circonscrit dans une définition large ou dans une définition restrictive.

12. **Définition large.** Selon l'OCDE⁴⁴, les prix de transfert sont « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* ».

⁴⁰ Olivier Sivieude explique qu'il s'agit d'un cadre normatif multiple à savoir la superposition du droit fiscal interne, du droit fiscal conventionnel (avec les commentaires, lignes directrices, etc.) et du droit fiscal à l'échelle communautaire (les directives européennes). Olivier SIVIEUDE et E. MARCUS, « Le contrôle fiscal dans le contexte de la mondialisation », *Gestion et finances publiques*, 2009, p.30.

⁴¹ Cf. note de bas de page n° 6. « *(l)le droit fiscal international n'a pas été unifié et la coopération entre les administrations pour lutter contre la fraude a été un échec, en dépit du modèle des conventions recommandé par l'OCDE, négocié bilatéralement par les États* ». Cf. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, N°4, p.516. Pour d'autres éléments, v. Thierry LAMBERT, « La refondation du droit fiscal international », *REIDF*, 2016, p.407.

⁴² Pour plus de réflexions et de développements sur le sujet, voir : Jérôme MONSENEGO, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, Wolters Kluwer, 2018.

⁴³ Nous emprunterons les définitions de A. Kallergis. « *En premier lieu, une norme fiscale peut être une norme interne produite de manière unilatérale par les États (comme le code général des impôts) ; ou une norme internationale portée par les conventions fiscales bilatérales ; ou hybride lorsque l'énoncé normatif se compose de règles des deux catégories précédentes. En second lieu, est qualifié de « norme » les moyens de politique fiscale qui ne sont pas des normes juridiques contraignantes (comme les modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU ou aux standards de politique fiscale internationale qui comporte l'obligation d'échanges d'informations, qui en réalité, fait référence à une pratique normale et non pas à une obligation de l'État en dehors de ses engagements.)* ». V. Andréas KALLERGIS, « L'élaboration de la norme fiscale », *RFFP*, 2019, N°146, p.59.

⁴⁴ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, éd. OCDE, Paris, 2017, para.11.

Les transactions concernent notamment la vente de produit, les prestations de services intragroupes comme le partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), la mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises.

13. Les administrations fiscales des pays en développement reprennent cette définition de l'OCDE. Les universitaires expliquent que c'est « *le prix qui aurait été convenu entre entreprises indépendantes pour des transactions et dans des circonstances comparables* »⁴⁵. Les économistes expliquent que les prix de transfert sont les *prix* des transactions conclues à l'intérieur d'un espace intégré, ou *intra-firme*⁴⁶, ou encore au *commerce international fermé*⁴⁷, au sein duquel ces prix sont appliqués à des produits qui ne sont pas soumis à la libre concurrence du marché.

14. Le concept suppose la réunion des deux conditions successives suivantes, à savoir : premièrement, les transactions réalisées par *l'entreprise multinationale* (utilisée indistinctement avec *groupe multinational* ou *multinationale*) ; deuxièmement, dans ses relations d'affaires entre ses sociétés composantes, dites « *entreprises associées*, ou *entreprises liées* ou *entreprises affiliées* ». Il convient de définir ces deux éléments dont : les *entreprises multinationales* et les *entreprises associées*.

15. **Les entreprises multinationales (EMNs) ou multinationales ou sociétés transnationales**⁴⁸. Il n'existe pas de consensus sur la définition d'une EMN. Il convient de donner celle de l'OCDE⁴⁹. De manière générale, il s'agit d'une entreprise implantée dans de plusieurs juridictions grâce aux filiales qu'elle détient. Elle a vocation à réaliser des profits lesquels sont soumis à différentes législations fiscales nationales.

16. **L'entreprise associée (traduit en « société liée » dans les termes juridiques français)**. Les termes *entreprise associée* ou *entreprise liée* ou *entreprise contrôlée*, peuvent être utilisés indifféremment. D'après l'OCDE⁵⁰, est qualifiée comme *entreprise associée*, une entreprise qui remplit les conditions précisées à l'article 9, paragraphes 1a) et 1b) du modèle de convention fiscale de l'OCDE, selon lesquelles : « *deux entreprises sont associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre* » ou si « *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital* » des deux entreprises

⁴⁵ Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5^{ème} éd., Paris, PUF, 2015, p.117, §.72.

⁴⁶ In Ch.-A MICHALET, *Le capitalisme mondial*, p.17. Cité par Mounir SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert », *RIDE*, 2003, Vol. t. XVII, N° 3, p.448.

⁴⁷ In. F. RIGAUX, « Les sociétés transnationales », in *Le droit international : bilan et perspectives*, (dir.) M. BEDJAOUI, Pédone, Paris, 1991, p. 132.

⁴⁸ On utilisera invariablement avec la terminologie juridique de « groupe international de sociétés ». Les Nations Unies tendent à utiliser le terme « transnational » de préférence au terme « multinationale » lorsqu'elles veulent indiquer qu'il s'agit d'une société mère basée dans un pays avec des filiales dans un certain nombre de pays étrangers. Le terme « multinationale » signifierait alors qu'il s'agit d'une société détenue par plusieurs nations qu'elle ait ou non des filiales dans d'autres pays. En fait la préférence pour transnationale n'est pas seulement technique ; elle est aussi basée sur la croyance que le terme reflète plus précisément le caractère de domination inhérent à la relation société mère-filiale par opposition à la connotation égalitaire du terme multinationale. En dépit de ces distinctions, les deux expressions sont indifféremment utilisées dans cette étude. Voir : Isaiah FRANK, *Multinationales et développement : Entreprises étrangères dans les pays en développement : une étude du Committee for Economic Development*, Préf. J. CHENEVIER, Masson, 1981, p.23.

⁴⁹ L'OCDE définit les entreprises multinationales comme « *des sociétés et autres entités, à capital privé, public ou mixte, établies dans des pays différents et liés de telle manière qu'une ou plusieurs entre elles sont en mesure d'exercer une influence importante sur les activités des autres et, en particulier, de partager connaissances et ressources avec elles. Le degré d'autonomie de chaque entité par rapport aux autres est très variable d'une entreprise multinationale à l'autre, selon la nature des liens qui unissent ces entités et les domaines d'activités* » : OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, OCDE, Paris, 1979, p.11.

⁵⁰ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, éd. OCDE, 2017.

(c'est-à-dire que les deux entreprises sont soumises à un contrôle commun) ». Elle suppose l'existence de liens de dépendance entre les différentes entreprises qui le composent.

Concernant la notion de lien de dépendance, l'OCDE⁵¹ considère que deux entreprises sont dépendantes et appartiennent à un même groupe si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même entreprise ou d'un même groupe. Cette définition n'étant pas suffisamment claire, la doctrine administrative française⁵² a, par exemple⁵³, essayé d'apporter de la lumière en distinguant le *lien de dépendance juridique* (de droit) et le *lien de dépendance de fait*.

Il est à rappeler que pour définir les prix de transfert, il faut réunir deux éléments : le groupe multinational et les transactions internes entre les entités membres du groupe. Un autre élément peut être ajouté pour avoir une définition opérationnelle des prix de transfert. À cet égard, celle donnée par l'administration fiscale française apparaît claire et précise.

17. Définition restrictive : A la différence de la définition large des prix de transfert que nous avons évoquée plus haut, la France est une illustration de cette définition plus restrictive. Le droit français⁵⁴ précise que ses réglementations fiscales en matière de prix de transfert concernent *uniquement les aspects internationaux des transactions intragroupes*. Il suppose la réunion des conditions suivantes : *le groupe multinational, ses transactions intragroupes et le passage de frontières*. Somme toute, il s'agit d'une *opération d'import-export* au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction intragroupe sans passage de frontière⁵⁵ ainsi que toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² La doctrine administrative française fait essentiellement référence à la notion de dépendance : v. BOI-BIC-BASE-80-20, 2 sept. 2015, § 30, à la notion de dépendance juridique v. BOI-BIC-BASE-80-20, 2 sept. 2015, § 40 ; en l'absence de laquelle, l'administration fiscale peut démontrer la dépendance de fait : BOI-BIC-BASE-80-20, 2 sept. 2015, § 60. Elle explique que : « *La dépendance juridique est de nature objective et ne soulève qu'un minimum de difficultés. En revanche, la dépendance de fait est plus difficile à cerner et résulte avant tout des circonstances. Elle peut notamment découler de liens contractuels ou des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les deux entreprises.* » v. aussi Florence B. REPKAT, « Contrôle et rectification des opérations internationales : Procédure de contrôle des prix de transfert », *J.-Cl. Droit fiscal international*, Fasc. 373, 2006, mise à jour 2015. V. aussi les littératures fiscales : Caroline SILBERZTEIN et Benoît GRANEL, « La dépendance de fait en matière de prix de transfert », *RDF*, 2017, n° 1, p.1015 ; Annabelle PANDO, « Prix de transfert : précisions sur le lien de dépendance », *LPA*, 2016, n° 154, p.4 ; Cf. conclusions Ph. Martin sous CE n° 68799, 70814 du 18 mars 1994, 9e et 8e s.-s., Sovemarco-Europe, RJF 5/94, n°532, concl. Ph. Martin p. 290 et s « *ce critère du lien de dépendance est destiné à caractériser des situations particulières dans lesquelles une entreprise a la capacité de dicter à une autre des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante ou du groupe. C'est une situation particulière de rapport de domination qui justifie la précaution fiscale prise à l'encontre d'entreprises qui sont spécialement susceptibles de ne pas respecter entre elles le jeu de la pleine concurrence. Or, ce qui a été constaté par la cour d'appel de Rouen, c'est une relation classique de client à fournisseur dans laquelle l'un des deux partenaires économiques peut avoir un pouvoir de négociation supérieur à l'autre. Admettre dans ce cas l'applicabilité de l'article 57 du CGI reviendrait à élargir considérablement le champ de cet article puisque les relations économiques entre des entreprises de tailles différentes son manifestement courantes. Tel n'est pas l'objet de l'article 57 du CGI, dont le caractère très limité résulte au demeurant du sens littéral de la notion de lien de dépendance* ».

⁵³ Au moment de notre recherche et de la rédaction de cette thèse, la doctrine administrative française est à notre sens la mieux fournie pour apporter de la lumière à la définition de la notion de lien de dépendance. Il convient de noter que la définition donnée par l'OCDE ne donne pas d'indications claires de cette notion.

⁵⁴ Marie José FERREIRO, Conventions fiscales internationales, Cours Master II, Mention « Administrations Fiscales » M227, Université Paris-Dauphine, 2013-2014. V. aussi <http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/entrep.htm> Consulté en juillet 2018.

⁵⁵ Il semble qu'au départ, ce type de problème est apparu dans les transactions entre entreprises associées relevant d'une même autorité fiscale, les problèmes internes ne sont pas considérés comme présentant un risque

18. Il faut préciser que les manipulations des prix de transfert peuvent être réalisées au sein d'une même juridiction^{56,57}. L'importance du *passage de frontières* permet pour l'administration fiscale française de se concentrer sur le contrôle fiscal des opérations internationales et sur le risque de transfert de bénéfices à l'étranger. Le Burkina Faso⁵⁸ a adopté la définition restrictive. En revanche, d'autres pays comme le Nigéria et le Brésil ont adopté une définition large.

Toutefois, si la pratique française a du bon sens, elle peut ne pas convenir aux pays en développement, notamment en Afrique. Le risque de manipulation des prix de transfert peut être particulièrement marqué au sein d'un même groupe qui dispose de plusieurs sociétés dans un pays, et que celle-ci effectuent des transactions entre elles. Les transactions intragroupes nationales (domestiques) entre sociétés d'un même groupe peuvent contenir un risque élevé de manipulation des prix de transfert lorsque certaines sociétés bénéficient d'un régime fiscal avantageux comme le régime « zone franche » ou de l'exonération d'impôt, où le taux d'imposition à l'IS est nul. C'est notamment le cas dans le secteur BTP et des mines⁵⁹.

19. Définition neutre : Ce serait une erreur de penser que les prix de transfert consistent en une manipulation systématique et délibérée du prix des transactions internes d'un groupe multinational. De cette signification, il peut s'agir de facture fictive ou de complaisance, et donc d'une fraude. Frauder, c'est nécessairement une violation volontaire de la loi. Ce qui n'est pas l'objet des prix de transfert de cette étude.

sur les recettes fiscales d'un État. Cela est vrai, lorsque les régimes fiscaux des sociétés liées installées dans un pays sont le même pour toutes les sociétés membres du groupe, la compensation se fait automatiquement. Pour le cas français, les Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE sont exclusivement consacrés aux aspects internationaux des prix de transfert. À notre avis, ce choix excluant les transactions intragroupes nationales du champ des contrôles de prix de transfert trouve également ses fondements dans l'importante difficulté de contrôler les transactions intragroupes sur le plan international.

⁵⁶ Il convient de préciser que les prix de transfert pratiqués entre les sociétés liées au niveau national ne posent aucun problème lorsque ces sociétés liées sont soumises au même régime d'imposition. Toutefois, cela n'est pas toujours le cas. Sur le plan international, les prix de transfert pratiqués entre les sociétés liées sont soumis à plusieurs souverainetés fiscales différentes. En effet, au niveau national, chaque État dispose de son propre système d'imposition. Les entreprises multinationales seront soumises à plusieurs systèmes fiscaux ainsi qu'à des différences de traitement de leurs résultats fiscaux. Or, d'après les administrations fiscales, les transactions intragroupes internationales posent le double risque de manipulation des prix de transfert de la part des entreprises et que le contrôle des prix de transfert transfrontières posent des difficultés particulières.

⁵⁷ Nous sommes d'avis, qu'ils participent plutôt à une volonté essentiellement commerciale du groupe multinational. A titre d'illustration, nous pouvons nous reporter aux conclusions de Ducamin, sous C.E 14 juin 1963, Droit Fiscal 1964, n°48 bis, qui stipule que : « *Lorsqu'une entreprise commerciale consent un prêt sans intérêt à une autre entreprise commerciale située en France, le risque de fraude est relativement minime, car, toutes choses étant égales par ailleurs, la réduction de bénéfice de l'une se traduit par l'augmentation de bénéfices de l'autre et il n'est pas certain, à priori, que le Trésor y perdra. Par suite, si l'octroi d'une avance sans intérêt est bien, à première vue, une libéralité, il n'en résulte pas, lorsque ce prêt est consenti à une autre entreprise commerciale, une présomption de dissimulation car cette présomption de libéralité est, en quelque sorte, compensée par la présomption que l'entreprise a agi, au moins indirectement ou à long terme, dans le sens de ses intérêts sans qu'il résulte nécessairement un dommage pour le Trésor* ». Ainsi, ceci laisse présumer la motivation essentiellement commerciale de l'opération.

⁵⁸ L'article 82 du Code Général des Impôts (CGI) du Burkina Faso instaure le champ d'application des législations fiscales en matière de prix de transfert, en se limitant uniquement aux transactions internationales.

⁵⁹ Mue dans le besoin d'attirer les investissements étrangers, de nombreuses mesures d'incitations fiscales sont octroyées aux entreprises du secteur minier et du BTP, dans les pays en développement. On notera par exemple le cas de Madagascar. Les lois sur les grands investissements miniers (LGIM) de 2008 et les lois sur les zones franches (LZEF) – réduisent le taux de l'impôt sur les sociétés à 0% pour les sociétés du secteur pendant les cinq premières années d'activités et à 10% pour les années ultérieures – alors que le taux de l'IS pour les restes est à 20%. Il est fréquent que des sociétés liées du même groupe manipulent les prix des transactions intragroupes nationales.

La notion se rapporte à *l'établissement des prix* pratiqués dans le cadre des transactions transfrontalières de biens, de services et d'actifs incorporels, dites « transactions liées ou contrôlées » lesquelles sont effectuées par « les entreprises associées ». Les *transactions liées* se distinguent des *transactions indépendantes* dans la mesure où elles renvoient à « la notion de contrôle d'une société par d'autres sociétés »⁶⁰. Par exemple, dans le droit commercial français⁶¹, dont s'est inspiré le droit OHADA, la prise de contrôle est l'opération par laquelle une société souscrit une part du capital d'une autre société qui lui en confère le contrôle. Ce contrôle confère le pouvoir de décision à l'*organe de contrôle*⁶² qui aura une influence déterminante dans la gestion d'une autre. Cette dernière sera considérée comme la filiale de la première, dite société mère. Les prix des transactions intragroupes sont unilatéralement fixés par la société mère, alors que les prix des transactions entre entreprises indépendantes sont fixés bilatéralement (le principe de la libre détermination des prix) sous réserve d'application d'une réglementation nationale des *prix*.

De cette manière, les groupes de sociétés ont créé un nouveau mode d'échanges commerciaux dans une économie mondialisée permettant de commercer au sein d'un espace intégré. Ils servent à éviter les *imperfections du marché libre* afin de réaliser le maximum de profits dans un marché mondial concurrentiel.

20. Néanmoins, il arrive que les entreprises multinationales manipulent les prix des transactions internes dans le but de réduire leurs taux effectifs d'imposition au niveau global. Des hypothèses sont généralement avancées selon lesquelles les EMNs utilisent des méthodes ou instruments qui agissent sur les faiblesses du pouvoir normatif des États⁶³. Il convient à ce niveau d'expliquer le lien entre les prix de transfert et l'imposition des EMNs.

Les administrations fiscales n'ignorent pas les effets de la fixation des prix de transfert par les groupes multinationaux de sociétés car l'organisation des flux intragroupes de ces derniers peuvent influencer sur la consistance du résultat imposable dans une juridiction déterminée. Le professeur B. Castagnède affirme qu'il s'agit de « l'un des principaux moyens de soustraction de matière imposable à une juridiction fiscale ».⁶⁴ D'où, la naissance de la connotation péjorative. Le but étant de réduire artificiellement les bénéfices, les stratégies utilisées permettent de provoquer des pertes, d'éviter des taxes ou des impôts dans un pays déterminé.⁶⁵ Brooke et Remmers notent que les prix de transfert

⁶⁰ En France, le Conseil d'État se prononce sur la notion de contrôle mise en œuvre avant 2006 dans le cadre du dispositif de déduction de charges financières liées à l'acquisition d'une société appelée à devenir membre du groupe, communément appelé amendement Charasse (CGI art. 223 B, 7e al.). Il est à rappeler que, contrairement au dispositif en vigueur depuis 2006, l'article 223 B du CGI ne donnait aucune définition du contrôle. Il précisait simplement que le dispositif s'appliquait dans le cas où une société achetait les titres d'une société qui devenait membre du même groupe aux personnes qui la contrôlaient, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlaient, directement ou indirectement. Dans une précédente décision, le Conseil d'État a déjà jugé qu'à défaut de définition légale, la notion de contrôle mentionnée à l'article 223 B du CGI devait être regardée comme résultant de l'article 355-1 de la loi du 24 juillet 1966 (aujourd'hui codifié à l'article L 233-3 du Code de commerce) dans sa rédaction en vigueur à la date de l'opération (CE 13-7-2011 n° 312285 :IS-V-9065).

⁶¹ article L. 233-3, I du Code de commerce.

⁶² Sur le contrôle directorial qui s'exerce au sein des organes de gestion de la société, v. Deen GIBIRILA, *Groupes de sociétés*, *J.-Cl. Commercial*, 30 Mars 2012, Fasc. 1574 ; M. STORCK, « La définition légale du contrôle d'une société en droit français », *Rev. sociétés*, 1986, p.385 ; H. LE NABASQUE, « Recherches sur le contenu de la notion de contrôle en droit des sociétés », in *L'entreprise, nouveaux apports*, Economica, 1987, p.111. M.-P. Blin-FRANCHOMME, *Essai sur la notion de contrôle en droit des affaires*, th. Toulouse, 1998. A. Couret, « Retour sur la notion de contrôle », *RJDA*, 1998, N° 4, p.279.

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ Bernard CASTAGNÈDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP*, 2010, n° 110.

⁶⁵ Sylvain PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales: une vue globale*, Presse Universitaire de France, 1^{ère} éd., 1979.

constituent le moyen le plus *subtil*⁶⁶ de transfert de bénéfices d'une société locale à une autre affiliée étrangère.

Des études en droit économique montrent que « le prix de transfert constitue une des « stratégies technologiques juridiques »⁶⁷ employées par les groupes multinationaux de sociétés dans un but précis. En fixant les *prix*, les groupes opèrent de l'ingénierie financière permettant la localisation la plus opportune des profits et des pertes entre les entités du groupes, et les juridictions fiscales dont elles relèvent.

21. Définition péjorative : À cet égard, la notion évoque l'idée d'une stratégie du groupe multinational pour maximiser leurs bénéfices après impôt, et cela, en manipulant à la hausse ou à la baisse les transactions intragroupes, ou des risques et des fonctions dans les cas de restructuration, dont le but de transférer indirectement les bénéfices dans un pays à fiscalité faible. Ce transfert indirect de bénéfice, effectué au moyen des prix de transfert déterminé pourtant librement en vertu de la loi, constitue une forme d'évasion fiscale internationale qui est généralement sanctionnée par les droits fiscaux nationaux. Les stratégies des EMNs peuvent être variées et multiples : elles peuvent manipuler les prix à l'exportation/importation des biens et services ou aussi les fonctions, les actifs et les risques dans le cas de la restructurations d'entreprises⁶⁸. Cette dernière est beaucoup plus délicate et complexe à identifier pour les autorités fiscales.

22. Les objectifs des réglementations sur les prix de transfert.

Selon J. Pellefigue et L. Eden, les réglementations des prix de transfert doivent satisfaire les grands principes⁶⁹ telle l'efficacité internationale⁷⁰ ; l'équité inter-Nations⁷¹ et la justice fiscale inter-

⁶⁶ V. Michael -Z. BROOKE et H. Lee REMMERS, *La stratégie de l'entreprise multinationale*, Paris, Sirey, 1973, p. 272. LAZARUS et al. « expliquent que c'est un « moyen subtil, parce que discret. D'une part, l'opinion publique n'a normalement pas connaissance des éléments de calcul de prix de transfert; de plus ces prix s'appliquent à des opérations courantes, nombreuses, volumineuses, dont l'appartenance au même groupe peut ne pas être évidente. D'autre part, il faut souligner que l'administration n'a accès qu'à une partie des données chiffrées. "Elle pourra relever des anomalies si la société est vendeuse de biens ou prestataires de services à trop bon marché. Mais elle sera pratiquement paralysée si le transfert est effectué par une opération en sens inverse: achat de biens, utilisation de services à des prix excessifs. Les données comptables se trouvent hors de sa juridiction. Certes, il existe entre les différentes administrations les accords d'assistance mais leur efficacité reste très limitée. » cf. Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Paris, Litec, 1977, p.246.

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ Cf. Andreas Bullen, *Arm's Length Transaction Structures : Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, IBFD, Academic Council, 2011, Volume 20 of Doctoral Series, p. 878. Elles impliquent le redéploiement de fonctions, actifs et / ou risques entre entreprises associées situées dans des pays différents, avec des conséquences sur le potentiel de profits ou de pertes dans chacun de ces pays.

⁶⁹ Cette démonstration s'appuie sur la thèse de Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95. Pour plus d'analyses, voir Lorraine EDEN, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, 1998, p.40.

⁷⁰ Les règles devraient faciliter l'investissement direct à l'étranger des multinationales en réduisant les risques de double imposition ; et atteindre ainsi une forme de neutralité à l'exportation des capitaux, en anglais le « capital export neutrality » « Capital Export Neutrality » (CEN) significatif qu'une réglementation est efficace si elle permet d'éviter que l'allocation internationale du capital ne soit influencée par les différentes conditions fiscales nationales. Pratiquement, cet objectif est atteint si les revenus du capital sont taxés de la même manière quel que soit le pays où ce capital est investi. On remarque immédiatement que le principe d'imposition « source » n'assure pas cette neutralité et qu'à l'inverse, le principe de résidence la vérifie. L'efficacité concrète du principe de résidence doit cependant être évaluée en fonction de ses critères précis d'application, notamment en ce qui concerne l'utilisation de crédit d'impôts ou de déduction d'impôt.

⁷¹ Les règles devraient attribuer à chaque État sa « juste part » de la base taxable et éviter le comportement d'évasion fiscale des multinationales.

contribuables⁷². Concrètement, les États veulent que la réglementation des prix de transfert vise à partager la base taxable en évitant deux écueils à savoir l'évasion fiscale et la double imposition.

En outre, nous pensons que les objectifs des règles de prix de transfert devraient consister à redonner à la fiscalité la capacité de refléter l'économie réelle, et de garantir une redistribution équitable des richesses entre les États, en dépit de la divergence d'intérêts existants entre ces derniers.

Néanmoins, les règles actuelles sur les prix de transfert (à savoir les règles du droit interne, les règles conventionnelles et les normes produites par les Organisations internationales, en matière de prix de transfert) consistent à déterminer les conditions des transactions, notamment le *prix*, au sein d'un groupe d'entreprises multinationales, « pour l'attribution des bénéfices aux sociétés du groupe présentes dans différents pays.⁷³ ». La démarche de cette étude ne tient compte que des répercussions fiscales des prix de transfert, c'est-à-dire, la translation ou l'incidence sur le droit fiscal, ce qui exclut les aspects douaniers, etc. Elles créent pour les États des opportunités d'optimisation et beaucoup de difficultés pour les administrations fiscales, dont en particulier dans les pays en développement.

2. Définition du principe de pleine concurrence (PPC)

Selon l'OCDE et ses pays membres, le principe de pleine concurrence, en anglais, *arm's length principle* est la norme de référence internationale pour la détermination des prix de transfert même si les pays membres peuvent l'interpréter différemment.

23. Définition pragmatique. Celui-ci repose sur le principe des comptabilités séparées, qui implique que les sociétés sont considérées comme juridiquement indépendantes de leurs actionnaires. En effet, le fait que des entreprises soient membres d'un même groupe ne doit pas influencer sur leur gestion ou sur les conditions des transactions qu'elles réalisent entre elles ; elles doivent agir en tout point « comme si » elles étaient indépendantes.

24. « Neutralité du principe ». Ce principe signifie que le prix de pleine concurrence serait le prix qui serait constaté si les entreprises n'avaient entre elles aucun lien de dépendance ou de contrôle et si elles étaient entrées dans la même relation d'affaires que les sociétés contrôlées, tout en étant indépendantes l'une par rapport à l'autre. Une rectification du *prix* doit être faite si le principe n'a pas été respecté.

25. Définition conventionnelle. Ce principe a été développé sous l'égide de l'OCDE. Il est énoncé dans les conventions fiscales modèles de l'OCDE depuis 1963, expliqué depuis 1979⁷⁴ et interprété dans ses « lignes directrices » et mis à jour régulièrement⁷⁵ dans les travaux de l'Organisation. Le principe est énoncé dans l'article 9 paragraphe 1er du Modèle de convention fiscale de l'OCDE⁷⁶ et également dans

⁷² En effet, les contribuables qui ne peuvent pas bénéficier de cette mobilité parce qu'ils sont redevables d'impôts assis sur des bases taxables ou ceux qui n'ont pas la faculté d'installer leur centre d'activité sur des zones de basse pression fiscale, tendent à supporter l'essentiel de la charge fiscale, accepteront de moins en moins volontiers une telle situation et par conséquent seront susceptibles d'exprimer leur refus de l'impôt.

⁷³ OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs*, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éd. OCDE, Paris, 2016, p.9.

⁷⁴ OCDE, *Prix de transfert et entreprises multinationales*, Rapport OCDE, Paris, 1979, p.8.

⁷⁵ Le Rapport de l'OCDE de 1979 (les Prix de transfert et entreprises multinationales) a été complété en 1984 par une étude sur la question des ajustements corrélatifs (Prix de transfert et entreprises multinationales, trois études fiscales, OCDE, Paris, 1984). Une version révisée du rapport a été publiée en 1995 sous la forme de Principes directeurs en matière de prix de transfert. Une autre mise à jour a eu lieu une nouvelle fois en 2010 ; et la version actuelle du rapport date de 2017.

⁷⁶ « Lorsque les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause des conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.» art. 9 du paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

l'article 7 paragraphe 2⁷⁷. Ces articles ont été repris dans la quasi-majorité des conventions fiscales bilatérales conclues par les États.

26. **Définition du droit fiscal interne.** Ce principe conventionnel doit être inscrit dans le droit interne pour pouvoir être exécuté⁷⁸. Sa mise en œuvre appelle de la part de l'administration fiscale à rectifier les *prix* déclarés par le contribuable lorsqu'ils ne correspondent pas à ceux qui auraient été constatés entre des entreprises indépendantes. Pour ce faire, l'administration fiscale doit vérifier si les prix constatés correspondent à un *prix de pleine concurrence*.

27. Somme toute, les prix de transfert doivent être déterminés comme s'ils valorisaient des échanges entre entreprises indépendantes. Cela aboutit à créer des flux pour les besoins de la fiscalité alors même qu'ils n'ont économiquement aucune existence. La conséquence est qu'à l'échelle d'un groupe, toutes les entités sont indépendantes les unes des autres, malgré leurs intérêts communs en tant que membres de ce groupe. Là, le principe se heurte à un sérieux écueil théorique.

Il y a plusieurs problèmes avec le PPC⁷⁹. Il a fait couler beaucoup d'encre. De nombreux articles universitaires (anglophones dans la majorité) ont souligné ses défaillances marquées par sa nature ambivalente et sa difficulté de mise en œuvre. Il est très important de mentionner par exemple que le régime actuel des prix de transfert de l'OCDE est « *un système abusé en ses fondements* »⁸⁰ et qu'il constitue pour lui-même la cause de ses abus. En effet, les entités manipulent les prix de transfert selon la logique de localisation géographique des charges et des produits. En outre, il convient de constater que le PPC est maintenant âgé de « *quatre-vingts ans* »⁸¹. Comme le souligne J. Pellefigue, ce principe « *convenait tout à fait à une époque où l'organisation des multinationales était simple et leur poids dans l'économie mondiale réduit* »⁸², mais que la situation a changé radicalement »⁸³. Et que

⁷⁷ Selon ce paragraphe, « ces bénéficiaires sont ceux que l'établissement aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'intermédiaire de l'établissement stable et d'autres parties de l'entreprise. En outre, le paragraphe précise que cette règle s'applique en ce qui concerne les opérations internes effectuées entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise. Voir OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : Version abrégée 2017, Éd. OCDE, 2018, Para 2, §15.

⁷⁸ Cette formulation est valable en l'application du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales. Sur ce sujet, Cf. Anapaula TRINDADE, *La subsidiarité des conventions fiscales*, (th.) Paris I, (dir.) Bernard CASTAGNÈDE, p.16 et s.

⁷⁹ Nous le verrons en détail dans le chapitre ultérieur.

⁸⁰ Cette expression a été empruntée à M. Sabonnadière. Mathieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *RDF*, 8 Octobre 2015, N° 41, 616. Par ailleurs, une étude récente du FMI affirmait « *while the revisions of the transfer pricing guidelines dampen, they far from eliminate opportunities created by fundamental difficulties in applying the ALP* »: IMF, « *Corporate Taxation in the Global Economy* », Policy Paper, 2019, N°19-007, p.54. Pour plus d'analyses, v. J. ANDRUS and R. COLLIER, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*, Oxford University Press, 2017, 320p.

⁸¹ Le principe de pleine concurrence s'impose comme la norme préférée des administrations fiscales depuis le rapport Carroll de 1933. V. Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV; V. aussi pour plus de réflexions, Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, 1992, pp.1-38.

⁸² Julien PELLEFIGUE et Laurent BENZONI, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *RDF*, 7 février 2013, N° 6, 138.

⁸³ *Ibid*, p.138.

le principe se heurte à des bouleversements « *quantitatifs* »⁸⁴ et « *qualitatifs* »⁸⁵, limitant son efficacité. Notre thèse veut vérifier l'hypothèse que le principe de pleine concurrence ne permet pas d'atteindre la redistribution équitable des richesses dans les pays en développement.

28. **Interrogations.** Face à ce constat, on pourrait s'interroger sur les objectifs des travaux de l'OCDE et de l'ONU, en matière de prix de transfert sur la politique fiscale internationale. Au-delà de la promotion des investissements, de la lutte contre la double imposition, la double non-imposition et l'évasion fiscale, est-ce que ce système fiscal international vise la justice fiscale entre les États ?

3. Définition : les pays en développement

29. Il n'y a pas de consensus sur la définition de cette notion. Elle est même controversée⁸⁶. La Banque Mondiale⁸⁷ considère par exemple que cette dénomination n'est plus à utiliser⁸⁸. L'OCDE reconnaît l'absence d'une définition unique mais reconnaît un certain regroupement de pays classifié en « pays en développement » et « pays développés »⁸⁹. De façon similaire, l'ONU⁹⁰ classe tous les pays du monde dans les groupes suivants : « économies en développement, économies émergentes et économies développées ». En matière de commerce international, les pays industrialisés (qui sont les pays développés) exportent les produits manufacturés tandis que, le reste du monde (dont les pays en

⁸⁴ Elle concerne « l'importance économique des multinationales qui est aujourd'hui comparable à celle de petits États (les 1 000 plus importantes multinationales réalisent ainsi un chiffre d'affaires cumulé annuel de l'ordre de 22 000 milliards de dollars et un profit de l'ordre de 2 000 milliards de dollars. » V. Julien PELLEFIGUE et Laurent BENZONI, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *RDF*, 7 février 2013, N°6, 138 ; « Significant proportion of international trade takes place within MNE group. Number of MNE is growing (sharp increase in the number of MNE: 103,786 MNE parent firms in 2011 (35,000 in 1992 and 63,000 in 2000); 892,114 foreign affiliates in 2011 (150,000 in 1992 and 690,000 in 2000). This growth has not been limited to developed economies: The proportion of MNE Groups with parent firms in non-OECD and transition economies has increased from 8% in 1992 to 28% in 2008. Of the 790,000 foreign affiliates estimated to exist in 2007, over 50% were located in developing economies». Source : UNCTAD 1992, 2000, 2011 & UNCTAD WIRs 2000, 2008, 2010.

⁸⁵ Elle concerne les évolutions économiques et technologiques d'une EMN. Leur organisation interne est devenue fort complexe, avec des processus de recherche, production, marketing et distribution fragmentés entre de nombreuses filiales engagées dans des échanges intragroupes variés, qui incluent également le financement et le droit d'usage d'actifs incorporels. V. Julien PELLEFIGUE et Laurent BENZONI, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *RDF*, 7 février 2013, N° 6, 138.

⁸⁶ L'effet de la mondialisation sur le commerce international entre « pays en développement » et « pays développés » a été démontré dans la thèse de Isabel CALICH.

⁸⁷ <http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2016/05/18/20002-20160518ARTFIG00268-la-banque-mondiale-acte-la-disparition-de-la-notion-de-pays-en-developpement.php>

⁸⁸ Dans la publication des indicateurs de développement dans le monde, parue en 2016, l'Institution ne fait plus la distinction entre « pays en développement » et « pays développés ». <http://blogs.worldbank.org/fr/opendata/indicateurs-du-developpement-dans-le-monde016>. Consulté en août 2019.

⁸⁹ OECD, Glossary of Statistical Terms: Developed, Developing Countries, OECD.ORG (Jan. 4, 2006), <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6326> consulté en août 2019. Citant comme source: United Nations. Standard country or Area Codes for Statistical Use. Series M, N° 49, Rev. 4 (United Nations publication, Sales N° M.98.XVII.9).

⁹⁰ Voir : United Nations, World Economic Situation And Prospects (WESP), 2014, p.99-134. http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_current/wesp2014.pdf consulté en août 2019. Voir aussi: United Nations Statistics Div., Composition of Macro Geographical (Continental) Regions, Geographical Sub-Regions, and Selected Economic and Other Groupings, [unstats.un.org](http://unstats.un.org/unsd/methods/m49/m49regin.htm), sept. 26, 2016, <http://unstats.un.org/unsd/methods/m49/m49regin.htm> consulté en août 2019.

développement) leur fournit les matières premières. I. Calich⁹¹ explique que le reste du monde comprendrait les pays non-industrialisés et les nombreuses colonies des pays industrialisés.

Définition négative. Il faut retenir que l'idée de cette notion n'est pas de chercher à énumérer la liste des pays en développement ou à faibles revenus telle qu'établie par les institutions internationales par le Groupe de la Banque Mondiale (notamment avant 2016) ou le Fonds Monétaire International, laquelle peut être amenée à varier. Elle ne cherche pas à utiliser des indicateurs économiques de développement, ni à considérer que ces pays constituent une entité homogène par rapport au niveau de développement, car ce n'est pas le cas.

En filigrane, la notion cherche à souligner les principales caractéristiques « des pays en développement », notamment en matière de politiques fiscales nationales ou/et internationales par rapport aux capacités et infrastructures des administrations fiscales.

30. Les caractéristiques des pays en développement. Ce sont *a priori* les pays qui ne sont pas membres de l'OCDE – lesquels *a contrario* représentent les pays développés.

En droit fiscal conventionnel. D'emblée, il convient de préciser que le terme « pays en développement » est assez fréquent dans le domaine du droit fiscal international. A titre d'exemples, il est utilisé dans le modèle des conventions fiscales des Nations Unies, ci-après dénommé « Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement », de 2011 et mis à jour en 2017. L'on peut également citer l'exemple du « Manuel Pratique des Nations-Unies sur les Prix de transfert à l'intention des pays en développement » (de 2012 et mis à jour en 2017). Cette classification évoque une identification utile entre les pays développés et les pays en développement, qui révèle leurs particularités respectives.

31. Par ailleurs, les pays en développement se distinguent par un faible réseau de conventions fiscales.⁹² En outre, il a été évoqué qu'en matière de politique fiscale conventionnelle⁹³, les pays développés sont des exportateurs de capitaux et par conséquent, adoptent les politiques correspondantes⁹⁴, tandis que les premiers sont des importateurs de capitaux.

32. En matière de structure des recettes fiscales, les pays en développement se caractérisent essentiellement par un niveau de recettes publiques beaucoup plus faible que les pays de la zone OCDE. Les « taux de prélèvements fiscaux » sont assez bas - moins de 20%, notamment en Afrique⁹⁵, certains pays de l'Asie Pacifique⁹⁶ et certains pays de l'Amérique Latine⁹⁷ - comparativement à ceux

⁹¹ Isabel CALICH, The impact of globalization on the position of developing countries in the international tax system, PhD, The London School of Economics and Political Science, 2011, p.21.

⁹² V. Victor THURONYI, Tax Treaties and Developing Countries, (dir.) Michael LANG and al., Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, IBFD, p.441-445.

⁹³ Pour une étude économique sur le sujet, V. Peggy B. MUSGRAVE, *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*, John Hopkins Press, 1963. Pour une étude en matière de politique fiscale internationale, v. : Tsilly DAGAN, « National Interests in the International Tax Game », *Virginia Tax Review*, 1998-1999, Vol. 18, p.367-369 ; V. aussi V. Victor THURONYI, *op.cit.*, p.441-445.

⁹⁴ A titre d'illustration, les pays développés se servent entre eux du Modèle de Convention fiscale OCDE lors des négociations de convention fiscale bilatérale qui préfère l'imposition à la résidence des revenus de ses nationaux qui veulent investir à l'étranger qu'à l'imposition à la source (pays d'accueil de l'investissement). Inversement, les pays en développement utilisent entre eux et avec les pays développés, le Modèle de Convention fiscale de l'ONU pour sa préférence à l'imposition à la source.

⁹⁵ ATAF/CUA, Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018, Éd. OCDE, Paris, 2018.

⁹⁶ V. aussi OCDE, Revenue Statistics in Asian and Pacific Economies 2019, Éd. OCDE, Paris, 2019.

⁹⁷ V. aussi OCDE, Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, <https://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>. Consulté en août 2019.

des pays de l'OCDE⁹⁸. L'on note toutefois une plus grande dépendance des pays en développement à l'impôt sur les sociétés qui représentent environ 15% du total des recettes fiscales⁹⁹ contre 8,5% dans les pays de l'OCDE¹⁰⁰. En revanche, la part des impôts indirects, en particulier la TVA est prépondérante dans les pays en développement environ 40% à 50%¹⁰¹ comparativement à 20% dans les pays de l'OCDE.

Il faut comprendre que le niveau très faible de recettes fiscales des pays en développement est la conséquence du niveau très limité des moyens et capacités de leurs administrations fiscales à cause des faibles infrastructures existantes.

33. Au moment de l'écriture de cette thèse (2015-2019), les prix de transfert constituent une problématique et une prise de conscience relativement jeune dans les pays en développement¹⁰². À cet égard, nous avons jugé qu'il est judicieux de ne pas développer en profondeur un seul pays ou une région en particulier. Nous utiliserons plutôt là où il est pertinent des exemples de droit comparé et provenant notamment de la Zambie, du Ghana, du Nigéria, de Madagascar, du Burkina Faso, etc. En effet, les difficultés de l'accès et la disponibilité aux données utiles comme les dispositifs juridiques et administratifs rendent difficiles les recherches. Certaines législations et régulations sont en cours d'élaboration, et par conséquent, aucun retour d'expérience ne peut être effectué.

Compte tenu de ses caractéristiques, les pays en développement ont des problèmes particuliers en ce qui concerne les prix de transfert en tant que vecteur de l'évasion fiscale internationale et

⁹⁸ OCDE, Statistiques des recettes publiques 2018, Éd. OCDE, Paris, 2018, p.22. <https://doi.org/10.1787/rev_stats-2018-fr>. Le ration moyen des recettes fiscales rapportées au PIB dans les pays de l'OCDE était de 34,2% en 2017, contre 34% en 2016 et 33,7% en 2015.

Pour les pays en développement, l'utilisation de l'outil fiscal en vue d'une plus grande justice sociale entre citoyens est jusqu'à récemment apparue comme relativement secondaire. L'important, pour les pays importateurs de capitaux, a longtemps été d'attirer les opérateurs économiques étrangers et de les convaincre de contribuer, par leur investissement, au développement local. Pour stimuler l'investissement direct étranger, les pays en développement ont donc connu une baisse structurelle de leur fiscalité. À titre d'exemple, le taux moyen de l'impôt sur les sociétés en Amérique latine est passé de 41% en 1985 à 29% en 2003, tandis que le taux marginal de l'impôt sur le revenu dans la même zone a chuté de 51% à 28%. De nombreux dispositifs d'incitation fiscale ont été mis en place, allant de l'exonération pure et simple des bénéficiaires réalisés dans certains secteurs économiques ou certaines régions à des dispositifs plus ciblés d'amortissements accélérés, de provisions dérogatoires etc. En conséquence, les pays en développement se caractérisent par un niveau de recettes publiques beaucoup plus faible que les pays de la zone OCDE.

⁹⁹ Ernesto CRIVELLI, Ruud de MOOIJ and Michael KEEN, « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, » IMF Working Paper, N°15-118, 2014, p.22. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> Consulté en juillet 2019.

¹⁰⁰ OCDE, « Statistiques des recettes publiques 1965-2014 », Éditions OCDE, Paris, 2015, Table 12 « *Impôts sur les bénéficiaires des sociétés en pourcentage du total des recettes fiscales* », p.95.

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² A titre illustration, Madagascar a introduit le « principe de pleine concurrence » en 2014, le Malawi en 2018; l'Angola en 2013 (Décret Présidentiel 147/13 du 1 octobre 2013) ; Cameroun en 2014 (Article 18-3 de la loi de Finance 2014); le Cap Vert en 2015 par un Ordre Ministériel N° 75/2015, publié par Ministère des Finances et de la Planification du Cap-Vert au 31 décembre 2015); la Colombie en 2004 (mais le décret pour son application est intervenu en janvier 2017: art. 260-1 du code des impôts colombien et du décret N°2120 de 2017; la Côte d'Ivoire en 2017 (art. 38 du code général des impôts, Article 50 bis des livres de procédures fiscales, art. 15 de « Tax Exhibit » de la LF 2017, art. 14 de « Tax Exhibit » de la LF 2018); le Rwanda en 2005 (art. 30 du CGI), le Kenya en 2006, la Croatie en 2005 (art. 13 du cgi, mis à jour en janvier 2017); le Gabon en 2017 (Section 12 and sections P 831, P 831 bis, P 831 ter, P 832 and P 860 du Code général des impôts contiennent les principales dispositions législatives en matière de prix de transfert, applicables à compter du 1er janvier 2017); le Ghana en 2012 (Transfer Pricing Regulations, 2012 (L.I. 2188), en vigueur le 14/09/2012.) Sources: Ernst & Young, *EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2017-2018*, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/\\$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf).

essentiellement sur le principe de pleine concurrence en tant que plateforme fondamentale des règles sur les prix de transfert. Ces questions vont être abordées dans les développements.

C- Les défaillances du régime actuel des prix de transfert

En s'appuyant sur les littératures existantes, cette étude adopte une analyse critique au regard du « principe de pleine concurrence », encore rare en ce qui concerne les pays en développement. Au sens de ce regard critique, il convient par la suite d'apporter des éclaircissements sur les problématiques des prix de transfert, à nuancer avec les problèmes liés au principe de pleine concurrence.

1- Les problématiques des prix de transfert

34. La nature « multinationale » d'un groupe de sociétés conjuguée à la nature « nationale » du droit d'imposer des États est propice à un transfert indirect de bénéfices (évasion fiscale internationale) en manipulant les prix de transfert ou en jouant avec les failles des systèmes juridiques des prix de transfert. Les administrations fiscales doivent s'assurer que les groupes de sociétés ne délocalisent pas leurs profits. Ces deux dernières décennies, les prix de transfert sont devenus l'une des problématiques les plus importantes de la fiscalité internationale. Actuellement, c'est le mécanisme qui érode le plus les recettes fiscales des États. Il est judicieux de donner un aperçu de l'évolution historique de la problématique (b), et de démontrer que l'opportunité d'évasion fiscale s'effectue par le biais des prix de transfert (a) ou par le biais des règles actuelles (c).

(a) L'opportunité d'évasion par le biais des prix de transfert.

35. La mondialisation des échanges a favorisé la création de nouvelles organisations d'entreprises appelées « multinationales », lesquelles utilisent des stratégies variées. Ces dernières maximisent leurs profits dans un État et organisent parfois leurs pertes dans un autre État. Une première opportunité de l'évasion fiscale est inhérente aux natures des entreprises multinationales. Elles dépassent les frontières nationales dans leurs activités transnationales alors que le système d'imposition est resté national. Elles ont la possibilité d'arbitrer entre les différents systèmes fiscaux nationaux et de manipuler « les prix de transfert » de manière à maximiser leurs profits après impôts. De cette manière, les prix de transfert peuvent être fictifs ou autrement dit, agressifs. Dans ce cas, les multinationales recourent aux « paradis fiscaux »¹⁰³ - dénommés « États ou territoires non coopératif

¹⁰³ « Les paradis fiscaux » sont appelés en France « régime fiscal privilégié » art. 238 A du CGI ou « États ou des territoires non coopératifs » (ETNC). Il est à souligner qu'il n'existe pas de critères définitifs pour cette notion. De façon générale, les critères se résument à l'octroi des avantages fiscaux à ses contribuables tout en privant les autres pays de leurs recettes légitimes, en l'occurrence, des faibles taux d'imposition, de la garantie de l'anonymat, de l'absence d'échange de renseignements avec d'autres États. L'OCDE retenait quatre critères principaux pour qualifier un pays de paradis fiscal. Ce sont : l'absence d'impôt ou le prélèvement d'impôts minimes ; le manque de transparence ; l'existence de dispositions législatives ou de pratiques administratives faisant obstacles à un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur les contribuables bénéficiant de l'imposition nulle ou minime ; et l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle. Voir : OCDE, Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial, 1998. En France, la Commission des Finances a publié la proposition de loi créant la liste des paradis fiscaux. Voir : AN, Proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux, Rapport de la Commission des Finances, 21 février 2018, N° 585, <http://www.assemblee-nationale.fr/15/rapports/r0683.asp#P163_28977>. Selon cette proposition : seraient considérés comme « paradis fiscaux » les juridictions qui répondraient alternativement aux quatre critères : la mise en œuvre insuffisante d'échanges de renseignements en matière fiscale (échanges automatiques et échanges à la demande) ; l'absence de participation à la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, traduit comme le refus de se conformer au standard minimal évident de la transparence ; l'absence d'engagement à respecter les normes minimales de lutte contre l'érosion des bases fiscales et le transfert des bénéfices arrêtées par l'OCDE, traduisant une volonté manifeste de non-coopération ; et l'existence de régimes fiscaux dommageables, dont la définition reprend les éléments retenus par le Conseil européen à la suite de la publication du Code de conduite européen de 1997. Il est important de noter qu'un paradis fiscal n'est pas nécessairement un État au sens du droit international public, mais peuvent être des régions ou des territoires d'États, tels que les îles Anglo-Normandes, les Caïmans ou les Bermudes pour le Royaume-Uni ou le Delaware pour les États-Unis. Pour une analyse et développements sur les paradis fiscaux, voir Nicholas SHAXSON, *Les paradis fiscaux*, André Versaille, Londres, 2012.

(ETNC) » dans le vocabulaire juridique, qui sont des États où la fiscalité est très faible ou nulle – pour y transférer leurs bénéficiaires. Cette problématique affecte particulièrement les budgets des États dans la mesure où il est très difficile pour les administrations de déterminer avec précision la matière taxable dans un environnement globalisé. Il convient de préciser que le groupe de sociétés peut séparer le lieu d'imposition et ses profits imposables. Il leur est devenu plus facile de délocaliser leurs profits, à l'étranger, d'une juridiction à une autre.

36. La « **création de valeur** »¹⁰⁴ est une notion floue. La fiscalité évolue très rapidement. La création de valeur évolue également profondément au sein des groupes de l'économie traditionnelle avec l'émergence de nouveaux marchés qui participent à la valorisation croissante des incorporels¹⁰⁵ utilisés pour générer des revenus imposables. Les fonctions des sociétés sont de plus en plus complexes et de plus en plus interdépendantes. L'économie numérique bouleverse les modalités de création de valeur, en faisant apparaître une pluralité d'acteurs pour participer à la création d'un même revenu, y incluant tant les développeurs que les utilisateurs. Et sa part de marché grandit en permanence¹⁰⁶. S'il est difficile de faire une estimation exacte des montants qui échappent aux caisses des États, quelques études¹⁰⁷ ont tenté d'évaluer la perte considérable des recettes fiscales pour les États, qui varie de « 450 milliards de dollars » dans les pays développés, et de « 250 milliards de dollars » dans les pays en développement. D'après ces mêmes études¹⁰⁸, les pertes budgétaires seraient, en pourcentage du PIB beaucoup plus importantes dans les pays en développement que dans les pays développés.

(b) Évolution des prix de transfert¹⁰⁹

37. A partir des années 1920, deux grands événements ont fait émerger la problématique internationale des prix de transfert : l'apparition d'une nouvelle forme d'organisation interne de

¹⁰⁴ Pour plus de détails, voir Nicolas VERGNET, La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international, (dir.) Benoit DELAUNAY, (th.) Paris II, décembre 2018.

¹⁰⁵ Selon les résultats d'une étude réalisée par l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle, les incorporels représenteraient plus de 30 % de la valeur totale de production. Pour l'année 2014, la valeur des actifs incorporels s'élèverait à au moins 5.900 milliards de dollars. V. OMPI, Rapport sur la propriété intellectuelle dans le monde, 2017.

¹⁰⁶ Pour plus de détails, v. OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éd. OCDE, 2014.

¹⁰⁷ Ernesto CRIVELLI, Ruud de MOOIJ and Michael KEEN, « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, » *FinanzArchiv*, 2016, Vol. 72, p. 268–301; IMF, « Spillovers in International Corporate Taxation », IMF Policy Paper, Washington, 2014, <<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>> Consulté en août 2019.

¹⁰⁸ Les estimations des économistes du Fonds monétaire international (FMI) suggèrent que les pertes à long terme pour les pays en développement sont de l'ordre de à 1,3% de leur PIB, ce qui sont plus élevées que dans les pays en développés - atteignant 0,3 % du PIB. Voir particulièrement les documents du FMI suivants : Crivelli, Ernesto, Ruud de Mooij, and Michael Keen, « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries », *FinanzArchiv*, 2016, Vol. 72, p. 268–301. Une étude récente corrobore ces résultats anciens : IMF, « Taxation in the Global Economy », Press Release, 2019, N°19/69, March 2019, p.54. Ce dernier cite de manière détaillée: « (Fuest, Hebous, Riedel, 2011) *find tax effects on debt shifting twice as large in developing countries as in developed countries*. (Johannessen, Tørsløv, Wier, 2016) *find that less developed countries are relatively more exposed to profit shifting, and (Tørsløv, Wier, Zucman, 2018) that developing countries are the prime losers from global profit shifting, with reported revenue losses of around 20 percent. Looking at profit shifting in oil and gas, (Beer and Loeprick, 2017) report larger effects for LICs*». Les études réalisées par Cobham et Jansky ont des résultats similaires. Voir: Alex COBHAM and Petr JANSKÝ, « Global Distribution of Revenue Loss from Corporate Tax Avoidance: Re-estimation and Country Results », *Journal of International Development*, 2018, Vol. 30, p. 206–232.

¹⁰⁹ Cette historique s'appuie sur les ressources fournies dans la thèse de Julien PELLEFIGUE, « La théorie économique de la réglementation des prix de transfert », (dir.) BENZONI (L.), th. Paris II, p. 20.

l'entreprise, et le développement de la fiscalité internationale¹¹⁰. Selon R. Avi-Yonah¹¹¹, jusqu'à la première guerre mondiale, la plupart des États ne disposait que d'une fiscalité des entreprises embryonnaires et ils n'imposaient généralement pas aux filiales des entreprises multinationales présentes sur leur territoire de disposer d'une comptabilité distincte pour calculer l'impôt. Aucune valorisation des prix de transfert pour des raisons fiscales n'était donc nécessaire.¹¹² Avant cette période, la taille réduite des entreprises et la faible complexité de leur organisation ne justifiait pas l'émergence d'un traitement analytique concernant les prix de transfert. Les innovations technologiques vers la fin du XIX^e siècle avec l'invention du bateau à vapeur, du chemin de fer et du télégraphe contribuaient à l'extension géographique des entreprises. Selon Chandler¹¹³ (1977), les entreprises tirèrent parti de ces innovations technologiques pour étendre l'échelle géographique de leur activité et toucher des marchés plus vastes. N'étant plus limitées par la taille de la demande locale, elles investirent dans des capacités plus importantes, permettant d'accroître l'échelle de production et de réduire les coûts. Parallèlement à l'extension géographique, on observa au début du XX^e siècle des phénomènes d'intégration verticale et d'enrichissement de la gamme de produits des entreprises. La croissance de la taille et de la complexité des entreprises fut en outre encouragée, aux États-Unis, par le Sherman act de 1890 qui interdit les cartels, provoquant ainsi une spectaculaire vague de fusions, d'acquisitions et de scission.

38. Les premières études sur les prix de transfert. Les prix de transfert commençaient ainsi à intéresser les économistes spécialisés du droit international, les fiscalistes notamment des pays industrialisés et singulièrement les administrations fiscales. Du point de vue de la science économique, J. Pellefigue¹¹⁴ évoque dans sa thèse que l'acte de naissance de l'étude moderne des prix de transfert est la parution, en 1956, de l'article « *on the Economics of transfer pricing* » de Jack Hirshleifer. Depuis cette date, le thème a donné lieu à la production de nombreux travaux de recherche. Du point de vue de la science fiscale, les discussions sur les questions fiscales internationales commençaient dans les travaux de la Ligue des Nations vers la fin des années 1920¹¹⁵, sur les prix de transfert par le fameux Rapport de Michel B. Carroll de 1933¹¹⁶. À cette époque, seules quelques administrations fiscales des pays industrialisés faisaient l'objet du rapport. Les organisations internationales telles que l'OCDE ont commencé à réfléchir sur le sujet dès les années 1963, et l'Organisation des Nations Unies s'en est saisi avec du retard ; leur premier rapport sur le sujet est intervenu en 1988. Les discussions autour des prix de transfert étaient rares, voire inexistantes dans les pays en développement. Depuis quelques années (peu de temps après le début du plan BEPS), cette tendance a été bouleversée¹¹⁷. Les prix de transfert sont devenus un sujet récurrent et fait l'objet d'abondants articles de recherches par les instances

¹¹⁰ La problématique des prix de transfert sous une perspective économique a fait l'objet de la thèse de Julien PELLEFIGUE, « La théorie économique de la réglementation des prix de transfert », (dir.) BENZONI (L.), th. Paris II, p. 20.

¹¹¹ Reuven S. AVI-YONAH, « The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation », *Law and Economics Working Paper*, University of Michigan, Working Paper, 2007, N°92, p.3.

¹¹² Julien PELLEFIGUE, Théorie économique de la réglementation des prix de transfert, (dir.) BENZONI (L.), th. Paris II, 2012, p. 20.

¹¹³ Julien PELLEFIGUE, *op.cit.*, p.19.

¹¹⁴ La problématique des prix de transfert sous une perspective économique a fait l'objet de la thèse de Julien PELLEFIGUE, *op.cit.*, p. 20.

¹¹⁵ Pour plus de détails sur les historiques, voir Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation*, 1992, pp.1-38 ; Sunita JOGARAJAN, *Double Taxation and the League of Nations*, éd. Cambridge University Press, Cambridge, 2018.

¹¹⁶ V. Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N, N° C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV.

¹¹⁷ Les réunions dans les réseaux régionaux sont mises en place : au sein de l'ATAF, du CREDAF, de l'Amérique Latine et Caraïbes, de l'Asie-Pacifique, de l'Eurasie. V. <https://www.oecd.org/fr/ctp/pays-en-developpement-et-projet-beps.htm>, consulté en août 2019.

politiques internationales et nationales, les universitaires, l'organisation de la société civile, et les citoyens.

39. **Une technique de contournement des lois fiscales.** Il a été reconnu depuis les premières études des économistes en 1955¹¹⁸, que les EMNs peuvent exploiter les failles du système des prix de transfert pour transférer des profits réalisés dans des pays à forte fiscalité vers des pays à faible fiscalité. Par ailleurs, les EMNs peuvent modifier les termes de leurs transactions internes à la seule fin de minimiser leur charge fiscale globale. Une entité qui commerce avec sa société sœur (transfert de biens corporels ou réalisation de prestation de services, ou utilisation du droit d'usage d'un actif incorporel et de le facturer par une redevance) peut majorer ou minorer ce prix afin de délocaliser tout ou partie du revenu imposable. Si, par exemple, un bien est vendu à un prix inférieur à sa valeur réelle, l'État de la société qui le vend subit un préjudice au profit de l'État de la société qui l'achète, puisque la marge imposable dans le premier État est inférieure à ce qu'elle devrait être dans des circonstances « normales ».

La problématique actuelle des prix de transfert est donc celle de savoir comment déterminer ces *prix*, qui peuvent être parfois largement théoriques, et selon quelles règles les redressements peuvent être pratiqués par les administrations fiscales. Pour encadrer cette pratique, l'OCDE préconise un ensemble de procédés de contrôle des prix de transfert dont l'utilisation est sous-tendue par « *le principe de pleine concurrence* ». Le fondement des règles sur les prix de transfert repose sur ce principe.

c) L'opportunité d'évasion par le biais du principe de pleine concurrence.

40. L'OCDE admet les défaillances du principe et déclare que « les règles de prix de transfert en place avaient laissé apparaître des fragilités qui sont autant « *d'opportunités pour des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices* »¹¹⁹. En effet, elles ont pour effet de disjoindre les bénéfices des entreprises du lieu de leurs créations.

Les travaux effectués dans le cadre des actions 8 à 10 du plan d'action BEPS se sont concentrés sur ce problème. À cet égard, les règles fiscales internationales reposeraient sur « *une logique d'alignement de la répartition de la matière taxable avec la géographie de la création de valeur (où les activités économiques ont lieu)* ». L'OCDE recommande à ses pays membres et à tous les pays d'utiliser ses lignes directrices appelées « *principes applicables en matière prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* »¹²⁰, dénommés ci-après « *Principes directeurs* », dont la dernière édition date de 2017.

41. Néanmoins, certains auteurs¹²¹ soulignent, qu'à un certain égard, le rapport BEPS est « *présenté comme une nouveauté, alors qu'il n'a rien de nouveau* ». D'après B. Delaunay¹²² et N. Vergnet¹²³, cette ambition est à certain égard « *une apparente modernité* »¹²⁴. Pour comprendre cette « *apparente*

¹¹⁸ Paul W. Cook Jr., « Decentralization and the Transfer Price Problem », *Journal of Business*, XXVIII (avril, 1955), 87-94; et Joel Dean, « Decentralization and Intra- Company Pricing », *Harvard Business Review*, XXXIII (juillet-août 1956), 65-74. Cité dans: Lawrence W. COPITHORNE, « La théorie des prix de transfert internes des grandes sociétés », *l'Actualité économique*, vol. 52, n° 3, 1976, p. 324-352.

¹¹⁹ OCDE, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2016, p.3.

¹²⁰ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, éd. OCDE, Paris, 2017, 672 pages.

¹²¹ Benoît DELAUNAY, *art.cit.*, p.4; V. aussi. Nicolas VERGNET, *op.cit.*, p.16. » La connexion entre création de valeur et imposition renoue avec les premiers travaux de la SDN en 1920. La logique du rapport de 1923, repris dans les modèles de conventions successifs, est largement économique, fondée sur le lien entre la création de valeur et le territoire des États impliqués dans le processus économique générant la matière imposable. »

¹²² Benoit DELAUNAY, « BEPS et contrôle fiscal », *REIDF*, 2018, N°1, p.111.

¹²³ Nicolas VERGNET, *op.cit.*, p.16.

¹²⁴ *Ibid.*

modernité », il faut s'intéresser particulièrement au fondement des règles actuelles sur les prix de transfert, dont notamment le « *principe de pleine concurrence* » (PPC).

42. **Le principe de pleine concurrence.** Pour la suite des développements le PPC sera regardé comme le socle des règles sur les prix de transfert et par là, il est l'outil juridique fondamental avec lequel doit s'armer l'administration fiscale pour lutter contre l'évasion fiscale internationale et assurer l'égalité des citoyens devant les charges publiques.

43. **Une apparente modernité du PPC.** À l'époque du rapport Carroll en 1932¹²⁵, le « *principe de pleine concurrence* » était déjà utilisé par les pays membres de la SdN comme fondement des règles de prix de transfert¹²⁶. Pour atteindre les objectifs du plan BEPS, ce principe a été *remis en cause*¹²⁷ pour ses *fondements*¹²⁸ mais il a été par la suite *maintenu*¹²⁹. La nouveauté issue du plan BEPS comportait les manières d'appréhender les composantes du principe de pleine concurrence.

44. **La position de l'OCDE.** A l'issue du rapport révisé des règles de prix de transfert, l'OCDE¹³⁰ annonce que « les objectifs fixés par le plan d'action BEPS dans le cadre du développement des règles relatives aux prix de transfert *ont été atteint sans qu'il ne soit nécessaire de mettre au point des mesures spécifiques en dehors du principe de pleine concurrence*¹³¹ ». Cette position de l'OCDE maintient le rôle prépondérant du « principe de pleine concurrence » comme la pierre angulaire des prix de transfert.

L'OCDE ajoute que « le principe de pleine concurrence a démontré son efficacité comme norme pratique et équilibrée, pour que les administrations fiscales et les contribuables évaluent les prix de

¹²⁵ Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N N° C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV

¹²⁶ OCDE, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2016, p.9.

¹²⁷ De nombreuses littératures fiscales remettent en cause « le principe de pleine en concurrence ». Luis E. SCHOUERI, « Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD », *BIT*, 12, 2015, 698 ; Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », *BF*, 2014, Vol. 12, p.8 ; Sol PICCIOTTO, *Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries?*, ICTD Working Paper 13, 2013 ; Biegalski, A. and al., « The arm's length principle: fiscalism or economic realism? A few reflections », *Intertax*, 2010, Vol. 38, N° 3, pp. 177-186; J-P VIDAL, « The Achilles' heel of the arm's length principle and the Canadian GlaxoSmithKline case », *Intertax*, 2009, Vol. 37, N° 10, p. 512-528 ; Mathieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *Dr. fisc.*, 8 Octobre 2015, N° 41, 616 ; D.L.P. FRANCESCUCCI, « The arm's length principle and groups dynamics - part 1 : the conceptual shortcomings », *ITPJ*, Amsterdam, 2004, Vol. 11, N° 2, p. 55-75; C.E. (Jr.) McLURE, « Replacing separate entity accounting and the arm's length principle with formulary apportionment », *BIFD*, Amsterdam, 2002, Vol. 56, N° 12, p. 586-599; Yariv BRAUNER, « Formula based transfer pricing », *Intertax*, 2014, Vol. 42, n°10, p.615-631 ; Georg KOFLER, « The BEPS Action Plan and transfer pricing : the arm's length standard under pressure? », *BTR*, London, 2013, N° 5, p.646-665 ; F.P.J. SNEL, « What is wrong with (the rules of) the game? », *Intertax*, 2013, Vol. 41, N° 11, p.614-620 ; M. GLAHE, « Transfer pricing and EU fundamental freedoms », *EC tax review*, 2013, Vol. 22, N° 5, p.222-232 ; Kerrie SADIQ, « The fundamental failing of the traditional transfer pricing regime - applying the arm's length standard to multinational banks based on a comparability analysis », *BIFD*, Amsterdam, 2004, Vol. 58, N°2, p.67-81.

¹²⁸ Les universitaires ont surtout critiqué le fondement théorique du principe de pleine concurrence. V. Mathieu SABONNADIÈRE, *art.cit.*, p.1 ; Sol PICCIOTTO, *Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries?*, ICTD Working Paper, 2013, N°13.

¹²⁹ Les trois actions issues du projet de l'OCDE/G20 n'ont pas révolutionné l'approche des prix de transfert. La nouveauté concernait la manière d'appréhender les deux composantes de ces triptyques : les risques et les actifs incorporels. Certains auteurs évoquent « la sacralité du triptyque : fonctions/risques/actifs dans l'analyse des chaînes de valeurs ». OCDE, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2016.

¹³⁰ OCDE, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éd. OCDE, Paris, 2016.

¹³¹ OCDE, *op.cit.*, 2016, p.12.

transfert entre des entreprises associées et évitent la double imposition »¹³². Certains auteurs, comme R. Jaune¹³³ considère qu'il s'agit de concourir au libre échange et de faire advenir une régulation fiscale harmonieuse des prix de transfert, par cette vertu d'équilibre spontané reposant sur l'intérêt mutuel bien compris.

45. La position que l'on soutient est différente. *Si ce principe* paraît une évidence pour les pays de l'OCDE, cette position ne reflète pas le contexte existant dans les pays non-OCDE. Tel est le cas des pays en développement qui rencontrent des difficultés pour la mobilisation de leurs ressources fiscales¹³⁴ via le contrôle des prix de transfert.

Comme l'a souligné le plan d'action BEPS, la *mise en œuvre* des règles fiscales internationales revêt une importance cruciale¹³⁵. Elle postule que *les entreprises et les administrations fiscales devraient veiller à ne pas les appliquer à tort* afin de ne pas aboutir à des résultats éloignés de l'objectif¹³⁶. Dans la pratique, le processus pour obtenir un résultat « *at arm's length* » est une tâche beaucoup trop complexe pour ces administrations fiscales¹³⁷ et par conséquent, cet exercice est difficilement réalisable pour les pays en développement dont les moyens juridiques et administratifs sont très limités. Nous pensons que ce principe n'a pas été taillé pour la réalité de ces pays, et ne convient pas au contexte existant dans leurs administrations fiscales¹³⁸. Les conséquences financières sont

¹³² *Ibid.*, p.9 ; Préface, 7 : « Ces principes de fiscalité internationale ont été choisis par les pays membres de l'OCDE pour servir un double objectif : asseoir correctement l'impôt dans chaque pays et éviter les doubles impositions, de façon à éviter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux. Dans une économie mondiale, la coordination internationale est mieux à même de parvenir à ces objectifs que la surenchère fiscale. L'OCDE, qui a pour vocation de contribuer à l'expansion des échanges mondiaux sur une base multilatérale et non discriminatoire et de réaliser dans les pays membres le taux de croissance durable le plus élevé possible, s'est constamment efforcée de dégager un consensus à propos des principes de fiscalité internationale, afin d'éviter des réponses unilatérales à des problèmes multilatéraux ».

¹³³ Renaud JAUNE, *Le droit et la régulation des prix de transfert*, (dir.) Daniel GUTMANN, th. Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2018, p. 262.

¹³⁴ V. Groupe de la Banque Mondiale, *Prix de transfert dans les pays de la CEDEAO*, Document de travail et recommandations concernant les cadres juridiques et administratifs d'application des règles de prix de transfert dans les pays de la CEDEAO, Septembre 2016, p.12 ; V. aussi : African Tax Administration Forum, « Resolving African Challenges in Transfer Pricing: ATAF makes critical contribution to affect global tax standards », Africa, 2018. <<https://medium.com/african-tax-administration-forum/resolving-african-challenges-in-transfer-pricing-44868cfacb64>> consulté au juin 2018. V. aussi : Leyla Ates, « Domestic Political Legitimacy of Tax Reform in Developing Countries: A Case Study of Turkey », *Wis. Int'l L.J.*, 2012, Vol. 30, 706.

¹³⁵ OCDE, *op.cit.*, 2016, p.3.

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ Pour des détails concernant la difficulté de l'exercice, voir. Olivier SIVIEUDE et E. MARCUS, « Le contrôle fiscal dans le contexte de la mondialisation », *Gestion et finances publiques*, 2009, p. 28-31 ; V. aussi Xavier DALUZEAU et *al.*, *Prix de transfert*, 3^e éd. Francis Lefebvre, 2016, p.15 ; Najib GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, Paris, éd. L'Harmattan, 2005.

¹³⁸ V. Tovony RANDRIAMANALINA, *Les prix de transfert dans les pays en développement : Cas de Madagascar*, (dir.) Thomas DUBUT, Mémoire Paris 9, 2014 ; El Hadji DIALIGUE BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, (dir.) Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, th. Paris Est, 2012 ; v. Noël Faustin KOUAME, *Les prix de transfert dans les transactions des entreprises multinationales*, (dir.) Arnaud RAYNOUARD, th. Paris 9, 2008. ; Passouki ADOKI, « Les prix de transfert et le développement durable. Quel rôle pour les administrations fiscales africaines : Cas du Togo », ATAF, Série de Documents de Travail 26, 2017 ; Caroline SILBERZSTEIN, « Prix de transfert : un défi pour les pays en développement », *L'Observateur de l'OCDE*, 2009/2010, N°276-277. <http://m.observateurocde.org/news/fullstory.php/aid/2623/Prix_de_transfert>. Consulté en août 2019 ; Sol PICCIOTTO, « Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? », ICTD Working Paper, 2013, N°13 ; M. Durst, « Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries », ICTD Working Paper, 2014, N°18.

colossales pour ces pays qui nécessitent les ressources fiscales pour le démarrage de leur développement économique.

2- Les problématiques des prix de transfert dans les pays en développement.

46. Pour étayer nos propos, il convient de définir ce qui doit être entendu par « pays en développement » (cf. *supra*) et de préciser ses problèmes particuliers (qui présentent la deuxième facette de la problématique de la thèse).

Il est possible d'identifier les problèmes particuliers liés aux prix de transfert dans les pays en développement. Ils sont liés aux risques importants de déperditions de recettes (a) car les pays ne disposent pas de moyens suffisants pour un contrôle des prix de transfert (b) et que la mise en œuvre du principe de pleine concurrence pose des difficultés pratiques majeures.

47. (a) Selon une étude du FMI¹³⁹, les pays en développement sont proportionnellement plus affectés que les pays développés par l'érosion de leur base imposable. Ces pays en développement sont plus dépendants à l'impôt sur les sociétés que les pays développés.

48. (b) Les pays en développement, bien qu'ils puissent disposer de dispositifs en matière de prix de transfert, qui sont parfois « insuffisants ou inexistantes »¹⁴⁰, n'ont pas la maîtrise des prix de transfert. En l'absence d'une bonne maîtrise de la réglementation, les prix de transfert seraient utilisés pour transférer massivement le profit des entreprises vers des États ou territoires à fiscalité privilégiée.

49. Par ailleurs, l'on constate une grande asymétrie dans les rapports de force. Le rapport de force entre les EMNs et l'administration fiscale des pays en développement n'est pas équilibré. L'administration fiscale n'a pas les moyens pour l'accès à l'information et pour les moyens humains. Concernant ce dernier, l'administration rencontre beaucoup de difficultés car les agents de l'administration sont mal payés et sont incités à travailler dans les cabinets d'avocat où leurs compétences y sont très valorisées). La multinationale dépasse les différentes frontières fiscales nationales et s'installent dans plusieurs juridictions : l'EMN peut posséder la cartographie complète des différentes structures fiscales et peut arbitrer entre les systèmes fiscaux de chacun des États, afin de soutirer des avantages de ces différences de législations fiscales (en utilisant comme indicateur les taux effectifs d'imposition¹⁴¹). Or, les administrations fiscales sont figées sur le droit fiscal national. Cette asymétrie constitue clairement un avantage pour les EMNs lesquelles disposent des informations suffisantes. De cette manière, les EMNs s'organisent afin de payer le minimum d'impôts dans les États où la fiscalité est normale.¹⁴²

¹³⁹ Ernesto CRIVELLI, Ruud de MOOIJ and Michael KEEN, « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, » IMF Working Paper, N°15-118, 2014, p.22. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> Consulté en juillet 2019.

¹⁴⁰ Nations Unies Commission Économique pour l'Afrique (UNECA), Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réforme de l'imposition des entreprises multinationales, Addis-Abeba, 2018, p.29. <https://www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/bes_erosion_fr.pdf> consulté en mai 2018.

¹⁴¹ Comme l'a souligné, en France, l'Inspection Générale des Finances dans son rapport : « *Les groupes multinationaux s'efforcent de minimiser leur taux effectif global d'imposition afin d'améliorer leur communication financière. Le montant des impôts acquittés auprès de l'ensemble des administrations fiscales est mis en évidence dans la communication financière des sociétés cotées. Lorsqu'ils sont bénéficiaires, les groupes cotés en bourse doivent rendre des comptes sur leur taux effectif global d'imposition : si leur bénéfice est réinvesti, en l'absence de versement de dividendes, leur taux effectif d'imposition a un impact direct sur leur capacité d'investissement ; si leur bénéfice donne lieu à un versement de dividendes, le taux effectif d'imposition affecte le rendement de l'investissement consenti par les actionnaires du groupe. Dans les deux cas, le taux d'imposition a un impact direct sur la création de valeur pour l'actionnaire* ».V. IGF, « Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupes », Note N° 2012-M-032-03, mars 2013, p.5.

¹⁴² P. MALHERBE, *Éléments de droit fiscal international*, éd. Bruylant, Belgique, 2015.

Le contrôle fiscal des prix de transfert doit être conçu comme un « *garde-fou* »¹⁴³ contre les stratégies de transfert des bénéficiaires au sein d'un même groupe aux entités le moins lourdement imposées, et par là-même un outil de lutte contre l'érosion de la base d'imposition. Certes, un pays doit se doter d'une législation appropriée en matière de contrôle de prix de transfert, mais encore faut-il que les objectifs de politique fiscale prennent en compte le contexte existant pour garantir l'application efficiente des règles.

50. (c) Un autre écueil consiste à la mise en application du principe de pleine concurrence. Dans les lignes directrices de 1995, l'OCDE fait état que « *dans certains cas le principe de pleine concurrence est difficile et complexe à mettre en œuvre* »¹⁴⁴, et note que « pour certains » le principe de pleine concurrence « ne prend pas toujours en compte les économies d'échelles et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises »¹⁴⁵. La complexité de la pratique a été mise en évidence par les expériences des pays développés et des pays émergents. L'impossibilité de la mise en œuvre dans la pratique dans les pays en développement sera à démontrer.

51. **Interrogations.** Face à ces constats, l'on se demande si le *principe de pleine concurrence* peut garantir une mise en œuvre fidèle à son esprit dans les pays en développement ? M. Einaudi pose le problème avec une grande netteté : *une loi qui est continuellement violée mérite-t-elle toujours d'être conservée ?*¹⁴⁶

La norme fiscale internationale « principe de pleine concurrence » peut-elle répondre aux objectifs et aux besoins des pays en développement ? Le principe de pleine concurrence permet-il d'assurer une répartition équitable des profits des filiales ou établissements stables¹⁴⁷ des groupes de société dans les pays en développement ? Le principe de pleine concurrence participe-t-il à la lutte contre les transferts indirects de bénéficiaires dans les pays en développement ? Réciproquement, permet-il de protéger la base d'imposition de ces pays ?

52. Intérêt de l'étude.

L'intérêt de cette étude est de permettre à l'administration fiscale de mobiliser les recettes fiscales et de faire respecter le principe de l'égalité de tous devant les charges publiques. Elle place un regard critique sur un principe largement admis. Elle questionne l'aptitude de ce principe à atteindre les objectifs poursuivis par les administrations fiscales des pays en développement. Il convient de préciser que notre but n'est pas de céder à une sorte d'activisme ou de militantisme consistant à nier les travaux réalisés par l'OCDE, désignés comme « club de pays riches »¹⁴⁸, ni d'appeler à un conflit entre les juridictions pour l'attribution de la matière imposable¹⁴⁹ pour les pays en développement. Notre étude s'inscrit plutôt dans les lignes directrices du programme des Nations Unies pour le financement sur le développement¹⁵⁰, laquelle acte dans l'amélioration des conditions de vie des populations dans

¹⁴³ Vincent ROUX et Simon BERNARD, « Création de valeur dans une économie multipolaire ou la face cachée des prix de transfert », *RDF*, No 24, 14 Juin 2018, 296.

¹⁴⁴ Rapport OCDE de 1995, § 1.8.

¹⁴⁵ Rapport OCDE de 1995, § 1.9.

¹⁴⁶ Einaudi LUIGI, « La coopération internationale en matière fiscale (Volume 025) », in: *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, The Hague Academy of International, p.24.

¹⁴⁷ La problématique des prix de transfert s'applique aux sociétés filiales, mais aussi aux établissements stables de sociétés étrangères.

¹⁴⁸ Désignation utilisée par l'hebdomadaire londonien *The Economist* : <https://www.economist.com/the-economist-explains/2017/07/05/what-is-the-oecd>. Consulté en août 2019.

¹⁴⁹ Caroline SILBERZTEIN et Cyrille DERO, « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *RDF*, 28 septembre 2017, N° 39, 472.

¹⁵⁰ ONU, *Transformer notre monde : le Programme de développement durable à l'horizon 2030*, Résolution adoptée par l'Assemblée Générale le 25 septembre 2015, Soixante-dixième session de l'Assemblée Générale, A/RES/70/1, 1516301 (F), p.6.

les pays en développement¹⁵¹. Les progrès, à cet égard ne sont pas garantis si les pays en développement continuent à être excessivement dépendants des ressources fiscales fournies par les partenaires du développement.¹⁵² Par ailleurs, s'agissant du droit fiscal international dont la portée est commune à tous les États, il est à notre avis utile que les normes fiscales soient analysées par rapport au contexte économique, social et juridique existant, et que les pays en développement puissent faire valoir leurs besoins et leurs implications dans l'élaboration des règles fiscales internationales.

Intérêt financier. On peut lire dans le « Programme d'action d'Addis-Abeba de 2015 »¹⁵³ qu'accroître les recettes des pays en développement est l'un des défis majeurs sur la voie du développement durable. On constate une prise de conscience générale des pays en développement face aux enjeux financiers des prix de transfert¹⁵⁴, notamment en Afrique¹⁵⁵ et dans les pays en développement¹⁵⁶ en général. La Commission économique pour l'Afrique des Nations Unies (UNECA)¹⁵⁷ estime que les prix

¹⁵¹ Les Nations Unies dirigent le processus d'appel à la communauté internationale à élaborer le programme de développement pour l'après-2015. Les objectifs de développement durables (ODD) remplacent les objectifs du Millénaire pour le développement (OMD). Il s'agit d'un ensemble d'objectifs universels en vue de relever les défis urgents auxquels le monde est confronté sur le plan économique, politique et écologique. Ces objectifs réaffirment l'engagement international des États, dont les mots d'ordre consistent à : « mettre un terme à la pauvreté, de façon permanente, partout (...), en cherchant à ne laisser personne de côté. Et surtout, (...) afin de bâtir un monde plus durable, sûr et prospère, pour l'humanité toute entière. <https://www.undp.org/content/undp/fr/home/sustainable-development-goals/background.html>. Consulté en août 2019.

¹⁵² Une prise de conscience au niveau du politique a été observée à ce sujet, voir : Union Africaine et Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique (UA/UNECA), « Flux Financiers illicites », Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, Avant-Propos de Thabo MBEKI, 2016, p.4. Une thèse en sciences économiques a démontré que les aides extérieures manquent cruellement de continuité et de stabilité, accentuant ainsi la vulnérabilité structurelle des pays en développement. A cet effet, la mobilisation des ressources intérieures à travers la fiscalité (directe et indirecte) s'avère la meilleure option. Pour plus d'analyses, voir la thèse de Souleymane DIARRA, Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les pays en développement, (th.) Université d'Auvergne – Clermont-Ferrand I, (dir) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2012.

¹⁵³ En 2015, la Conférence des Nations Unies sur le financement du développement réunie à Addis-Abeba a mis sur pied un accord, qui est conclu à l'échelle mondiale sur les actions à mener pour mobiliser les ressources à l'appui du développement. A cette occasion fut lancée l'*Addis Tax Initiative* par trente pays et de nombreux bailleurs de fonds qui s'engagent à soutenir cet objectif. V. Addis Tax Initiative : <https://www.addistaxinitiative.net/fr/>.

¹⁵⁴ En effet, l'arrivée des investissements dans les pays en développement a pris beaucoup de retard par rapport à l'expansion de ces investissements dans les pays développés et les pays émergents. La proportion du marché des EMNs à l'échelle de la planète est dominée par les pays développés, qui échangent surtout entre eux. On peut toutefois constater que la part des PED dans le commerce mondial tend à s'accroître, sous l'effet des politiques d'ouvertures, de l'implantation des firmes multinationales et de la recherche de spécialisations productives plus affirmées. Pour plus de données, voir : Frédéric TEULON, *Problèmes économiques contemporains : Les pays en développement*, Hachette, 1999, p.77.

¹⁵⁵ Le gouvernement de la Zambie estime, par exemple, qu'il perd 2 milliards de dollars par an : 15 % de son PIB, du fait de l'évasion fiscale des entreprises qui exploitent les mines de cuivre du pays. Le transfert des bénéfices érode la base d'imposition des pays où les entreprises multinationales opèrent, mais aussi de ceux où elles ont leur siège. (The Economist, « *The Missing \$20 Trillion* », 2013, Feb16).

¹⁵⁶ L'évasion fiscale, y compris via le transfert des bénéfices des entreprises multinationales, est un grave problème pour beaucoup de pays en développement, surtout ceux qui sont richement dotés de ressources naturelles. Voir : Ernesto CRIVELLI, Ruud De MOOIJ et Michael KEEN, « *Base erosion, profit shifting and developing countries* », IMF Working Paper, 2014, N° 15-118, p.1-29. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> consulté en mars 2019.

¹⁵⁷ UNECA/African Union et Economic Commission for Africa, *Illicit Financial Flows: Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa*, 2015, Addis Ababa. « les produits d'activités criminelles y participent à hauteur de 35% et la corruption à 5% ».

de transfert constituent un élément central du phénomène de la fuite de capitaux, désigné comme « les flux financiers illicites ». Ils participent à ce phénomène à une proportion estimée à 60%, faisant perdre aux États africains entre 50 Md\$ et 150 Md\$ par an. P. Jacquemot¹⁵⁸ soumet l'hypothèse que « *si un quart du stock des capitaux enfuis était rapatrié, le ratio « investissement/PIB » du continent africain dans son ensemble passerait de 19 % à 35 %, soit un taux qui serait parmi les plus élevés du monde* ». En outre, plusieurs études ont démontré que le budget des pays en développement dépend doublement des recettes collectées de l'impôt sur les sociétés (IS) qu'il est dans les pays développés (valeur en pourcentage et non en pas en valeur absolue).¹⁵⁹ En d'autres termes, le pourcentage des recettes de l'IS dans les pays en développement représente le double du pourcentage de l'IS dans les pays développés¹⁶⁰. En termes de valeur absolue, les recettes d'IS collectées de ces EMNs ne représentent pas l'IS normalement dû à cause de l'évasion fiscale laissant les profits taxables dans ces pays échapper à l'imposition locale.

Intérêt social et d'équité. Il importe de souligner que la légitimité de l'impôt repose sur une représentation de la fiscalité comme concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, et fait également appel à une vision de la justice fiscale. Il n'est pas juste que les multinationales exercent des activités et exploitent les ressources naturelles dans une juridiction sans que celles-ci participent aux charges publiques locales, ce que les anglo-saxons dénomment « *fair share of tax* » définie comme la *juste* répartition de recettes fiscales qui revient à l'État. Ce concept dessine la nécessité d'une fiscalité *juste* ou peut-être plus correctement d'une fiscalité équitable. C'est un concept de la science fiscale qui est à notre avis pertinent dans la mesure où le fondement de l'acceptation de l'impôt est basé sur le principe d'égalité devant l'impôt. Ainsi, nous allons orienter notre recherche à travers la définition de L. Mehl de cette notion, qui requiert selon lui « *la conformité des principes et des conditions d'application du système fiscal aux normes politico-sociales reconnues comme valables dans une société donnée* »¹⁶¹.

53. Un levier de politique économique. Dans sa thèse axée sur les pays en développement, P. Ngaosyvathn écrivait que « *l'impôt a vocation à participer à toutes les « grandes querelles » qui ébranlent les pays en développement* »¹⁶². Cette affirmation confirme l'existence d'un lien étroit qui existe entre la fiscalité et le développement, lui-même cristallisé dans un programme à l'OCDE¹⁶³ pour identifier les besoins des pays en développement. A l'heure de la mobilité des capitaux et la réduction des aides financières extérieures perçues par les pays en développement¹⁶⁴, la mobilisation des

¹⁵⁸ Pierre JACQUEMOT, *L'Afrique des possibles, les défis de l'émergence*, Karthala, 2016. P. Jacquemot est maître de Conférences à l'Université Paris-Dauphine.

¹⁵⁹ Ernesto CRIVELLI, Ruud De MOOIJ et Michael KEEN, *art.cit.*, p.1-29.

¹⁶⁰ ATAF/CUA, *Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018*, Éd. OCDE, Paris, 2018.

¹⁶¹ Lucien MEHL, *Science et technique fiscales*, PUF, coll. « Thémis », 1959, t.1, p.312.

¹⁶² Pheuiphanh NGAOSYVATHN, *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement : Le rôle qualitatif. L'impôt promoteur du développement économique et socio-politique*, (dir.) Louis TROTABAS, Bibliothèque de Science Financière, Tome XIII, Paris, LGDJ, 1980, p.300. Selon l'auteur, « le rôle qualitatif de l'impôt consistera à renforcer la lutte des pays en voie de développement pour se libérer du sous-développement et de la dépendance, et concrètement à aider ces pays à changer profondément le type de production, de consommation et d'échange et à adopter de nouveaux modes de rapports sociaux, de nouvelles manières de produire, de s'associer, de travailler et de consommer, c'est-à-dire de vivre, vivre pour bâtir un monde. »

¹⁶³ En 2010, l'OCDE a mis en place un Groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement réunissant de multiples parties prenantes dont les pays membres de l'OCDE, des pays émergents et en développement, des organisations régionales et internationales et des représentants de la société civile et des entreprises. Pour tous, l'objectif est d'agir pour améliorer les conditions d'ensemble et doter les pays en développement des moyens de percevoir des recettes fiscales suffisantes et adéquates et de bâtir des États efficaces. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/developpement/la-fiscalite-et-le-developpement.htm>.

¹⁶⁴ Sous la pression de l'Organisation Mondiale du Commerce (O.M.C.), les droits de douane disparaissent ils sont progressivement remplacés par une taxe sur la valeur ajoutée promue au rang d'impôt quasiment naturel dans le monde entier. Celle-ci représente aujourd'hui près de deux tiers des recettes publiques.

ressources fiscales intérieures¹⁶⁵ constitue une des priorités absolues des administrations fiscales dans *les pays en développement*. Les études¹⁶⁶ montrent que les prix de transfert sont des sources potentielles de recettes que les gouvernements des pays à faible revenus n'ont pas exploitées ou ont tendance à sous exploiter. L'étude de J. Sundaram¹⁶⁷ corrobore cette conclusion.

Sur la base de ces constats, notre étude est en effet, motivée par deux raisons précises : Premièrement, les prix de transfert constituent un domaine inexploré pour les pays en développement. C'est la raison pour laquelle les autorités fiscales des pays en développement sont désarmées face au pratique de manipulation des prix de transfert les groupes multinationaux de sociétés. Ce qui entraîne des préjudices financiers¹⁶⁸ et sociaux¹⁶⁹ considérables. Les mesures devraient être axées sur les alternatives de simplification des mesures, et prioriser des objectifs comme la facilité d'administration et la sécurité juridique. Deuxièmement, à l'heure de la globalisation économique, les prix de transfert relèvent d'un domaine particulièrement important. La nécessaire réflexion à la mise en place de réformes profondes nécessite l'engagement et la participation des pays en développement. En conséquence, son étude mérite que l'on s'y attarde.

54. Originalité de la recherche :

De très nombreuses études se sont intéressées à ce sujet. La littérature existante a beaucoup critiqué le « principe de pleine concurrence », notamment l'approche d'évaluation des prix de transfert de

¹⁶⁵ Pour mesurer le niveau de recettes fiscales, l'indicateur utilisé est le taux de pression fiscale ou le taux de prélèvement fiscal, lequel est défini comme le rapport entre le PIB et les recettes fiscales collectées.

¹⁶⁶ V. Mick MOORE et Wilson PRICHARD, « Comment les gouvernements des pays à faibles revenus peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales ? », ICTD Cahier de recherche, Novembre 2017, N°70. Selon les auteurs : « *Les huit manières d'augmenter les recettes fiscales des pays en développement sont : lutter plus activement et efficacement contre les mauvaises évaluations des transferts au sein des entreprises transnationales ; mieux taxer les activités minières ; augmenter les taxes d'accise sur le tabac et l'alcool ; réduire les exemptions fiscales pour les investisseurs ; mieux mettre en œuvre la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxer plus activement les revenus et les actifs des citoyens riches qui sont de plus en plus nombreux, taxer plus lourdement la propriété et l'occupation de l'immobilier urbain ; et d'obliger les organismes gouvernementaux d'être de meilleurs « citoyens de l'impôt ».*

¹⁶⁷ Jomo K. SUNDARAM, *Transfer Pricing Is a Financing for Development Issue*, UN DESA, 2012, Preface <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/20120314_08938.pdf>. L'auteur cite que « *transfer pricing is a 'financing for development' issue, as a country's ability to mobilize domestic resources for development would be hampered without its due tax revenues.*»

¹⁶⁸ Les pertes financières considérables sont évaluées dans cet article du FMI : Ernesto CRIVELLI, Ruud de MOOIJ and Michael KEEN, « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, » IMF Working Paper, N°15-118, 2014, p.22. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> Consulté en juillet 2019.

¹⁶⁹ Le comportement d'éviter l'impôt constitue une distorsion à l'égalité des citoyens devant l'impôt.

l'OCDE^{170,171}. Les travaux de J. Pellefigue et de L. Eden¹⁷² l'ont étudié sous un angle économique ; d'autres thèses l'ont abordé sous une approche de technique fiscale¹⁷³ à ne citer que la thèse de N. Gharbi¹⁷⁴ sur le contrôle fiscal des prix de transfert, de F. Kouame¹⁷⁵ sur les industries du cacao en Côte d'Ivoire et de E. Dialigué Bâ¹⁷⁶ sur la réglementation des prix de transfert au Sénégal. Celles-ci avaient constaté les défaillances du PPC mais leur démarche ne cherchait pas à adopter une approche hors-OCDE. De même, une grande partie des recherches et des efforts fournis ces dernières années aux administrations fiscales des pays en développement ont porté sur des aspects administratifs, tout en conservant l'approche de l'OCDE¹⁷⁷. Deux manuels importants traitent la question de manière

¹⁷⁰ La majorité des études sont dans la littérature anglophone. (cf. Chapitre 2 de la première partie). J. ANDRUS and R. COLLIER, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*, Oxford University Press, 2017, 320p ; Eden LORRAINE, « The Arm's Length Standard: Making It Work in a 21st Century World of Multinationals and Nation States. » In Thomas POGGE and Krishen MEHTA (eds), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press, 2016, p.153-172 ; Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », *BF*, 2014, Vol. 12, p.1 et s. ; J.-P. LE GALL, « Quelques réflexions sur 'l'arm's length principle' après le 46e Congrès de l'International Fiscal Association (Cancun octobre 1992) », *RDF*, 1992, n° 50, p. 1941.

¹⁷¹ Les travaux qui s'intéressent aux pays en développement étaient rares voire inexistantes (avant la crise de 2008, notamment). Les premières recherches approfondies réalisées dans les perspectives des pays en développement ont été réalisées au sein de l'International Centre for Tax and Development, et particulièrement par le Professeur Sol Picciotto et l'ancien inspecteur de l'administration fiscale américaine Michael C. Durst : Michael DURST, « Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the 'Transactional Net Margin' Transfer Pricing Method », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper 2016, N° 44 ; Michael DURST, « Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries », ICTD Working Paper, 2014, N° 18 ; Sol PICCIOTTO, « Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? », ICTD Working Paper, 2014, N°13 ; Sol PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for its Simplification », ICTD Working Paper, 2018, N° 86 ; Tovony RANDRIAMANALINA, Les prix de transfert dans les pays en développement : Cas de Madagascar. Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence », Working Paper ATAF, N°23, p.23.

¹⁷² Eden LORRAINE, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, Toronto, University of Toronto Press, 1998, 757p.

¹⁷³ V. Renaud JAUNE, Le droit et la régulation des prix de transfert, Daniel Gutmann, thèse Paris 1, déc. 2018. ; El Hadji DIALIGUE BA, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, dir. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Thèse Paris Est, 2011 ; Jingyi CAI, Les prix de transfert à travers le principe de pleine concurrence, (dir.) Christian LOUIT, thèse Aix-Marseille 3, 2009 ; José GALINDEZ, (thèse en cours) ; Jeanne IVANCHEVA-FLAMANT, Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale : les prix de transfert, Thèse Paris 2, dir. Jean LAMARQUE, 2002 ; Marta PANKIV, Contemporary Application of the Arm's Length Principle, IBFD, Wien University, 2017 ; Andréa BULLEN, Arm's Length Transaction Structure, IBFD, 2011 ; Aitor Navarro Transactional Adjustments in Transfer Pricing, Wien University, IBFD, 2016 ; Joseph AYANGMA AYANGMA, *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC*, l'Harmattan, Paris, 2015, p.347.

¹⁷⁴ Najib GHARBI, Le contrôle fiscal des prix de transfert : analyse rétrospective et étude prospective, dir. Thierry Lambert, Thèse publiée, Paris 13, 2004.

¹⁷⁵ Noël Faustin KOUAME, Les prix de transfert dans les transactions des entreprises multinationales : Exemple de l'industrie du café et du cacao en Côte d'Ivoire-aspects juridiques, fiscaux et économiques, (dir.) Arnaud RAYNOUARD, Thèse Paris 9, 2008.

¹⁷⁶ El Hadji DIALIGUE BA, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, (dir.) Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, th. Paris Est, 2012.

¹⁷⁷ Les travaux réalisés à l'OCDE concernent des mesures administratives pour résoudre l'absence de données comparables ainsi que l'évaluation des risques aux prix de transfert. V. OECD, *Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries*, OCDE, Paris, 2014 ; OCDE, *Projet de Manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert*, OCDE, Paris, 2013. V. aussi : Platform for Collaboration on Tax, *A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparable Data for Transfer Pricing Analyses*, 2017.

pédagogique dont le Manuel de l'ONU¹⁷⁸ et le Manuel de la Banque Mondiale¹⁷⁹. Ces Manuels ne remettent pas en question le PPC. A titre d'exemple, le Manuel de la BM n'aborde pas les mesures brésiliennes de la marge fixe. Une nuance doit être apportée avec le Manuel de l'ONU qui spécifie les pratiques des pays émergents, mais qui recommande le respect du PPC. À la différence de ces travaux réalisés, notre étude analysera le fondement du PPC pour savoir si celui-ci correspond aux besoins des pays en développement, et suggèrera les aspects administratifs qui pourraient être utiles aux administrations fiscales de ces pays, en proposant une approche divergente de celle de l'OCDE¹⁸⁰. L'Union Européenne a récemment financé un projet sur la question pour les pays de l'Afrique de l'Ouest¹⁸¹.

55. Hypothèses

Cette thèse part du constat que les manipulations agressives des prix de transfert par les groupes érodent la matière imposable taxable des pays en développement mais que le principe de pleine concurrence pêche par un excès de complexité et serait difficile à mettre en œuvre concrètement. À défaut d'une « *directive pratique claire et universellement applicable* », notamment sur le choix des méthodes de détermination des prix de transfert (parmi les cinq recommandées par l'OCDE) et plusieurs autres facteurs à tenir en compte, l'application du PPC devient subjective.

Notre deuxième hypothèse consiste à avancer que l'application du PPC peut engendrer des résultats opposés à ceux initialement escomptés.

56. Méthodologie de recherche

Cette thèse n'est pas une thèse dogmatique au sens strict, bien que le travail critique d'instrument technique nous aura amené sur le rivage d'une réflexion conceptuelle. Elle se veut pragmatique et par conséquent, elle cherchera à apporter sa pierre à l'édifice doctrinale sur les prix de transfert, concernant notamment les administrations fiscales des pays en développement. Elle ne s'enferme pas dans une approche purement positiviste¹⁸². Concernant l'apport de la jurisprudence, compte de tenu de la spécificité de l'étude, il n'est pas possible de recourir à une méthode jurisprudentielle. En revanche, on a essayé de les utiliser lorsque cela était possible. Cette recherche privilégie une méthode de recherche qualitative basée sur des observations et des entretiens ainsi que sur le droit comparé (expliquant par exemple la pratique des pays émergents comme le Brésil, l'Inde et l'Argentine).

57. Résultats des recherches

¹⁷⁸ UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, éd. United Nations, 2017. La première éd. date de 2012; Sébastien GONNET and al., « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies », *Transfer Pricing International Journal*, July, 2013; Sébastien GONNET and al., « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies - Case studies », *Transfer Pricing International Journal*, March 2014 ; Starkov M. MAITRA, and A. LI, « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies - Adjustment for risk », *Transfer Pricing International Journal*, May 2015.

¹⁷⁹ World Bank Group, Transfer Pricing and Developing Economies. A Handbook for Policy Makers and Practitioners, Washington DC, World Bank, 2016, p.391.

¹⁸⁰ Michael DURST, « Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the 'Transactional Net Margin' Transfer Pricing Method », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, Brighton, 2016, N° 44 ; Luis E. SCHOUERI, « Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD », *BIT*, 2015, Vol. 12, N° 698; Sol PICCIOTTO, « Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? », ICTD Working Paper, 2013, N° 13 ; Et enfin, Michael DURST, « Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries », ICTD Working Paper, 2014, N°18.

¹⁸¹ Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN, and Gérard POINTE, Transfer Pricing: Study on the Feasibility of Introducing Safe Harbour Provisions in ECOWAS Countries, European Commission, 2017. https://ec.europa.eu/europeaid/transfer-pricing-study-feasibility-introducing-safe-harbour-provisions-ecowas-countries_en Consulté en 2017.

¹⁸² Une approche positiviste est une approche qui adopte le droit positif, c-à-d « le droit valide ou en vigueur ». A. J. ARNAUD, *Dictionnaire de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, 1993, p.203.

Le principe de pleine concurrence, érigé au rang de règle internationalement admise pose un problème majeur. La raison d'être des règles de prix de transfert est la répartition des profits imposables des EMNs entre les juridictions et parallèlement la protection de la base taxable des juridictions où chaque entité d'une EMN opère¹⁸³. Mais cette finalité ne nous semble pas éludée par les règles actuelles de prix de transfert, notamment concernant les pays en développement. A cet effet, il y a eu lieu d'examiner si en matière de politique fiscale, le recours à des méthodes non-orthodoxes, c'est-à-dire « à des méthodes non OCDE » peut contribuer à une solution optimale pour la répartition des profits imposables des EMNs, ne serait-ce qu'à titre transitoire. En définitive, la taxation unitaire pourrait être la solution idéale, pour le long terme.

58. Problématiques de recherche et annonce du plan.

Nos hypothèses permettent de formuler les problématiques de recherche. Il importe de savoir, dans un premier temps, si, en effet, le principe de pleine concurrence en tant que référence internationale, permet de protéger les matières taxables des pays en développement en évitant la double imposition et l'évasion fiscale. Comme la complexité systémique de mise en œuvre de ce principe n'est pas prête d'être résolue, l'on se devait de se demander dans un second temps si des remèdes efficaces existent pouvant régler ce problème de complexité, ou alors, s'il est nécessaire de réfléchir à une solution plus pérenne à long-terme laquelle aborde un paradigme différent qui est celle de la taxation unitaire, et qui abandonne entièrement le principe « des entités indépendantes » et ses méthodes comparatistes.

59. Pour examiner ces questions, nous devons décomposer le raisonnement.

Dans la Partie I, nous analyserons la lente maturité du principe pleine concurrence en décrivant l'évolution du principe sous l'égide de l'OCDE. L'ONU s'est saisie du sujet et a contribué à la diffusion du principe dans le reste du monde (dans les pays non-membres). Il convient toutefois de souligner que les lignes directrices de l'OCDE constituent la référence en la matière. La technicité du contrôle fiscal des prix de transfert sera examinée sur la base de ces dernières. L'étude sera menée dans la perspective de l'administration fiscale. La nécessaire transposition de cette norme fiscale dans les législations nationales impose d'étudier les difficultés techniques, administratives et juridiques dans la pratique. Elle tentera de démontrer les fragilités du fondement théorique et les difficultés pratiques du principe. L'insécurité juridique que soulève la complexité technique de la norme aura pour conséquences de générer des conflits. Compte tenu de ces arguments, nous suggérerons d'abandonner progressivement le principe de pleine concurrence, dans les pays en développement.

Dans la Partie II, nous suggérons de remplacer le principe de pleine concurrence, de manière progressive, en proposant des approches pragmatiques à mettre en œuvre dans un court-terme et en suggérant un changement de paradigme dans un long-terme. Dans un premier temps, nous proposerons des méthodes non-orthodoxes aux méthodes d'évaluation des prix de transfert proposées par l'OCDE. Celles-ci sont pratiquées au Brésil, en Inde et en Argentine. Elles ont démontré leur efficacité notamment par rapport à des objectifs de politique fiscale comme la simplicité d'administration, la sécurité juridique et la transparence des règles fiscales. En outre, notre étude veut corroborer les recherches postulant la nécessité de remplacer le paradigme de l'imposition des groupes de sociétés. Ainsi, nous essaierons de prouver que la taxation unitaire des groupes de sociétés est une solution idéale dans un long terme. En ce sens, une introduction progressive de cette alternative est possible au sein d'un espace régional. Au-delà de la technique, l'impôt est aussi politique. La taxation unitaire rencontre des oppositions politiques. Nous terminerons notre étude jusque-là technique par une analyse politique démontrant l'implication des rapports de force entre les États et les EMNs dans le processus politique d'élaboration des normes fiscales internationales.

¹⁸³ Cette affirmation est soutenue par les objectifs de la réglementation des prix de transfert, dans le domaine de l'économie (v. thèse de Julien Pellefigue), tout autant que dans le domaine du droit fiscal international (V. Taxation of Foreign and National Enterprises. Volume 4: Methods of Allocating Taxable Income, (League of Nations, Document N° C.425(a).M.217(a). 1933. II.A1933). V. aussi BEPS Monitoring Group, Revision on the UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (Restoring the primacy of the article 9), p. 7 et s. <<https://static1.squarespace.com/static/5a64c4f39f8dceb7a9159745/t/5bac9e071905f4689fd51b02/1538039306826/BMG+Submission+to+UNTC+article+9+final.pdf>> Consulté en août 2019.

PREMIÈRE PARTIE : CRITIQUE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

60. **La lente maturité du standard international.** Le principe de pleine concurrence a aujourd'hui plus de *quatre-vingts ans*. Ce principe a connu une lente évolution pour atteindre sa maturité dans le domaine du droit international. Depuis 1932-1933, il constitue la « clé de voûte des prix de transfert » par l'OCDE et ses pays membres. Il faut ici souligner que notre étude menée ne concernait que les pays membres de l'OCDE. Avec la réforme des mesures fiscales internationales actée par l'OCDE, considérée par certains auteurs comme une « révolution fiscale »¹⁸⁴, le principe a été réaffirmé comme un standard international et à la fois la pierre angulaire des prix de transfert pour tous les États. Actuellement, il est le résultat d'un « consensus international »¹⁸⁵ et a atteint un statut *universel*. Toutefois, le standard international n'est pas exempt de critiques.

61. **Plusieurs problèmes avec le principe.** De nombreux auteurs¹⁸⁶ affirment que le principe ne reconnaît pas la réalité économique des entreprises multinationales, tandis que d'autres auteurs¹⁸⁷ considèrent que ce principe ne permet pas de garantir des résultats fiables et équitables, notamment au détriment des pays en développement¹⁸⁸. Les autorités fiscales des pays en développement dénoncent les difficultés rattachées à l'application de ce principe conventionnel dans le cadre d'un contrôle fiscal sur les prix de transfert¹⁸⁹. Il n'existe aucune directive claire d'application du principe au sein des législations fiscales nationales¹⁹⁰. La recherche du prix de pleine concurrence est compliquée et délicate. Il y existe une forte possibilité que son application soit subjective. Les conséquences sont l'accroissement de l'insécurité juridique pour les contribuables EMNs, source de conflits entre les autorités fiscales et les contribuables EMNs¹⁹¹. Les autorités fiscales seront les plus grands perdants dans la mesure où les bases fiscales continueront d'être asséchées ou érodées puisque les bénéfices taxables seront transférés artificiellement vers des États ou territoires à fiscalité

¹⁸⁴ Benoît DELAUNAY, « BEPS et Contrôle fiscal », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, N° 1, p.111.

¹⁸⁵ Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, Éd. 2019, 676p.

¹⁸⁶ Sol PICCIOTTO, *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, ICTD Institute of Development Studies, Brighton, 2017, 197p ; Eden LORRAINE, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, Toronto, 1998, 856p.

¹⁸⁷ Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95 ; Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », *Bulletin Francis Lefebvre*, 2014, Vol. 12, p.9-10.

¹⁸⁸ Les propositions de la Chine et l'Inde réclament l'équité entre nations dans l'application du principe de pleine concurrence. Voir : UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, 2017, D.2.4.4.; V. aussi la proposition de Michael Durst pour les pays en développement : Michael DURST, « Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the 'Transactional Net Margin' Transfer Pricing Method », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, Brighton, 2016, N°44.

¹⁸⁹ Concernant les difficultés d'application du principe dans les pays en développement, il y a par exemple les manques de comparables. Voir : UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, 2017, D.2.3.4; Patricia HOFMANN & Nadine RIEDEL, « Transfer Pricing Regimes for Developing Countries », *BIT*, 2018, Vol. 7, N° 4/5 ; Sol PICCIOTTO, « Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, Brighton, 2013, N° 13.

¹⁹⁰ Sur ce sujet, le rapport de l'OCDE de 1979 précise que le Projet de Convention de 1963 avait ouvert la voie à une démarche commune en proposant une conception et une acception commune. OCDE, *Prix de transfert et Entreprises Multinationales*, Rapport du Comité des Affaires Fiscales, 1979, Préface 6. Pour l'application du principe en droit interne, chaque État souverain émet leur propre directive d'application, conduisant à des pratiques variées. Les risques sont les conflits pour l'attribution de la base taxable entre juridictions, ainsi que l'insécurité juridique pour les contribuables.

¹⁹¹ Nous reviendrons plus en détail dans le Titre suivant.

privilégiée (les paradis fiscaux). C'est dans ce contexte qu'il est possible de distinguer à la fois les critiques d'ordre théorique (**Titre 1**) et les critiques d'ordre pratique (**Titre 2**). Cette démarche a été empruntée au professeur Luis Schoueri¹⁹² à l'égard des reproches que celui-ci adresse au principe de pleine concurrence.

¹⁹² Il cite : « The first one deals with 'a conceptual flaw underlying the ALP while the second one concerns 'the feasibility of the ALP ». Luis E. SCHOUERI, « Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD », *BIT*, 2015, Vol.12, 698. Luis Eduardo Schoueri est professeur de droit fiscal à la faculté de droit de l'Université de São Paulo, vice-président de l'Institut brésilien de droit fiscal (IBDT).

TITRE 1 MATURITÉ ET DÉFICIENCE DU CONCEPT

62. **L'universalité du principe.** Nous avons vu que le principe de pleine concurrence est la pierre angulaire des prix de transfert. Ce principe repose sur les concepts comme « l'approche de la comptabilité séparée », « le marché libre » qui possèdent des mérites, mais également beaucoup de complexités. Toutefois, ses forces résident sur l'importance de sa valeur de « *consensus international* » et son caractère *quasi-universel*. C'est sur lui que repose l'affectation de la base imposable par l'administration fiscale et la déclaration des revenus imposables par l'entreprise multinationale.

63. **Les défaillances du principe.** Les littératures existantes considèrent que ce principe souffre de plusieurs défaillances. Notre étude suppose qu'à cause de ses défaillances, le principe ne permet plus de répondre aux exigences des États en matière d'équité fiscale, et aux besoins de sécurité juridique des entreprises. Par ailleurs, l'on peut se demander si ce principe adresse la juste répartition des bases fiscales entre les États, ou s'il favorise les pays développés au détriment des pays en développement.

Pour répondre à ces interrogations, il est important de décrire la genèse de ce principe dans un premier chapitre, analysant « sa maturité en tant que référence internationale des prix de transfert » (**Chapitre premier**). Ensuite, notre étude s'attachera à démontrer « ses défaillances conceptuelles » (**Chapitre second**).

CHAPITRE 1. MATURITÉ DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

64. **Un lent développement historique du principe de pleine concurrence.** Les développements qui suivent s'inscrivent dans une volonté plus large de compréhension de ce qui se rejoue depuis l'origine des travaux de la Société des Nations en 1920. À cet égard, ils ont vocation à mettre en lumière l'évolution du « principe de pleine concurrence » de sa naissance à aujourd'hui, et de permettre la remise en cause de ce principe selon lequel son fondement serait désuet et inapproprié pour la répartition des revenus des personnes liées (**Section 1**), ensuite de réaffirmer la victoire du principe de pleine concurrence comme le consensus international (**Section 2**).

Section 1. La genèse¹⁹³ du principe de pleine concurrence

Un standard international, résultat d'un consensus international. Le « principe de pleine concurrence » fonde son origine *fortuitement* dans les travaux de la Société des Nations (**Para 1**). Le système fiscal international issu des travaux de la Société des Nations a été repris par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), qui est devenue une puissante organisation internationale (non gouvernementale) grâce à une influence forte de ses pays membres (**Para. 2**), les difficultés que celui-ci ont soulevées ont suscité des contestations qui se font de plus en plus entendre (**Para 3**).

§ 1. L'origine fortuite du principe de pleine concurrence : la SDN

65. On ne peut étudier l'évolution du principe de pleine concurrence qu'à partir de l'analyse des travaux réalisés par les organisations supranationales telles que la Société des Nations (SDN), l'OCDE et l'ONU. Né sous les auspices de la Ligue des Nations, développé et diffusé sous l'égide de l'OCDE, le « principe de pleine concurrence » a été approuvé également par les Nations Unies, puis réaffirmé comme étant le « consensus international », dans un cadre global. Pour comprendre l'origine du principe de pleine concurrence, il est nécessaire de revenir sur ses travaux sous les auspices de la ligue des Nations à la fin des années 20.

A. Rôle précurseur de la Société des Nations¹⁹⁴

66. **Les premiers travaux de la SDN constituent la base théorique des règles fiscales internationales.** Dès les années 1920¹⁹⁵, les premiers travaux de la Société des Nations répondaient à la nécessité de parvenir au règlement de double imposition à la suite des conflits majeurs entre les souverainetés fiscales, à la promotion des investissements internationaux et l'attribution des droits d'imposition en

¹⁹³ Les développements sur l'histoire du principe de pleine concurrence procèdent en majeure partie des documents de la Société des Nations : Société des Nations, Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico, Genève, Commentaires et textes N° C.88.M.88.1946.II.A, 1946, ci-après le « Modèle de Londres », le « Modèle de Mexico » ou ensemble les « Modèles de Londres et de Mexico », et de manière complémentaire de S.I Langbein de 1986 : S.I. LANGBEIN, « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, 625-81 ; et des écrits du professeur Sol Picciotto : Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, University of Lancaster, 1992, updated in 2013, p.404 ; Hubert HAMAËKERS, « Arm's Length – How long ? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2002, Vol. 26, p. 34-37.

¹⁹⁴ Créée par le Traité de paix de Versailles signé le 28 juin 1919, la SDN est instaurée officiellement le 10 janvier 1920. Elle est dissoute en avril 1946 pour céder la place aux Nations-Unies.

¹⁹⁵ Le Comité financier de la Société des Nations était créé en octobre 1920 : « In February 1920, the Council (of the League of Nations) passed a Resolution stipulating that the League would convene an international conference to study the financial crisis and investigate options for remedying and mitigating the dangerous consequences arising from it ». League of Nations, International Financial Conference, Brussels, 1920: Proceedings of the Conference, 1920, vol. I, p.3. Pour des développements sur l'histoire de la SDN et ses travaux en matière de fiscalité, voir : Sunita JOGARAJAN, *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge University Press, 341p.

matière de revenus et capitaux aux États. Le premier modèle de convention fiscale officiel, fruit des développements du Comité fiscal, vit le jour en « 1928 » (puis en « 1933 »). Lorsque les problèmes particuliers liés aux entreprises transnationales apparurent, les travaux de la ligue des Nations se sont intéressés à la répartition des bénéfices des entreprises transnationales, lesquelles ont des activités économiques dans plus d'un État. À cet égard, le Comité s'était saisi des résultats de l'enquête entreprise par M. Carroll, et a publié ce rapport (ci-après désigné « Rapport Carroll »), qui fût rendu en 1932-1933. M. Carroll enquêtait sur la *législation et la pratique administrative de 27 États sur l'imposition des entreprises étrangères et nationales*, assimilée aux termes de « répartition des revenus des entreprises associées » ou, plus techniquement, à la « détermination des prix de transfert ». G. Guest et G. Tixier¹⁹⁶ considéraient que ces premiers travaux (que nous aborderons dans les développements - constitués par les différents modèles de conventions dits de « 1928 » puis de « 1933 » et du « Rapport Carroll ») jetaient les premières bases du 66. Un regard historique montre que ces travaux sont perçus comme le socle théorique du système fiscal international, mettant au jour les problématiques de la « répartition des revenus des entreprises associées ».

Ce sont notamment les objectifs du droit fiscal international à sa naissance. L'évolution du contexte économique international, et principalement l'intégration croissante des entreprises transnationales, a apporté une modification à l'égard de ces objectifs, et a rajouté récemment la nécessité de lutter contre « la double non-imposition de ces entreprises dans les États où elles ont des activités économiques réelles »¹⁹⁷.

67. Origine terminologique du principe. Pour comprendre les développements qui suivent, il convient de remarquer l'utilisation de deux notions, dont le « principe de pleine concurrence » et le « concept de l'entité distincte » ou « de la comptabilité séparée ». Le premier a été utilisé dans l'un des travaux auxquels se référait le Comité fiscal des Nations Unies : le « Rapport Carroll ». Ce rapport étudiait de manière très détaillée plusieurs législations nationales¹⁹⁸ et précisait que l'expression « principe de pleine concurrence » était la base de la régulation américaine de l'époque. Les modèles de convention fiscale ne faisaient pas référence à cette terminologie, mais utilisaient à la place deux notions presque synonymes : *entité indépendante* ou *entité distincte*.¹⁹⁹ Et la notion de « comptabilité séparée » est évocatrice de la présentation des comptes financiers des entités indépendantes.

Dès 1963, l'OCDE a repris les travaux du Comité fiscal des Nations Unies. L'OCDE a publié son propre modèle de convention fiscale, où le « principe de pleine concurrence » demeurait, et devenait plus tard, pour ses États membres le principal général à suivre. Le professeur S. Picciotto²⁰⁰ expliquait que les deux notions « *entité indépendante* » et « *principe de pleine concurrence* » rejoignent la même signification. L'objet sous-jacent repose sur : « *le pouvoir d'ajuster les comptes des entreprises sous*

¹⁹⁶ D'après le professeur G. GEST, « La notion de droit fiscal international fait son apparition au lendemain de la Première Guerre mondiale ; à l'époque où sont conclues entre États les premières conventions fiscales bilatérales contre la double imposition. » Voir : Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit fiscal international*, éd. PUF, 1985, Paris, p.13. Ils ont révélé que certains États comme l'Allemagne, le Royaume-Uni et les États-Unis ont commencé à élaborer des règles à l'encontre des problèmes de prix de transfert, dès 1919. Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit fiscal international*, éd. PUF, Paris, 1990, N° 418 et s.

¹⁹⁷ OCDE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports -Executive Summaries*, 2015.

¹⁹⁸ Les différentes législations nationales utilisaient des termes différents tels que « prix du marché » ou « juste valeur marchande ». Employés dans des contextes analogues, ces termes sont généralement interprétés comme étant équivalents ou semblables au principe de pleine concurrence. Groupe de la Banque Mondiale, *Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels*. Directions du développement. Washington, DC : Banque mondiale, 2016. doi : 10.1596/978-1-4648- 0969-9.

¹⁹⁹ L'expression « principe de pleine concurrence » était utilisée dans la régulation américaine section 485. V. League of Nations (1933) *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Volume 4: *Methods of Allocating Taxable Income*, Geneva: League of Nations, paras. 6, 384, 385, 694, 713. Cité par Sol PICCIOTTO, « *Problems of Transfer pricing and Possibilities for Simplification* », Brighton, ICTD Working Paper, 2018, N° 86, p.12.

²⁰⁰ Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, N° 86, p.12. Il précisait également qu'aucun des concepts ne fait référence à la tarification des transactions intra-groupes, ni à la recherche du juste *prix*, mais se focalisait sur la répartition des bénéfices.

contrôle commun, en reconnaissant que les entités liées ne sont pas indépendantes », le concept exige que « *celles-ci soient traitées comme si elles l'étaient* »²⁰¹. Sous l'égide de l'OCDE, le principe de pleine concurrence a été développé, jusqu'à devenir aujourd'hui le « standard international », (au sens de norme pratiquée à l'international) que les administrations fiscales et les EMNs doivent utiliser pour la détermination des prix de transfert. Depuis un siècle, c'est sur ce concept que se décide la répartition des bénéfices des EMNs. Il convient d'expliquer en détail l'évolution de ce principe au sein de la Société des Nations.

B. Prémices des règles de fiscalité internationale : les premiers travaux de la SDN

68. En créant les conditions du système fiscal international, la Société des Nations voulait « apporter plus de justice dans la répartition internationale de l'impôt, éviter les inconvénients de la double imposition et lutter contre l'évasion fiscale »²⁰². Dans un tel contexte, ses travaux se concentrèrent principalement sur ces deux problèmes.

La nécessité d'éliminer la double imposition : Selon le rapport de la Société des Nations, l'augmentation du poids des doubles impositions et d'évasion fiscale commencèrent à apparaître de manière significative à la suite de la Première Guerre mondiale²⁰³. Le développement des relations économiques internationales et les prétentions concurrentes des États en matière fiscale ont rendu indispensable la recherche de solutions rationnelles et équitables aux problèmes de localisation de certains biens ou activités imposables. Ces arguments ont emmené les experts gouvernementaux à se réunir au sein de la Ligue des Nations. Par la même occasion, le Comité fiscal des Nations Unies a été créé (en 1928).²⁰⁴ Leur objectif initial répondait à la nécessité de parvenir au règlement de double imposition à la suite des conflits majeurs entre les souverainetés fiscales. La double imposition constituait précisément l'une des barrières majeures à la promotion de cet objectif.²⁰⁵

La volonté de résoudre la répartition des revenus des entreprises liées. Parallèlement à ce constat, une autre difficulté naissante consistait en la détermination de la méthode d'allocation de revenus entre société-mère et établissement stable d'une part, et de répartir les profits entre entreprises associées situées dans plus d'un État, d'autre part. En d'autres termes, les investissements directs étrangers effectués par les EMNs posaient des problèmes particuliers, car il était difficile de déterminer le niveau approprié de bénéfices des différentes filiales (ou succursales) au sein d'un groupe de sociétés multinationales.²⁰⁶ Il apparut que les entreprises multinationales, définies comme celles qui *par-delà des frontières ont des intérêts communs*, ont identifié les stratégies pour maximiser leurs bénéfices en réduisant leurs impôts, via un transfert indirect des bénéfices à l'étranger. À titre

²⁰¹ En ce qui concerne la formulation officielle du principe de pleine concurrence, la plus courante se trouve dans les dispositions des modèles de convention fiscale OCDE et ONU de l'article 9.1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (2014) et à l'article 9.1 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (2011). Elle se trouve également dans l'article 7 de mêmes modèles. Elle peut également se trouver dans le droit interne et peut être formulée de plusieurs manières.

²⁰² Société des Nations, Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier, 7 février 1925, C.368.M.115.1925.II. (ci-après le « Rapport de 1925 »), p. 6.

²⁰³ Société des Nations, Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier, N° C.216.M.85.1927.II, avril 1927. D'après ce rapport, la double imposition résultait du relèvement des taux d'imposition existante et la création de nouvelles impositions, issues du conflit armé.

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ Sunita JOGARAJAN, « Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Expert's Report on Double Taxation », *WTJ*, octobre 2013, p.371.

²⁰⁶ Cette difficulté naissante a été soulevée en 1920 par le co-fondateur d'une firme alimentaire mondiale, Sir William Vestey à la Commission Royale du Royaume-Uni de l'Impôt sur les Revenus. Il déclarait : « *In a business of this nature you cannot say how much is made in one country and how much is made in another. You kill an animal and the product of that animal is sold in 50 different countries. You cannot say how much is made in England and how much is made abroad* ». (UK Royal Commission on Income Tax 1920, Minutes of Evidence and Final Report, CMD 615, p. 452 Question 9460). Cité par Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, N°86, p.9.

d'illustration, les Vestey²⁰⁷ étaient les pionniers de l'évasion fiscale internationale dès 1920. Leurs stratégies d'évitement de l'impôt ont entraîné de longues batailles juridiques au Royaume-Uni dans les années 1930²⁰⁸ et des contestations au Congrès en Argentine en 1934²⁰⁹.

Les travaux de l'Organisation se concentrèrent sur l'élimination de la double imposition, l'évasion fiscale internationale et la répartition des revenus des entreprises associées. Le Comité a pris conscience du fait qu'aussi bien conçue soit la loi fiscale interne, elle ne peut apporter de solutions pleinement satisfaisantes à ces problèmes. Elle prit conscience que ces objectifs ne pouvaient être réalisés « *sans modifications dans la législation intérieure des pays ou sans conventions internationales* »²¹⁰. Il convient de voir le détail de l'évolution et les articulations entre les deux.

1. Les projets de modèle de convention de 1927-1928 : les premiers travaux de la SDN

69. **Le projet de modèle « de 1927 » identifie la première forme du concept d'entité séparée.** Tenant en compte ces difficultés précitées, un projet de modèle de conventions dit « de 1927 » fut établi, au sein du Comité financier de la Société des Nations. Il contient la première forme d'« approche d'entités séparées », qui portait principalement sur des dispositions relatives aux établissements stables et aux bénéficiaires des entreprises associées. En 1928, une première réunion d'experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, refondit « le projet de modèle de 1927 »²¹¹, et prépara la convention modèle « de 1928 »²¹².

70. **Le modèle « de 1928 ».** Le Comité soutient qu'« étant donné la diversité des législations nationales et l'extrême complexité et variété des cas d'espèce, le Comité a cru devoir se borner à poser des principes assez généraux »²¹³. Le modèle de convention de 1928 avait pour ambition concrète de formuler des principes généraux pour répartir les revenus d'une société entre des établissements stables situés dans des États différents. Il exclut toute référence à la possibilité d'une « évaluation directe de la base imposable »²¹⁴ et permet une orientation vers une résolution principielle, synthétique, fictive des problèmes de répartition de la base taxable.²¹⁵ Les administrations fiscales

²⁰⁷ C'est le fondateur d'une firme agro-alimentaire de dimension mondiale au début du XX^e siècle, en Grande-Bretagne. Voir aussi: Nicolas SHAXSON, *Les paradis fiscaux*, André Versaille, Londres, 2012.

²⁰⁸ Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, London, 1992, p.100-102.

²⁰⁹ Veronica GRONDONA and Andres KNOBEL, *Transfer Pricing in Argentina 1932-2015*, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2017, N° 63, p.10.

²¹⁰ Société des Nations, *Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier*, N° C.368.M.115.1925.II, 7 février 1925.

²¹¹ Société des Nations, *Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier*, N° C.216.M.85.1927.II, avril 1927.

²¹² Société des Nations, *Double Imposition et Évasion Fiscale, Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale*, N° C.562.M.178.1928.II, Genève, octobre 1928. (ci-après le « Modèle de 1928 »).

²¹³ Société des Nations, *Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux de la quatrième session du comité*, C. 399. M. 204. 1933. II. A, 26 juin 1933.

²¹⁴ En science et technique fiscales, en matière d'assiette, on peut dénombrer deux grandes techniques d'évaluation de la base imposable : la méthode d'évaluation directe et la méthode indirecte. Dans les deux cas, on se trouve dans l'hypothèse où il existe une base d'imposition sans connaître le montant. La première va se fonder sur toutes les informations possibles pour avoir une évaluation exacte ; provenant de la déclaration du contribuable en premier, considérant que celui-ci est le mieux placé pour connaître son propre revenu. En l'absence de déclaration du contribuable, l'administration fiscale va se fonder sur toutes les informations qu'elle va pouvoir recueillir pour évaluer la base d'imposition. L'évaluation indirecte regroupe un ensemble de techniques qui visent à une évaluation approximative de la base d'imposition. On parle d'évaluation automatique ou d'évaluation par référence. Souvent l'on va se fonder sur des signes ou indices pour obtenir cette vision approximative.

²¹⁵ Fabien FONTAINE, « Les prix de transfert », *Mémoire Recherche*, Université Paris 1 La Sorbonne, p.20.

sont tenues de s'accorder et de négocier entre elles, pour la répartition de l'assiette imposable. Les commentaires de l'article 5 du modèle de convention fiscale mentionnent²¹⁶ :

« Ces bases varieront essentiellement en fonction de l'entreprise concernée. Dans certains États, il tient compte **de la nature des entreprises, du capital investi, du nombre de travailleurs, des salaires versés, des recettes**, etc. De même, dans les cas où les produits des usines sont vendus à l'étranger, on fait souvent la distinction entre les bénéfices de fabrication et de négoce, cette dernière étant la différence entre le prix sur le marché intérieur et le prix de vente à l'étranger, en soustrayant les coûts de transport (...). »

Il semble que le *principe général* admet l'utilisation de *clés de répartition* que les autorités fiscales sont tenues de s'accorder. Le Rapport a tenu à spécifier que : « *Les administrations compétentes [...] s'entendent sur la base de la répartition des coûts* ». ²¹⁷ L'objectif par cette proposition est limité à la seule prévention de la double imposition internationale.

En l'absence d'une réponse satisfaisante à la détermination de méthodes d'allocation de revenus entre entreprises associées, le Comité fiscal a décidé de procéder à un examen détaillé et plus approfondi des règles nationales relatives à l'allocation des revenus dans un certain nombre de pays. En 1930, l'enquête a été confiée à M. Carroll²¹⁸, ancien « Special Attorney » du Département du Trésor des États-Unis, et elle a donné naissance à l'important « Rapport Carroll »²¹⁹.

71. Le « Rapport Carroll » en faveur du « principe de pleine concurrence »

Des objectifs de répartition des revenus d'entreprises. En effet, M. B. Carroll a examiné dans les détails les principaux éléments des législations nationales sur l'imposition des entreprises étrangères et nationales dans 27 pays. Son enquête a abouti à un rapport intitulé *Fiscalité des entreprises étrangères et nationales*²²⁰, publié en 1933, dénommé « Rapport Carroll »²²¹. La finalité de ce rapport

²¹⁶ Citation originale du texte: « *these bases will vary essentially according to the undertaking concerned; in certain States account is taken, according to the nature of the undertakings, of the amount of capital involved, of the numbers of workers, the wages paid, receipts, etc. Similarly, in cases where the products of factories are sold abroad, a distinction is often made between manufacturing and merchanting profits, the latter being the difference between the price in the home market and the sale price abroad, less cost of transport (...)*. » V. Société des Nations, Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux de la quatrième session du comité, C. 399. M. 204. 1933. II. A, 26 juin 1933.

²¹⁷ « The competent administrations... shall come to an arrangement as to the basis for apportionment » Cité par : League of Nations, « Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion », Vol.4, Sec.1, 1928, p.16; §4170.

²¹⁸ « Un don de 90 000\$ de la fondation Rockefeller – obtenu à la suite des démarches faites par le professeur Thomas S. Adams », membre américain du Comité fiscal – permis d'entreprendre ce travail. (...) Chaque rapport est le résultat de la collaboration de M. Carroll avec le membre national du Comité fiscal et d'experts ». Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* », Document N° C.73.M.38.1932.II.A, 1932, Vol. I, Préface.

²¹⁹ Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N N° C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, p. 48-105. Ce rapport contient d'une part l'exposé d'ensemble des méthodes de ventilation suivies dans les différents pays et, d'autre part, des conclusions pratiques tendant à indiquer quel est le système de ventilation qui paraît le plus susceptible d'une adoption générale.

²²⁰ Le rapport de M. B. Carroll était structuré en treize chapitres, dont onze chapitres décrivaient les législations, les jurisprudences et les pratiques des pays examinés. Dans les deux derniers chapitres, l'auteur dégage les conclusions pratiques qui résultent de cet exposé d'ensemble.

²²¹ Dans une première étape, l'enquête a été limitée à cinq pays (faisant l'objet du premier volume du rapport de la S.d.N). Les membres nationaux du Comité fiscal et d'experts sont : pour la France – M. Jean GUILLET, Sous-Chef à la Direction générale de l'Enregistrement et M. Roger PIERRE, Sous-Chef à la Direction générale de Contributions Directes, Ministère des Finances ; pour l'Allemagne – M. Werner PAASCHE, Conseiller Ministériel des Finances ; pour le Royaume-Uni : M. E.W. VERITY, Chef au Comité de recettes intérieures ; pour l'Espagne – M. Agustin VINUALES, Professeur d'économie politique et de science des finances à l'Université de Grenade ; et

était précisée de la manière suivante²²² : « décrire un système d'allocation et de répartition des revenus des entreprises industrielles et commerciales équitable, commode, logique, et applicable aux entreprises de toute catégorie. Le système devait tenir compte à la fois des exigences légitimes des administrations fiscales et des convenances de l'industrie et du commerce international ». Sur cette base, le Comité fiscal a élaboré un projet de convention qu'il a adopté le 26 juin 1933. Le « Rapport Carroll » servira de guide dans l'application de ces principes aux cas complexes qui se posent dans la pratique²²³.

72. **Des constats intéressants soulevés par le « Rapport Carroll ».** En effet, ce rapport a identifié trois problèmes importants qu'il convient de citer : (1) que l'origine des problèmes de répartition de revenus des entreprises multinationales repose sur la structure de plus en plus complexe des EMNs, laquelle déclenche les questions des « prix internes entre leurs différentes parties », particulièrement complexes dans le cas des établissements stables²²⁴ ; (2) que trois approches étaient possibles, ou utilisées par les administrations fiscales pour répartir les bénéfices locaux d'une société étrangère : la méthode de la comptabilité séparée, la méthode empirique et la méthode de taxation unitaire²²⁵ ; (3) les établissements stables devaient être traités de la même manière que les entreprises indépendantes opérant dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires, avec pour corollaire le fait que le revenu imposable de ces établissements doit être évalué sur la base de leurs comptes séparés²²⁶.

pour les États-Unis – M. Joseph WEARE, « *audit review division* » et Miss. M.L. McMORRIS, du département du Trésor des États-Unis.

²²² Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N N° C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, Préface.

²²³ Société des Nations, Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux de la quatrième session du comité, C.399.M.204.1933.II.A., 26 juin 1933, p.2. Les données des enquêtes ont été soumises au Comité fiscal en même temps que le Rapport de M. Carroll. L'ensemble a été publié en quatre volumes, ci-après : Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : en Allemagne, en Espagne, aux États-Unis d'Amérique, en France et dans le Royaume-Uni* », Document N° C.73.M.38.1932.II.A, 1932, Vol. I ; Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : en Autriche, en Belgique, en Ville libre de Dantzig, en Grèce, en Hongrie, en Italie, en Lettonie, en Luxembourg, en Pays-Bas, en Roumanie, en Suisse et Tchécoslovaquie*, Document N° C.425.M.217. 1933.II.A, 1933, Vol. II ; Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Canada, Inde Britannique, Indes Orientales Néerlandaises, Japon, Mexique, Union Sud-Africaine, États de Massachusetts, de New-York et de Wisconsin* », Document N° C.425(a).M.217.(a). 1933.II.A, 1933, Vol. III ; Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV.

²²⁴ En effet cette difficulté est liée au fait que les inspecteurs des impôts de chaque pays ne disposent que d'une vue parcellaire de l'activité du groupe multinational et par conséquent n'ont en leur possession que la comptabilité de l'établissement local. Il aurait été plus simple d'évaluer le montant du bénéfice réel attribuable de cet établissement stable local si celui-ci était indépendant et autonome de sa société mère. Cependant, la réalité est différente c'est-à-dire que les « établissements stables » ne forment pas une personne juridique distincte de sa société mère. Ce qui a déclenché la nécessité d'ajuster les comptes après être assuré des informations supplémentaires disponibles sur l'établissement local. V. Mitchell B. CARROLL, « *Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Cité dans Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2013, p. 29.

²²⁵ La méthode de répartition formulaire (appelée aussi taxation unitaire) entend répartir le bénéfice net global de l'entreprise afin de déterminer le revenu imposable de l'établissement local dans un pays donné. Il est nécessaire de noter que cette méthode peut être assimilée à un paradigme et non une simple pratique administrative. À cet égard, il existe plusieurs approches de répartition formulaire. Pour plus de détails, voir Sol, PICCIOTTO, « *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms* », *ICTD Working Paper*, Brighton, N° 53. Il est également important de relever que la « répartition formulaire » est différente de la méthode de « répartition forfaitaire ». Pour plus de détails, voir : Reuven S. AVI-YONAH and Benshalom ILAN, « *Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative* », *WTJ*, 2011, Vol.3, N° 3, p.380.

²²⁶ Compte tenu de la diversité des législations nationales, de l'extrême complexité et de la variété des cas individuels, le Comité recommande de ne prescrire que des principes généraux. Société des Nations, Rapport du

a. Les différentes méthodes de répartition des profits²²⁷

73. On relève le fait que les différentes méthodes constituent une simple pratique administrative et non un principe d'intervention d'ordre normatif.

74. **La méthode de la comptabilité séparée (en anglais, « separate accounting »).** Cette première méthode est également appelée « *méthode de la comptabilité distincte* »²²⁸. Elle est basée sur le principe qu'il faut déterminer de manière distincte les bénéfices des succursales étrangères²²⁹. De cette manière, les déclarations fiscales des succursales des entreprises étrangères sont fondées sur la « comptabilité séparée »²³⁰. Il se dégageait de l'étude de M. Carroll que cette méthode était dès cette époque la préférée par les États, et les représentants des entreprises de la Chambre de Commerce Internationale.

*« Pour les autorités fiscales (...), la comptabilité séparée est commode, car (les déclarations) n'ont trait qu'aux seules opérations réalisées dans le pays et peuvent être en conséquences, traitées et vérifiées d'une manière très semblable à celle qui est utilisée pour les déclarations d'entreprises indépendantes »*²³¹.

*« Du côté des contribuables, les avantages de la comptabilité séparée sont assez nets. Par sa souplesse, elle permet de suivre le système de comptabilité qui s'adapte le mieux aux besoins particuliers de chaque succursale, (elle permet de) prévenir contre toute double imposition du revenu (puisque le même élément du revenu ne se verra attribué à deux ou à plusieurs succursales) ; en outre, (elle permet d') épargner aux contribuables la nécessité de fournir des chiffres relatifs à l'entreprise toute entière dans la déclaration qu'ils établissent pour chaque succursale »*²³².

En dépit de cette préférence manifestée à la méthode de l'entité séparée, elle n'est pas unanime²³³. M. Carroll a écrit dans son rapport que la méthode de la comptabilité séparée peut être

Comité fiscal au Conseil sur les travaux du Comité : Quatrième session, Document C.399.M.204.1933.II.A, 26 Juin 1933.

²²⁷ Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Chap. IV, paras. 120 et s.

²²⁸ La méthode de la comptabilité distincte signifie que chaque succursale ou groupe de succursales situé dans un même ressort fiscal doit être organisé de manière à constituer une unité comptable distincte, possédant un dispositif approprié de comptes et de livres. Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* », Document N° C425(c).M.217(c).1933.II.A, Vol. V, p.24.

²²⁹ Il convient de distinguer « les succursales (et/entreprises) nationales » et « les succursales (et/entreprises) étrangères ». En général, une entreprise/succursale est étrangère quand elle appartient, soit à un particulier non résidant, soit à une société de personnes non résidentes, soit à une société de capitaux non résidente. Une entreprise est nationale quand elle appartient à un particulier résidant, à une société de personnes résidentes, ou à une société de capitaux résidente. Voir : Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* », Vol. I, II et III.

²³⁰ La comptabilité séparée procède de l'hypothèse que les différentes succursales d'une entreprise constituent des unités économiques distinctes. Il est ainsi possible de les traiter du point de vue comptable comme des entreprises indépendantes.

²³¹ Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Chap. I, Para 4.

²³² Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Chap. IV, Para 2.

²³³ L'administration fiscale espagnole, en particulier, préconise la méthode de la répartition formulaire. Le fond des arguments avancés par M. Agustin Vinales (le membre du Comité fiscal représentant l'Espagne), paraît en faveur de la capacité contributive. D'après le système espagnol, la capacité contributive de l'entreprise multinationale est mesurée d'après le bénéfice global de l'entreprise, et une part de ce bénéfice est attribuée aux succursales d'Espagne d'après leur importance économique comparative estimée vis-à-vis de l'entreprise tout entière. Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* », Document S.d.N C.73.M.32.1932.II.A, 1933, Vol. V, p.87 – 125 ; p. 109 -110.

« *indésirable* »²³⁴, car les entreprises sont extrêmement variées : la méthode ne prescrivait pas de règles détaillées sur la manière de comptabiliser les bénéfices des succursales ou des filiales d'un groupe multinational dans un pays donné. « *On peut également s'attendre à ce qu'une entreprise modifie fréquemment ses méthodes de travail pour faire face à des conditions changeantes selon lesquelles il serait « imprudent, voire impossible, de les lacer toutes dans le même corset comptable »*. M. Carroll était conscient du fondement incertain et contradictoire de la méthode de l'entité distincte. Le rapport reconnaissait également le fossé existant entre la réalité économique du contribuable et son imposition « (...) *l'ensemble des opérations d'une entreprise internationale sont forcément complexes et ne se prêtent pas aux méthodes habituelles de vérification* »²³⁵.

75. La méthode empirique. La seconde méthode identifiée par M. Carroll était la méthode empirique. Par cette méthode, M. Carroll vise les méthodes de la marge nette ou brute, appelées « *percentage of turnover method* ». L'administration fiscale détermine le revenu d'une succursale en lui appliquant par exemple un pourcentage²³⁶ sur le chiffre d'affaires, sur la base d'une comparaison avec les résultats des entreprises étrangères ou nationales effectuant des opérations de même nature. Son utilisation semble plus constituer une exception qu'une règle²³⁷.

D'après le rapport Carroll, l'utilisation de cette méthode était recommandée uniquement dans les cas précis suivants²³⁸ : « les comptes relatifs aux établissements locaux sont insuffisants ; ou l'entreprise est de nature à ne pas permettre de concevoir facilement des méthodes comptables appropriées reflétant son revenu imposable. » Une réserve a été cependant émise à l'utilisation de cette méthode : « que l'emploi de cette méthode est laissée à la discrétion du contrôleur fiscal »²³⁹. M. Carroll a reconnu que les méthodes empiriques ont un caractère arbitraire²⁴⁰ et par conséquent incompatible avec les principes fondamentaux de l'imposition des revenus.

²³⁴ Textes originaux : « prescriptive rules of separate accounting were mentioned in the Carroll Report to be « undesirable » because enterprises are extremely varied. Meaning that the method of separate accounting did not prescribe detailed rules on how accounting for the profits of branches or subsidiaries of a multinational group in a particular country should be performed. An enterprise may also be expected to change its methods of operation frequently in order to meet changing conditions that it would be « unwise, if not impossible, to lace them all in the same accounting corset ». Mitchell B. CARROLL, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, 1933, p. 190. <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/cartaxa.xml>.

²³⁵ Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Chap. IV, Para 4.

²³⁶ Ce pourcentage peut représenter, soit le pourcentage du bénéfice net par rapport aux recettes brutes d'entreprises similaires, soit le pourcentage du bénéfice brut par rapport aux recettes brutes (dans ce cas, il y a lieu de déduire du montant du bénéfice fixe les frais de l'établissement local, comme les loyers, etc.)

²³⁷ Cette méthode de détermination des bénéfices d'établissement stable est exclue dans les modèles de Conventions Fiscales OCDE. Seule la méthode de détermination de répartition formulaire apparaît comme la méthode secondaire. Voir : HAMAEEKERS, « Arm's length – How long? », *ITPJ*, 2001, Vol.8, N° 2, p.33.

²³⁸ Il semble relever qu'elles étaient employées par les autorités fiscales lorsque la succursale locale d'une entreprise étrangère n'a pas de comptabilité séparée ou si des comptes sont tenus, mais ne sont pas considérés par les autorités comme faisant ressortir le bénéfice réel de l'établissement local. Les autorités de la grande majorité des États procèdent habituellement à l'imposition sur une base forfaitaire, lorsqu'elles ne peuvent pas obtenir les renseignements nécessaires concernant le revenu net total d'une entreprise étrangère. Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Chap. IV, Paras 155 à 172.

²³⁹ Le rapport Carroll a souligné « que, parfois, lorsqu'une succursale est nouvellement ouverte, un accord sera passé avec les autorités fiscales afin de verser une somme forfaitaire ou une taxe sur le pourcentage de son chiffre d'affaires annuel, jusqu'à ce que l'entreprise soit suffisamment établie pour permettre une détermination plus précise de ses revenus. » Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, Paras. 311-322.

²⁴⁰ Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 311.

76. **La méthode de la taxation unitaire**²⁴¹. C'est la troisième méthode identifiée par le Rapport Carroll. Le rapport affirme qu'un certain nombre d'États, dont l'Espagne et la Suisse utilisaient principalement cette méthode²⁴². Toutefois, un consensus s'est dégagé sur le fait qu'il serait difficile, voire impossible, d'adopter cette approche pour des raisons politiques, puisqu'elle devait parvenir à un accord international sur l'établissement du revenu global et la formule de répartition des revenus pour chaque État. Il était évident que la méthode de l'entité indépendante était beaucoup plus facile à mettre en œuvre dans le cadre d'un réseau de traités bilatéraux²⁴³. Néanmoins, M. Carroll reconnaissait que cette méthode peut être une méthode de recours acceptée.²⁴⁴

77. Dès 1933, il était admis que la méthode de l'entité distincte n'instituait pas une mesure claire ou précise, mais un principe général²⁴⁵. C'est pour cette raison que le Comité fiscal des Nations Unies déclarait que « le 'Rapport Carroll' représente une base pratique très détaillée « *qui peut servir de guide dans l'application de ces principes aux cas complexes qui se posent dans la pratique* »²⁴⁶. C'est à partir des conclusions de M. Carroll qu'allait être construite la règle de l'attribution des revenus des sociétés transnationales.

²⁴¹ Elle consiste dans un premier temps à la consolidation des profits du groupe multinational de sociétés et, dans un second temps à la répartition de ces profits en utilisant des clés de répartition. Le rapport relève que la méthode de taxation est le mode légal de détermination de la base imposable dans la plupart des États qu'il examine conformément au droit interne en Suisse, en Espagne, en Autriche et par vertu d'un accord international en Hongrie et en Tchécoslovaquie, ainsi qu'au Wisconsin, à New York, et dans le Massachusetts. Il conclut notamment « (qu'une) *prédilection pour la méthode de comptabilité séparée est évincée dans la grande majorité des États* ». Mitchell B. CARROLL, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 293.

²⁴² Le rapport de Carroll a également fait mention que plusieurs pays utilisaient cette méthode par exemple l'Allemagne, l'Inde Britannique et la France. La France utilisait cette méthode (notamment pour le calcul de la quotité imposable des dividendes et intérêts distribués par la succursale étrangère, mais considérés comme des bénéfices réalisés en France). Société des Nations, « *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* », Document C.73.M.38.1932.II.A, Vol. I, p. 236-237.

²⁴³ On reconnaît généralement que l'objet primordial de la comptabilité est l'établissement et la présentation d'un état complet de la situation financière, à savoir le bilan, et d'un relevé des compte résultats d'exploitation. La science comptable nécessitait que des développements plus approfondies soient effectués pour tenir compte des résultats d'exploitation des grandes organisations industrielles qui commençaient à se développer à l'échelle mondiale en produisant des produits complexes. La théorie et la pratique comptable existantes n'avaient pas encore connu de développement, et ne permettaient pas aux États de pratiquer la répartition mondiale des bénéfices industriels et commerciaux, avec sûreté. Il y avait des difficultés administratives liées au retraitement fiscal, comptable de l'assiette mondiale, afin de la rendre compatible avec les exigences de l'administration fiscale locale et tenir compte des taux de change. Concernant l'exigence de transparence fiscale des entreprises, ce n'est qu'en 2015 et 2016 que l'OCDE puis l'Union Européenne ont respectivement décidé de proposer des modèles d'échanges automatiques d'information pour améliorer la transparence fiscale des multinationales en matière de prix de transfert et de déclaration pays par pays (le vocable anglo-saxon utilisé est le *country-by-country reporting*).

²⁴⁴ Mitchell B. CARROLL, « *Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, Chap. I, para. 332. « la plupart des administrations reconnaissent que, même si l'on adopte la méthode de comptabilité séparée, il peut être nécessaire de recourir à la méthode taxation unitaire ».

²⁴⁵ Sol PICCIOTTO, « *Is the International Tax System fit for Purpose, Especially for Developing Countries?* », Brighton, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, N° 13, p. 13. « *In 1933 it was understood that the ALP did not establish a clear or precise measure, but at best a general principle.* »

²⁴⁶ Société des Nations, Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux du Comité : Quatrième Session Document C.399.M.204.1933.II.A, 26 June 1933, p.2.

b. La victoire de la méthode de l'entité séparée révélée dans le « Rapport Carroll »

78. Le « Rapport Carroll » rapporte que « la méthode de l'entité séparée » était la préférée des États²⁴⁷. En définitive, la conclusion du rapport Carroll optait pour une préférence en faveur de la méthode de l'entité séparée. Ce qui a abouti à l'inclusion des dispositions permettant l'ajustement des comptes des entités liées dans les modèles de convention, éventuellement pour les établissements stables et les filiales (les articles 7 et 9 des Conventions Modèles actuelles).²⁴⁸ Il a été précisé que les comptes des entreprises sous contrôle commun (c'est-à-dire des filiales) devraient être ajustés lorsque cela crée des « conditions différentes de celles qui auraient été établies entre des entreprises indépendantes »²⁴⁹, objet de l'article 9. Ainsi, l'article 7 donne le pouvoir d'attribuer les profits d'un établissement stable en comparaison au revenu net d'une entreprise indépendante exerçant des activités identiques ou similaires dans des conditions identiques ou similaires. De plus, M. Carroll soulignait que le système international devrait traiter les entités liées (filiales) en tant qu'entités distinctes de la société mère, et que leurs conditions pouvaient être ajustées²⁵⁰. Certain auteur remarquait que M. Carroll faisait référence implicite au principe de pleine concurrence²⁵¹. D'autre auteur relevait que son adoption n'a fait que convertir le problème d'une décision sur les principes de la répartition générale par formule en une négociation d'une répartition ad hoc spécifique par l'ajustement des prix de transfert pour assurer un partage équitable des bénéfices.²⁵²

79. **De la conservation du principe de pleine concurrence dans les travaux de l'OCDE.** Les dispositions (articles 7 et 9) ont été adoptées avec quelques modifications mineures dans le premier modèle de convention de l'après-guerre par l'OCDE en 1963. Ainsi, la disposition de la convention fiscale relative à l'affectation du revenu des sociétés transnationales a désormais été basée sur le concept d'entité indépendante.

²⁴⁷ Mitchell B. CARROLL, « Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, Chap. I, para. 293

²⁴⁸ Sur la base du Rapport Carroll, le Comité fiscal de la SDN a rédigé le modèle de Convention de 1935, où ces principes y ont été incorporés.

²⁴⁹ Citations originales: « The draft Convention is in Annex 1 of (League of Nations 1935). Article 3.1 dealt with a PE. Article VI specified that for enterprises under common control, where this meant 'conditions different from those which would have been made between independent enterprises', adjustments could be made to 'any item of profit or loss which should normally have appeared in the accounts of one enterprise, but which has been, in this manner, diverted'. »

²⁵⁰ Le Rapport de Carroll a mis en évidence que « les autorités des États soulignent la nécessité de vérifier les comptes et de recourir à d'autres méthodes d'imposition, lorsque la comptabilité s'avère insuffisante. En d'autres termes, le contribuable a le devoir de tenir ses livres et de comptabiliser les opérations entre les différents établissements de la même entreprise, de manière à faire ressortir une ventilation correspondante du revenu attribuable à l'établissement qui doit faire l'objet de l'imposition ». Mitchell B. CARROLL, « Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 294.

²⁵¹ Cité dans : Marta PANKIV, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, IBFD, 2017, p.16. La formulation exacte était: « the Carroll report recommended that the international system should be based on treating affiliates as entities separate from the parent, but their accounts could be adjusted as deemed appropriate – i.e that these accounts should be based on what became known as the arm's length principle ». V. aussi Hubert HAMAEEKERS, « Arm's length- how long? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series of International Taxation, 2002, N° 26, p.34. Il citait : « the term 'dealing at arm's length with each other' is sufficiently clear in itself, but there is little evidence of its first appearance as a tax principle. Like several other international tax concepts (such as 'controlled foreign corporation', 'limitation on benefits' and 'money is fungible') its use is likely to have started in the US Treasury, probably around the year 1930, appearing officially for the first time in the US Treasury Regulations of 1935».

²⁵² Cité par Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, N° 13, p. 13. La citation originale: « However, its adoption merely converted the problem from a decision on the principles of general apportionment by formula to negotiation of specific ad hoc apportionments, by adjustment of transfer prices to ensure a fair profit split. »

80. **Précision terminologique.** Les notions « entité indépendante » et « principe de pleine concurrence » ont fini par être considérées comme synonymes, bien que le principe de pleine concurrence n'ait jamais été utilisé dans les conventions fiscales.²⁵³ Elles exigeaient que les entreprises liées soient traitées comme si elles étaient indépendantes. Ce concept contradictoire constituait le fondement du système fiscal international pour décider de la répartition des droits de taxation des bénéficiaires des sociétés transnationales. Il est important de noter que de nombreuses lois nationales à cette époque n'utilisaient pas nécessairement ces concepts. La France²⁵⁴ est un exemple de pays qui n'avait pas inscrit le principe de pleine concurrence dans son texte, en 1933. Tel était également le cas du Royaume-Uni²⁵⁵ qui utilisait une autre méthode en 1915. De manière importante, les États disposaient d'un large pouvoir de rectification ou de redressement des comptes des entreprises associées pour éviter le transfert indirect des bénéficiaires. Des remarques ont signalé que le choix de Carroll n'était pas fondé sur des argumentations solides.

c. Les justifications non étayées du choix de Carroll.

81. Pour justifier son choix, M. B. Carroll écrivait : « recensant l'ensemble des problématiques d'allocation de revenus pouvant se poser dans un contexte international [...] *visant à formuler un système équitable, logique et adéquat pour la répartition des revenus de toutes entreprises, ce rapport parvient à la conclusion que le principe de pleine concurrence représente la norme la plus souhaitable pour la détermination d'une base imposable d'activité intragroupe.*²⁵⁶ M. B. Carroll n'a pas apporté plus de précisions sur ce qu'il entendait par un système *équitable, logique et adéquat*. L'absence de ces précisions a conduit certains auteurs²⁵⁷ à constater que les justifications en faveur de la méthode de l'entité indépendante n'étaient pas étayées par de véritables arguments de fond. Certains auteurs observaient que les mérites propres de « la méthode de répartition fractionnaire » n'ont pas été explicités. En revanche, le « Rapport Carroll » soulevait ses difficultés pratiques de la mise en œuvre.

82. **La remise en question tardive.** S. Langbein²⁵⁸ souligne le fait que pendant une longue durée, le Rapport de Carroll a été accepté sans questionnement, et ne faisait l'objet d'aucun commentaire ni de critiques. Il a fallu attendre 50 ans plus tard pour que les premières remarques surviennent, constatant que le choix de Carroll en faveur du principe de pleine concurrence n'était pas basé sur de véritables arguments de fond. À ce titre, S. Langbein²⁵⁹ écrivait dans un Rapport, publié en 1986, que M. Carroll aurait utilisé le cadre de la Société des Nations Unies pour faire admettre et généraliser sa nouvelle méthode qu'il était en train d'inclure dans la réglementation américaine. H. Hamaekers a confirmé cette observation en écrivant : « *It is likely that Carroll, whose principal position was with the US Treasury, had already included in the draft treaty a concept which was being discussed within the US*

²⁵³ Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, N° 86, p. 12.

²⁵⁴ « *L'article 57 du Code général des impôts en 1933, reflète d'ailleurs d'une forme de désintérêt, voire de méconnaissance juridique et pratique, des vérificateurs pour le principe de pleine concurrence, les méthodes dont il est le fondement et l'enceinte, l'OCDE, où il est discuté et explicité* ». Cité dans IGF, « *Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupes* », Note N° 2012-M-032-03, mars 2013, p.18. La mission de l'Inspection Générale en 2013 demandait l'alignement de l'article correspondant au pouvoir de redressement au principe de pleine concurrence, explicité par l'OCDE.

²⁵⁵ « *Finance (N° 2) Act 1915, s.31, amending the Income Tax Act 1842, to make non-residents chargeable through a local branch. The amount of the percentage was to be determined according to the nature of the business, with a right of appeal, ultimately to a 'board of referees' (s.31 (5))* ». Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, N° 86, p. 10.

²⁵⁶ Mitchell B. CARROLL, « *Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV.

²⁵⁷ En l'occurrence Langbein, Hamaekers et Fabien Fontaine dans : Fabien FONTAINE, « Principe de pleine concurrence », Master Recherche, Paris 1, Sorbonne, s.d.

²⁵⁸ SI LANGBEIN, « *The unitary method and the myth of arm's length* », Tax notes, 1986, Vol. 30, N°7, p 625-681.

²⁵⁹ SI LANGBEIN, « *The unitary method and the myth of arm's length* », Tax notes, 1986, Vol. 30, N°7, p 625 – 681.

*Treasure at that time.*²⁶⁰ Il convient de préciser que les États Unis ont publié en 1935 les premières dispositions afférentes aux prix de transfert, sous la section 45 de l'Internal Revenue Code. Soit, de manière concomitante au « Rapport Carroll ». S. Langbein, poursuit, par ailleurs, que « le principe de répartition formulaire, contenu dans la plupart des législations de l'époque, coexistait parallèlement avec la première forme du principe de pleine concurrence. »²⁶¹

83. Néanmoins, le rapport de M. Carroll semblait être d'une influence considérable.²⁶² L'histoire montre que ce rapport de M. Carroll de 1933 a fortement inspiré les règles fiscales internationales sur l'affectation des revenus des entreprises étrangères depuis les modèles de convention sous les auspices de la Société des Nations²⁶³. Il est resté le même jusqu'à aujourd'hui, mais avec des modifications mineures dans leurs formulations.²⁶⁴ D'un point de vue politique, cette influence découle de la position américaine qui exerce un rôle important au sein du Comité fiscal de la Société des Nations.

2. Le projet de convention « de 1933 »²⁶⁵ : la matrice de la méthode d'attribution des bénéficiaires

84. Une tentative de formulation conventionnelle du principe de pleine concurrence. Un modèle de convention sur la ventilation des bénéficiaires est rédigé en 1933 sans qu'il débouche sur un accord plurilatéral²⁶⁶. Sur la base du rapport de M. B. Carroll²⁶⁷ et respectivement du modèle de 1928, le Comité fiscal²⁶⁸ de la Ligue des Nations a élaboré et a adopté ce projet de convention « dit de 1933 ». D'après Hamaekers, ce projet de modèle de 1933 est particulièrement important dans la mesure où il constitue les premières bases solides de la répartition des revenus d'entreprises étrangères et

²⁶⁰ Hubert HAMAEEKERS, « Arm's length- how long? », ITPJ, 2001, Vol. 8, N° 2, p.32. Cité dans : Marta PANKIV, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, IBFD, 2017, p.16.

²⁶¹ S. I. LANGBEIN, « The unitary method and the myth of arm's length », *Tax notes*, 1986, Vol. 30, N°7, p 625 – 681

²⁶² Pour plus de développements historiques, v. : M. CARROLL, « Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations », *Columbia Law Review*, 1934, Vol. 34, N° 3, p. 473, pp. 473-498. M. Carroll notait que « *the advocates of the method of separate accounting as the basic method for allocation taxable income have won a decided victory in the international sphere over the supporters of fractional apportionment* ». Toutefois, le résultat de l'étude de M. Carroll a été contesté par Langbein, cinquante ans plus tard dans son rapport en 1986. V. : S. I. LANGBEIN, « The Unitary Method and the myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, 30/7, pp.625-681. V. aussi Eduardo A. BAISTROCCHI, *Resolving Transfer Pricing Disputes : The Global Evolutionary Path*, 1799-2011: « it was not before 1928 that an ALP statute was first enacted in the US ». Pourtant, le modèle de convention fiscale proposé par la Ligue des Nations n'a pas inclus le principe de pleine concurrence. Selon l'article 5(3) du premier MC, « the two contracting states should come to an arrangement as to the basis of apportionment ». Cet article 5(3) a été amendé quelques années plus tard pour refléter les commentaires et suggestions considérés dans le rapport Carroll.

²⁶³ Les documents suivants mettent en évidence cette affirmation: League of Nations, Fiscal Committee, *Report to the Council on the Work of the Fourth Session of the Committee*, League of Nations Document C.399.M.204.1933.II.A (26 June 1933) ; WITTENDORF Jens, « The Transactional Ghost of Article 9(1) of the OECD Model », *BIT*, 2009, p.107-130.

²⁶⁴ Sol PICCIOTTO, « Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations », *Tax Justice Network*, 2012, p.5.

²⁶⁵ Société des Nations, Projet de Convention adopté pour la répartition du revenu industriel et commercial entre les États aux fins de l'imposition, in Rapport au Conseil sur les travaux de la quatrième session du Comité fiscal, F./Fiscal.76, tenue à Genève du 15 au 26 juin 1933, <https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A_FR.pdf> consulté en août 2019.

²⁶⁶ Ce projet de modèle était prévu initialement être la base d'un traité multilatéral, mais ceci n'a pas vu le jour à cause du refus des États.

²⁶⁷ Les rapports de 1933 ont été publiés par le Comité fiscal en trois volumes (I-III), intitulé Fiscalité des entreprises étrangères et nationales. Les règles et les pratiques en matière d'allocations des revenus ont été regroupées dans un quatrième volume dénommé « *Methods of Allocating Taxable Income* ».

²⁶⁸ Le successeur du Comité Financier de la Ligue des Nations de 1929.

nationales associées.²⁶⁹ Il contient deux dispositions consécutives faisant référence à la notion d'entité indépendante (variante du principe de pleine concurrence, en anglais *arm's length*).

Exposons successivement les articles 3 (établissement stable) et 5 (entreprises associées) du projet de convention de 1933 en tant que leurs formulations respectives mettent en œuvre le principe de pleine concurrence :

85. *Article 3 : Si une entreprise, dont le domicile fiscal est situé dans un État contractant, a des établissements permanents dans d'autres États contractants, l'on attribuera à chaque établissement permanent le revenu industriel ou commercial net qu'il réaliserait s'il était une entreprise indépendante exerçant une activité identique ou analogue, dans des conditions identiques ou analogues. Le revenu net sera, en principe, déterminé sur la base d'une comptabilité distincte, propre à cet établissement. Sous réserve des dispositions de la présente Convention, ce revenu sera soumis à l'impôt conformément à la législation et aux arrangements internationaux de l'État dans lequel l'établissement est situé.*²⁷⁰

86. L'article 5 du projet modèle de 1933 traitait de la répartition des revenus entre les entreprises associées.

Article 5. 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, les 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 de bénéfice ou de perte qui, normalement, aurait dû apparaître dans les comptes de l'une de ces 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.

87. **Le pouvoir de rectification donné à l'autorité fiscale.** Aux termes des articles 3 et 5²⁷¹, les autorités fiscales, doivent en principe traiter comme une entreprise indépendante, respectivement l'établissement permanent situé sur leur territoire et les filiales. Les autorités fiscales utilisent les comptabilités des entités respectives du groupe comme un point de départ en vue de déterminer la

²⁶⁹ Jens WITTENDORF, « The Transactional Ghost of Article 9(1) of the OECD Model », *BIT*, 2009, p.107-130. « Arts. 3 and 5 provided the arm's length principle with a solid basis in international tax law. » V. aussi au niveau du chapitre 12 du rapport Carroll, intitulé « Draft Convention for the Allocation of Business Income Between States for the Purpose of Taxation », il y a lieu de citer les modifications des terminologies notamment : « *The terminology of the allocation article (article 3) had been improved; for example, the term permanent establishment no longer comprised subsidiary companies. Profit allocation took place on basis of « independent enterprise » principle, which was apparently a new term for the separate accounting or separate entity approach.* » Cité dans H. HAMAËKERS, *Arm's length – How long? ITPJ*, 2001, Vol. 8, N° 2, p.33.

²⁷⁰ L'article 3 semble aussi bien procéder d'une possibilité de recourir à la méthode taxation unitaire comme une méthode acceptée. Il cite : « [...] Si les méthodes de détermination définies aux alinéas précédents se révèlent inapplicables, le revenu industriel et commercial net de l'établissement permanent peut être déterminé en partant du bénéfice total tiré par l'entreprise des activités auxquelles cet établissement a participé. Cette détermination est faite par application au bénéfice total des coefficients tirés de la comparaison des recettes brutes, des actifs, des heures de travail, ou de tous autres facteurs appropriés, à condition que ces facteurs soient choisis de manière à obtenir des résultats aussi voisins que possible de ceux que ferait apparaître une comptabilité propre. » Société des Nations, *Projet de Convention sur la Ventilation des Bénéfices*, Annexe du « Rapport au Conseil sur les travaux de la Quatrième Session du Comité », , Document N° C.399.M.204.1933.II.A, 26 juin 1933.

²⁷¹ Les commentaires de l'article disposent : « L'article 5 traite des filiales qui seront imposées en tant qu'entreprises indépendantes, à la condition qu'aucun transfert de bénéfices ou de pertes n'ait été opéré à la faveur des relations existant entre les sociétés apparentées. Si ces transferts ont eu lieu, l'administration apportera aux bilans les rectifications nécessaires. » Société des Nations, *Commentaire du Projet de Convention sur la Ventilation des Bénéfices*, Annexe du « Rapport au Conseil sur les travaux de la Quatrième Session du Comité », Document N° C.399.M.204.1933.II.A, 26 juin 1933,

base imposable, à la condition qu'aucun transfert de bénéfices ou de pertes n'ait été opéré à la faveur des relations existant entre les sociétés apparentées. Si ces transferts ont eu lieu, l'autorité fiscale apportera les rectifications nécessaires.²⁷²

Le projet de 1933 était important et a servi de matrice pour les modèles suivants, dont en premier le modèle de 1935, suivi par les modèles de « Londres 1946 » et de « Mexico 1943. »²⁷³

-Le « Modèle de 1935 » comme première formalisation du principe au niveau international

88. Formalisations conventionnelles du principe. En 1935, la révision du projet de convention de 1933 a donné lieu à un « Modèle de Convention de 1935 ». Ce dernier est important dans la mesure où il a dépassé le stade de projet pour aboutir à un modèle de convention. Dans ce Modèle de 1935, les dispositions du « Projet de 1933 » sont quasi-inchangées. Les modifications étaient superficielles et ne concernaient que le remplacement des numéros des dispositions, notamment l'article 3 (Établissement Stable) et article 5 (Entreprises Associées), remplacés par article (III) et respectivement article (VI).²⁷⁴

S'agissant des établissements stables opérant dans différents États (article 3), et des entreprises associées (article 5), la révision a maintenu la méthode de la comptabilité distincte (principe de pleine concurrence) pour la détermination des bénéfices taxables. Il en résulte que c'est la première formulation conventionnelle du principe de pleine concurrence dans le cadre du droit fiscal international.

89. L'adoption du principe de pleine concurrence dans la réglementation américaine. Ceci ne semble pas être le produit du hasard, puisque durant cette même année (1935), les États-Unis ont publié leurs premières dispositions relatives aux prix de transfert : l'Internal Revenue Service (administration fiscale américaine) adoptait de manière *inconditionnelle* le principe de pleine concurrence²⁷⁵. La section 45 de l'Internal Revenue Code énonce que « *the standard to be applied in every case is that of an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer* ». En 1939, de nouvelles révisions ont été mises sur pied.

²⁷² Les commentaires de l'article 3 du projet de convention de 1933 se gardent de formuler en réserve la possibilité d'utiliser d'autres approches en affirmant : « [...] Si la nature ou l'importance de ces rectifications rend l'ajustement pratiquement impossible, les autorités fiscales ont recours à un autre mode de taxation et emploient l'imposition d'après le chiffre d'affaires, ou encore toute autre méthode appropriée. Ces procédés sont également appliqués quand le redevable ne fournit pas de comptabilité qui puisse être utilisée, ou quand il consent à l'application d'un de ces procédés. » 1933, Commentaire du Projet de Convention sur la Ventilation des Bénéfices, Annexe du « Rapport au Conseil sur les travaux de la Quatrième Session du Comité », Document N° C.399.M.204.1933.II.A, 26 juin 1933,

²⁷³ Les modèles dits « de Londres » et « de Mexico », respectivement ancêtres de la convention de l'OCDE et des Nations Unies, recourent au principe de pleine concurrence tout en cautionnant le recours à la taxation unitaire, à titre subsidiaire dans le contexte d'allocation des revenus d'un établissement stable. Ce qui subsiste jusqu'à ce jour dans l'actuel article 7 du Modèle des Nations Unies. En revanche, cet article a été supprimé dans le Modèle OCDE depuis 2010.

²⁷⁴ League of Nations, Fiscal Committee, *Report to the Council on the Work of the Fifth Session of the Committee*, Geneva, League of Nations Document N° C.252.M.124.1935.II.A, 1935.

²⁷⁵ M. Carroll a rapporté que la fréquence d'application des différentes méthodes varient considérablement d'un pays à l'autre. Ainsi, l'administration fédérale des États-Unis a recours dans presque tous les cas à la comptabilité séparée, sous réserve de rectification éventuelle. On peut citer comme exemple typique des pays qui sont en faveur de la comptabilité séparée comme méthode de base le Royaume-Uni avec 50% environ du nombre total des cas, l'emploi de la méthode empirique avec 20% de l'ensemble des cas, et d'autres méthodes dans la proportion des 25% restants. Les autorités du Wisconsin penchent vers la taxation unitaire comme méthode de base, elles estiment qu'elles ont recours à la comptabilité séparée dans environ 50%, et à l'utilisation de la formule légale dans environ 49% et à quelques autres méthodes dans 1% des cas. En Espagne, la répartition unitaire doit être appliquée dans chaque cas. Voir : Mitchell B. CARROLL, « *Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N.C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 292.

L'origine du principe maintenu sans questionnement. Le *principe de pleine concurrence* prend son origine dans les travaux de la Société des Nations dans la fin des années 20²⁷⁶. Des modèles de conventions fiscales bilatérales étaient proposés, dans le but de réduire la double imposition des entreprises multinationales et de limiter la fraude fiscale. L'important rapport de M. B. Carroll et son choix en faveur du principe de pleine concurrence a joué un rôle décisif dans le développement du régime actuel du droit fiscal international. L'OCDE a repris les travaux de la Société des Nations et s'est penchée assez tôt sur les prix de transfert.

Les experts de cette Organisation vont développer ce principe ainsi que les instruments normatifs, qui constitueront le *standard international* pour toutes les autorités fiscales et les EMNs. Il convient de préciser que l'Organisation est constituée majoritairement de pays industrialisés, et par conséquent est perçue comme « *club des pays riches* »²⁷⁷. Il faudra vérifier si les normes élaborées au sein de cette Organisation disposent de la légitimité en termes de représentativité des pays en développement (une analyse politique sera présentée dans le dernier chapitre de notre thèse).

§ 2. Affirmation du « consensus international »

L'adoption du modèle de convention de l'OCDE en 1963 marque l'étape suivante du développement du principe de pleine concurrence.²⁷⁸ Des travaux importants sont réalisés au sein de l'OCDE dans un premier temps (A), et au sein de l'ONU peu de temps après (B).

A. L'OCDE, responsable de la diffusion internationale du principe de pleine concurrence

90. Les travaux de la SDN ont été repris par l'OCDE. Dès 1963, l'OCDE s'est penchée de manière extensive sur les problématiques des prix de transfert, et adoptait *le principe de pleine concurrence*. Nous démontrerons l'évolution historique du principe sous les auspices de l'OCDE (1), en soulignant l'influence importante de l'Organisation sur le paysage normatif international (2) ayant développé le principe de pleine concurrence comme étant la pierre angulaire et la clé de voûte de la détermination du prix de transfert (3).

²⁷⁶ Le Rapport M. Carroll de 1933 et les modèles de conventions fiscales ultérieurs (dont les projets de Convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune de la Ligue des Nations de 1927: « *Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation* », *Annex I to the Report on « Double Taxation and Tax Evasion* », *League of Nations Document N° C.216.MM.85.1927.II.*; De 1933 : Société des Nations, *Projet de Convention sur la Ventilation des Bénéfices*, Annexe du « *Rapport au Conseil sur les travaux de la Quatrième Session du Comité* », 26 juin 1933, Document N° C.399.M.204.1933.II.A. le MC de Mexico de 1943 (« *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion* », *League of Nations Document N° C.2.M.2.1945.II.A.*; le MC de Londres de 1946 (« *London Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property* », *Annex to « Report on the Tenth Session of the Committee* », *League of Nations Document N° C.37.1946.II.A.*; ainsi que le MC OCDE de 1963 (« *Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and Capital* », *Annex I in OECD 1963 Report*) a fortement favorisé la méthode de l'entité distincte pour les établissements stables et les entreprises associées.

²⁷⁷ Désignation utilisée par l'hebdomadaire londonien *The Economist*, <https://www.economist.com/the-economist-explains/2017/07/05/what-is-the-oecd>. Consulté en août 2019.

²⁷⁸ OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, éd. OECD, Paris, 1963. V. aussi : KRAGEN, « *Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft* », *Cal. L. Rev.*, 1964, Vol. 52, N° 2, p. 308, <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol52/iss2/3>. Consulté en avril 2018.

1. Rôle moteur de l'OCDE

a. Aperçu du rôle évolutif de l'OCDE²⁷⁹

91. L'OCDE a succédé à l'Organisation Européenne de Coopération Économiques (OECE)²⁸⁰. Elle a une vocation plus large que son prédécesseur ; il faut remarquer que le terme « européen » a été remplacé par « économique ». La dénomination OCDE évoque essentiellement le caractère économique de ses objectifs faisant référence au *développement* et à la *coopération*. De ce fait, l'Organisation a pour principal objectif de contribuer au développement de l'économie internationale et à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire.²⁸¹

92. **Un rôle purement économique, comme point de départ.** À sa création, l'OCDE a pour mission de renforcer les liens entre ses pays membres et également d'exercer une influence directe et indirecte sur le droit des pays non-membres²⁸² dont un rôle purement économique. Pour l'essentiel, ses activités se concentrent sur la consolidation de l'ordre économique. À cet égard, l'Organisation prônait le maintien et le développement de l'ordre économique libéral et essayait de contenir les réactions opposant cette idéologie (à ne citer que les idéologies socialistes).²⁸³

93. **Un rôle en matière de coopération internationale.** D'après G. Delorme²⁸⁴, directeur général des impôts en France, « à l'heure en effet où la libération croissante des échanges extérieurs pose de manière aiguë le problème de la compétitivité, la politique fiscale française est fortement inspirée par le souci des pouvoirs publics de renforcer la position des entreprises pour leur permettre d'affronter la concurrence internationale ». Considérant que la double imposition d'un même bénéficiaire constitue un frein aux échanges économiques mondiaux, la convergence progressive de politiques économiques nationales, les pays récalcitrants ont dû se soumettre aux règles du jeu. En effet, cette convergence de

²⁷⁹ L'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) est officiellement née le 30 septembre 1961. Disponible sur <http://www.oecd.org/fr/presse/histoiredelocde.htm>. Consulté le 24 juin 2018.

²⁸⁰ À l'issue de la Seconde Guerre mondiale, l'Europe souffrait de graves pénuries et devait faire face à une reconstruction dans des conditions difficiles. L'Organisation Européenne de Coopération Économiques (OECE) avait été créée pour administrer l'aide des États-Unis et du Canada dans le cadre du Plan Marshall destiné à accompagner la reconstruction de l'Europe au lendemain de la guerre mondiale. L'aide exceptionnelle offerte par les États-Unis s'est avérée essentielle. (V. OCDE, *From Marshall Plan to Global Interdependence: New Challenges for the Industrialized Nations*, 1978, pp. 227-229.) L'OECE était chargé de répartir l'aide Marshall, de permettre aux pays de l'Europe occidentale de se relever économiquement, d'accroître leurs échanges avec l'Amérique et de réintégrer les circuits économiques de l'économie mondiale. L'œuvre de l'OECE a connu un grand succès, puisque l'Europe occidentale connaissait à la fin des années 50 une nouvelle prospérité et était en mesure de s'intégrer progressivement à l'économie mondiale. Voir Bernard COLAS, « L'organisation de Coopération et de développement économiques (OCDE) et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement », Thèse Paris I, (dir.) Patrick JUILLARD, 1995, p.10.

²⁸¹ Article 1 de la « convention relative à l'Organisation de coopération et développement économiques (Paris, 14 décembre 1960), dénommé « Convention de 1960 ».

²⁸² Bernard COLAS, « L'organisation de Coopération et de développement économiques (OCDE) et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement », Thèse Paris I, Dir. Patrick Juillard, 1995, p.10.

²⁸³ En bref, son activité normative porte sur les principaux secteurs du droit international de l'économie. À cet égard, son rôle a eu l'effet d'assurer le maintien et le développement de l'ordre économique libéral ; d'abord face aux socialistes du « Conseil d'Aide Économiques Mutuelle » CAEM de l'URSS avec ses satellites, dissolue en 1990 ; mais surtout, l'action normative de l'OCDE a notamment contribué à contenir les nombreuses revendications formulées aux Nations Unies par les pays en développement, réunis au sein du Groupe des 77 (regroupant les pays en développement, créé en 1964, à la première Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement CNUCED). Tiré dans Bernard COLAS, « L'organisation de Coopération et de développement économiques (OCDE) et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement », Thèse Paris I, Dir. Patrick Juillard, 1995, p.11.

²⁸⁴ in Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Collection L'Administration Nouvelle, Berger-Levrault, 1970, Avant-propos.

la politique économique des pays vers cet objectif a facilité le rôle à jouer par l'OCDE en matière de coopération.

94. **Un rôle d'acteur normatif naissant.** L'autorité acquise par l'OCDE crée un climat propice à la propagation des normes OCDE. En effet, l'Organisation émet des instruments normatifs pour les États. La conformité à leurs analyses vise à *développer les échanges commerciaux internationaux : d'en améliorer l'efficacité, de promouvoir l'économie de marché, de développer le libre-échange et de contribuer à la croissance des pays aussi bien industrialisés qu'en développement.*²⁸⁵

b. Accroissement de l'activité normative et la mission fiscale de l'OCDE

95. La mission fiscale de l'OCDE a commencé à naître, lorsque les accroissements des échanges internationaux ont connu leur essor, et la nécessité de protéger les acteurs de ces échanges contre la double imposition apparaissait.²⁸⁶ Le Conseil de l'OCDE est devenu un acteur important pour le développement des instruments normatifs désignés sous le vocable de *soft law*²⁸⁷. Et l'OCDE semble élargir son statut normatif à tous les pays non-membres.²⁸⁸ À ce jour, le principe de pleine concurrence est devenu au sein de cette organisation, la référence internationale des prix de transfert, ou comme déclare l'OCDE, le *consensus international aux fins fiscales*. Au-delà des prix de transfert, l'Organisation est une plateforme de discussion mondiale concernant la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.²⁸⁹

2. De 1963 à nos jours - l'OCDE, acteur normatif international

96. On peut identifier deux instruments importants que l'Organisation met à jour assez régulièrement : le « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune »²⁹⁰, et les « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales »²⁹¹. Au moment de la rédaction de cette thèse, la dernière version a été publiée en 2017 (ci-dénotée « Principes OCDE, 2017 » pour la suite des développements). L'exposé qui suivra s'intéressera à l'évolution historique du principe de pleine concurrence sous l'égide de l'Organisation. Plusieurs travaux de l'OCDE sur les prix de transfert ont été mis sur pied.

²⁸⁵ OCDE, Histoire de l'OCDE. Disponible sur <http://www.oecd.org/general/historyoftheoecd.htm>.

²⁸⁶ En effet, le cadre de la libéralisation s'est progressivement étendu à des sujets périphériques pour couvrir la double imposition, les entreprises multinationales, les investissements internationaux.

²⁸⁷ Sur la notion de *soft-law* (traduit en français, droit souple), la Professeure A. Christians a analysé les stratégies utilisées par l'OCDE pour réussir à insérer ou à faire inspirer ses *soft-laws* dans les pays non membres de l'Organisation, notamment dans les pays en développement. Allison CHRISTIANS, « Hard law, Soft Law, and International Taxation », *Wisconsin International Law Journal*, Vol. 25, N° 2, p.325-333.

²⁸⁸ En matière de *soft-law*, les mesures issues du projet BEPS de l'OCDE sont l'une des plus riches. Mais pour plus de développements sur les *soft-laws* de l'OCDE et leur influence en matière de « Modèle de convention et les lignes directrices en matière de prix de transfert », voir l'analyse du Professeur J.M.C. Carrero dans : José M.C. CARRERO, « The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law : Is Globalization Reaching the Tax Law ? », *Intertax*, 2007, Vol. 35, Issue 1, pp. 4-29.

²⁸⁹ V. le site de l'OCDE : <https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm> consulté en août 2019. La Convention Multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la « Convention »), en vertu de l'Article 6, demande aux Autorités Compétentes des Parties à la Convention de s'accorder mutuellement dans le cadre de l'échange automatique de renseignements et des procédures à suivre. Dans ce contexte, l'Accord Multilatéral entre Autorités Compétentes portant sur l'échange automatique des déclarations pays par pays (le « CbC MCAA »), pour les rapports sur l'échange de renseignements automatique pays par pays, et l'Accord Multilatéral entre Autorités Compétentes sur l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, pour l'échange automatique des renseignements relatifs aux comptes financiers en tant que mise en œuvre de la norme commune de déclaration, ont été mis au point.

²⁹⁰ OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : 2017, Éd. OCDE, Paris, 2018.

²⁹¹ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Éd. OCDE, Paris, 2017.

a. Le Modèle de Convention fiscale de 1963²⁹² : le premier modèle de convention de l'OCDE

La formulation du principe de l'entité distincte. Dès 1963, l'OCDE²⁹³ publia son propre modèle de convention, dit « Convention Modèle de 1963 »²⁹⁴ contre la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. Parallèlement, il présentait un cadre général de la répartition des bénéfices dans un contexte transfrontalier : l'article 7 du Modèle de Convention fiscale porte sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable qu'une entreprise résidente d'un État contractant possède dans l'autre État contractant ; et l'article 9 du Modèle de Convention fiscale traite de la détermination des bénéfices qu'une entreprise résidente d'un État contractant réalise à l'occasion de transactions effectuées avec une entreprise associée située dans l'autre État contractant. Les dispositions de ce modèle retiennent l'application de la norme de l'entité indépendante ou aussi du principe de pleine concurrence. Il a été signalé que lors de la publication de ce modèle, la plupart des États membres de l'OCDE n'avaient pas encore inscrit le principe de pleine concurrence dans leurs législations nationales. La chronologie de l'introduction du PPC dans quelques pays sélectionnés ci-dessous montre que l'augmentation a commencé à partir des années 80.

Figure 1.5 Chronologie de l'introduction du principe de pleine concurrence dans quelques pays



Source : Groupe de la Banque Mondiale²⁹⁵, 2016.

97. L'influence de la réglementation américaine. Des études²⁹⁶ confirment que les pratiques de nombreux pays étaient variées. D'autres auteurs observent que les réglementations américaines de 1968 issues du département du Trésor américain ont servi de déclencheur pour diffuser ce principe au

²⁹² En 1955, l'OCDE a repris les travaux de la Société des Nations (SDN). Le Comité fiscal au sein de l'organisation a été créé. V. Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation : A study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, 2013, p.52.

²⁹³ L'organisation européenne de coopération économique (OECE) était le prédécesseur de l'OCDE.

²⁹⁴ Comité des Affaires fiscales, Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, 1963.

²⁹⁵ Groupe de la Banque Mondiale, *Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels*, Washington, 2016, p.18.

²⁹⁶ D'après Stanley S. Surrey, rapporteur général du congrès de l'International Fiscal Association (IFA) en 1971, notamment dans sa synthèse sur les règles nationales relatives aux transferts indirects de bénéfices, la pratique des États était très variée. Cité par Martha PANKIV, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle*, IBFD, 2017, p.8.

sein de plusieurs États.²⁹⁷ Dans la réalité, sous l'effet de la réglementation des États-Unis de 1968, une révision du modèle OCDE de 1963 crée le modèle de convention fiscale « de 1977 »²⁹⁸. Une modification notable a été effectuée au niveau de l'article 9, dont l'ajout d'un paragraphe 2²⁹⁹. Elle correspond à une disposition pour aider les États à éliminer la double imposition. Par ailleurs, il semble que la réglementation américaine a particulièrement influencé sur les méthodes de détermination des prix de transfert.

b. Les actualisations régulières des conventions fiscales modèles de l'OCDE

98. Le maintien du principe fondateur. L'OCDE dispose de moyens conséquents pour réviser et mettre à jour assez régulièrement ses instruments. La densité importante et les niveaux de technicité de ses travaux ont conduit les États à se référer aux travaux de l'Organisation. Il est peut-être intéressant de présenter succinctement ses fréquentes mises à jour. Le modèle de convention de l'OCDE créé en 1963 a été révisé en 1977³⁰⁰, puis en 1992³⁰¹, et fait désormais l'objet d'une actualisation régulière publiée³⁰² en 1994, 1995, 1997, 2000, 2001, 2002, 2003, 2005, 2008, 2010 et 2014³⁰³ et 2017³⁰⁴. Nous n'avons pas l'intention de nous attarder sur les détails de ces différents modèles. Néanmoins, il importe de préciser que « le principe de l'entité indépendante » a été maintenu dans ses travaux successifs. On peut affirmer que ces derniers ont contribué au développement.

Les modifications mineures sur le fond. Outre le maintien du principe dans les mises à jour successives, il a été constaté que les dispositions respectives à la détermination des bénéfices taxables des *entreprises associées* ou des *établissements stables* demeurent quasi-inchangées dans leur fond. Il est juste de considérer que la rédaction du « modèle de 1963 » a figé le reste des dispositions. La seule modification a été apportée dans l'ajout d'un paragraphe 2 à l'article 9 correspondant relatif aux *ajustements corrélatifs*³⁰⁵.

²⁹⁷ Voir dans: LEPARD, « Is the United States Obligated to Drive on the Right? », *Duke Journal of Comparative and International Law*, Vol. 10, N° 43 (1999), pp. 70-74. Cité dans Martha PANKIV, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle*, IBFD, *op.cit.*, p.8. Il a été écrit que: « The US Treasury Department circulated regulations under the predecessor of section 482, calling for the use of the arm's length standard parallel to the League of Nations work in 1935. Additional substantive guidelines under section 482 were developed in new regulations in 1968, which reiterated the original language from the 1935 regulations promulgating the arm's length standard. The 1968 US guidelines specified the methods for applying this standard to different types of transactions, including comparable uncontrolled price, cost plus, and resale price methods ».

²⁹⁸ OCDE, *Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977*, Éd. OCDE, Paris, 1977.

²⁹⁹ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Éd. OCDE, Paris, 1977, article 9(2).

³⁰⁰ *Ibid.*

³⁰¹ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée septembre 1992*, Éd. OCDE, Paris, 1992.

³⁰² Voir : Mary BENNET, « La mise à jour 2010 du modèle de convention fiscale de l'OCDE », 2010, n°39, comm. 500. V. aussi : Xavier DALUZEAU, et *al.*, *op.cit.*, p.14, §10.

³⁰³ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, éd. OCDE, Paris, 2016.

³⁰⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, éd. OCDE, Paris, 2019.

³⁰⁵ Selon Lepard, suite aux comportements agressifs de l'autorité fiscale américaine par rapport à l'imposition des filiales étrangères résidant aux États-Unis, la régulation américaine a adopté une disposition équivalente à ce nouvel ajout. À la suite de l'initiative américaine de 1968, l'OCDE a introduit en 1977 un nouveau modèle de convention fiscale qui a ajouté un nouveau paragraphe 2 à l'article 9. Or, jusqu'en 1968, les lois fiscales nationales n'avaient pas fourni des indications détaillées sur l'application du principe de pleine concurrence. Conséquemment, il appartenait au juge de l'impôt d'effectuer leur meilleur jugement quant au caractère raisonnable de l'application de la méthode utilisée par les entreprises. Voir: LEPARD, « Is the United States Obligated to Drive on the Right? », *Duke Journal of Comparative and International Law*, 1999, Vol.10, N° 43, p. 70-74. Cité par: M. PANKIV, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle*, 2017, IBFD, p.22.

c. L'augmentation du nombre de conventions fiscales bilatérales signées par les États

99. **La diffusion du principe dans les conventions fiscales.** On observe que les travaux du Comité fiscal de l'OCDE ont considérablement encouragé la diffusion et la conclusion des conventions fiscales. En 2010³⁰⁶, les réseaux de conventions fiscales bilatérales avoisinent les 3000. Selon l'OCDE³⁰⁷, le Modèle de Convention fiscale est utilisé par les Membres et non-Membres comme base pour la négociation, l'application et l'interprétation de leurs conventions fiscales bilatérales. Selon le professeur S. Picciotto, les pays commençaient progressivement à conclure des conventions fiscales dans la période de l'après-Deuxième Guerre, après la publication des modèles de la SDN. Dans la période 1920 - 1939³⁰⁸, moins de 60 conventions fiscales ont été recensées entre tous les pays. En 1955³⁰⁹, lorsque l'OCDE a commencé à travailler sur le sujet, il y avait 70 conventions fiscales entre les pays développés. En 1977, un réseau de 179³¹⁰ traités bilatéraux avait été conclu entre les membres de l'OCDE et, en 1985, ce nombre était de 202³¹¹. Par ailleurs, l'année 1963 de publication de la Convention Modèle OCDE coïncidait avec la vague de décolonisation de nombreux États, spécialement en Afrique et en Asie. Les relations économiques nouvelles que les pays anciennement colonisés ont tissées avec les anciennes puissances colonisatrices et les besoins considérables de développement ont conduit les organismes internationaux à promouvoir « une stratégie internationale de développement »³¹². Les efforts effectués par les pays développés pour étendre leur réseau de conventions fiscales dans les pays en développement ont également conduit à quelques signatures de conventions fiscales, mais avec peu de succès.³¹³ Aussi, le réseau de conventions fiscales concernait principalement les pays développés, principaux investisseurs et apporteurs de capitaux.

L'augmentation du nombre de conventions fiscales est importante dans la mesure où ces dernières incluent les règles fiscales internationales (c'est-à-dire les règles d'imposition des opérations internationales). Il est permis de constater que les conventions fiscales internationales sont le vecteur du standard international qui diffuse la référence actuelle pour la détermination des revenus taxables des multinationales. Il s'agit précisément du « principe de pleine concurrence » (en anglais, « *the arm's length principle* »).

D'autres travaux importants établis sur les prix de transfert. Parallèlement à la publication du Modèle de 1963, l'OCDE s'est également intéressée aux prix de transfert. Pour pallier les difficultés de fixation des prix de transfert, l'Organisation avait entrepris une réflexion approfondie sur les flux de valeurs

³⁰⁶ OCDE, Révision de la recommandation du conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées, [c(95)126/final], C(2010)99, 29 juin 2010, p.2.

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ Committee on Fiscal Affairs, Model Double Taxation Convention on Income and Capital (with Commentary), 1977.

³⁰⁹ *Ibid.*

³¹⁰ *Ibid.*

³¹¹ V. J.W.L. LIENARD, « Présent et avenir des modèles de convention de double imposition », *Journal de Droit des Affaires Internationales*, 1985, p.91- 102.

³¹² Jean Baptiste GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p.241.

³¹³ Pour plus de développement, v. Pasquale PISTONE, « Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach », in (eds). Michael LANG and *al.*, *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, The Netherlands, 2010, p.413-441; Victor THURONYI, « Tax Treaties and Developing Countries », in (eds). Michael LANG and *al.*, *op.cit.*, p. 441-455. Contrairement au Modèle de Convention fiscale de l'ONU, le modèle de convention fiscale de l'OCDE n'est pas le Modèle sur lequel se basent les négociations dans les pays en développement. Le Modèle OCDE favorise l'imposition dans l'État de résidence ou le siège des groupes multinationaux tandis que les pays en développement sont des pays hôtes et réceptacles des investissements : ils sont les pays de la source des revenus et favorisent l'imposition à l'État de source. Ces différences de point de vue font partie des points saillants qui ont conduit les pays en développement à ne pas conclure de conventions fiscales sur la base exclusive du Modèle OCDE.

intragroupes dans le cadre de sociétés résidentes d'États différents³¹⁴. Dès 1979, l'Organisation a publié son premier rapport en matière de prix de transfert qui a défini les principes directeurs ou les lignes directrices pour l'application du principe de pleine concurrence, ci dénommés « Rapport OCDE de 1979 »³¹⁵, et afin de donner un cadre international aux administrations fiscales et aux entreprises. Après la publication de 1979, des mises à jour régulières ont été apportées par la suite en 1995³¹⁶, 2009³¹⁷, 2010³¹⁸ et 2017³¹⁹, ci-après « Principes OCDE ». Dans les rapports successifs ci-désignés « Principes OCDE », l'Organisation fournit des lignes directrices pour les besoins de l'application du *principe de pleine concurrence* dans les législations fiscales nationales. Conséquemment, l'Organisation maintient le rôle prédominant de ce principe comme *pierre angulaire des prix de transfert*.

100. **La transposition du principe conventionnel dans les législations nationales.** L'OCDE a publié les « Principes directeurs » pour l'application du « principe de pleine concurrence » en droit interne. Force est de constater que le Modèle de Convention Fiscale ne fait pas mention explicite de la terminologie « *principe pleine concurrence* », mais adopte une formulation équivalente à l'esprit du *principe de l'entité indépendante*. Concrètement, les experts de l'OCDE ont adopté une méthode d'évaluation du prix de pleine concurrence qui est basée sur « l'approche transactionnelle »³²⁰, c'est-à-dire la recherche du *prix normal* fondé sur le marché.

101. Le « principe de pleine concurrence » cimenté dans les « Principes OCDE »³²¹

Ces derniers stipulent que « le principe de pleine concurrence est la norme internationale, qui comme en ont convenus les pays membres de l'OCDE, doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert ».³²² S'agissant des différents « *Principes* », il y a en premier lieu :

102. Le « Rapport OCDE de 1979 », dénommé « *Prix de transfert et entreprises multinationales* » où l'OCDE recommande à ses États membres d'adopter une approche similaire à celle de l'administration américaine³²³. Le rapport adopté à l'unanimité par le Comité des Affaires fiscales de cette Organisation

³¹⁴ Xavier DALUZEAU, et al., *op.cit.*, p.14, §10.

³¹⁵ OCDE, Prix de Transfert et Entreprises Multinationales, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, Paris, 1979. Ce rapport a été complété en 1984 par une étude sur les ajustements corrélatifs.

³¹⁶ OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Editions, Paris, 1995. En 1996-1999, des recommandations relatives aux service intra-groupe, aux incorporels, aux accords de répartition de coûts, et accords préalables de prix ont été ajoutées.

³¹⁷ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2009, éd. OCDE, Paris, 2009. En 2009, le chapitre IV (« Méthodes administratives destinées à éviter et régler les différends en matière de prix de transfert ») a été révisé.

³¹⁸ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010, éd. OCDE, Paris, 2010. Un nouveau chapitre IX, relatif aux implications en matière de prix de transfert des réorganisations d'entreprises, a été inséré. En outre, les chapitres à III ont été modifiés avec l'ajout de nouvelles directives sur la sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce, sur la manière d'appliquer les méthodes transactionnelles de bénéfices.

³¹⁹ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, éd. OCDE, Paris, 2017.

³²⁰ C'est une approche fondée sur la recherche du « prix », d'un « juste prix », au lieu de la recherche « du profit ».

³²¹ Notre intention ne consiste pas ici d'analyser tous les principes OCDE en matière des prix de transfert, mais d'évoquer rapidement et successivement les travaux successifs du Comité des Affaires Fiscales afin de prouver l'attachement de l'OCDE à l'approche du « principe de pleine concurrence ».

³²² OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Chapitre 1, §.1.1.

³²³ L'administration fiscale américaine (*Internal Revenue Service*) réaffirme la prééminence du prix de pleine concurrence, qu'il s'agisse du prix des produits comparables sur le marché libre ou du prix déterminé selon l'une

précise le « principe de pleine concurrence » et expose les méthodes auxquelles on peut recourir pour y parvenir.

103. **Les méthodes traditionnelles basées sur les transactions.** En théorie, ces méthodes adoptent l'approche transactionnelle : c'est une approche fondée sur les transactions et les conditions de ces transactions (basée sur la recherche du prix, coût, etc.), qui est à l'opposé de l'approche fondée sur la répartition des profits (basée sur les marges nettes, marges brutes opérationnelles). Ce sont notamment les trois méthodes³²⁴ : la méthode comparable du marché de pleine concurrence (en anglais, *comparable uncontrolled price* ou CUP) et la méthode du coût majoré (en anglais, *cost plus*) et du prix de revient (en anglais, *resale minus*). Il est important de noter que l'OCDE rejetait l'approche de la répartition de profits. L'Organisation explique que cette dernière tend à ne tenir compte ni des conditions du marché ni de la situation particulière de l'entreprise, que la répartition des bénéfices serait sans rapport réel avec les données économiques et risquerait d'entraîner l'attribution de bénéfices à une entreprise encourant en réalité des pertes (et vice versa).³²⁵

L'OCDE émet quelques réserves sur l'application de ses méthodes : elle écrivait que « [ces méthodes] se heurtent à un grand nombre de difficultés théoriques et pratiques qui sont dues à la complexité des situations réelles et il est parfois nécessaire de combiner les méthodes susmentionnées, voire de recourir à d'autres méthodes. Toutefois, quelle que soit la méthode utilisée, il convient de faire preuve de jugement pour apprécier les éléments de faits et de ne pas perdre de vue qu'il s'agit d'arriver à un chiffre acceptable dans la pratique. » Ces difficultés sont conjuguées à l'évolution du contexte mondial, dont le poids influent des régulations américaines de 1968³²⁶ (lesquelles reconnaissent la supériorité des méthodes basées sur le profit au lieu de la recherche du juste prix), un nouveau principe a été publié en 1995.

104. **Les « Principes de 1995 ».** Deux changements sont à retenir des évolutions de 1995 : le premier consiste à la déclinaison du principe de pleine concurrence en deux techniques d'évaluation distinctes : les « méthodes traditionnelles fondées sur les transactions » et les « méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices ». Cette dernière catégorie de méthode comprend : la « méthode transactionnelle de marge nette » et la « méthode de partage de bénéfices ». Et le second insère la hiérarchie dans l'utilisation de ces méthodes. En d'autres termes, elle limite l'utilisation de l'approche fondée sur les bénéfices en lui donnant le *statut de méthodes de dernier ressort*, c'est-à-dire que son utilisation est limitée à des utilisations exceptionnelles, par exemple quand les données ne sont pas disponibles ou ne sont pas d'une qualité suffisante.³²⁷

des deux méthodes traditionnelles dites du « cost plus » ou du « prix de revente moins », mais en outre, elle met désormais l'accent sur les méthodes de détermination des prix de cession, soit par la comparaison des marges commerciales avec d'autres entreprises, soit par le partage arbitraire de la marge entre les entreprises associées parties à la transaction.

³²⁴ La méthode comparable du marché de pleine concurrence : Pour déterminer si un prix de transfert particulier est conforme au principe du prix de pleine concurrence, il faudrait théoriquement pouvoir se référer directement au prix qui serait pratiqué dans des transactions comparables entre des entreprises indépendantes ou entre une entreprise d'un groupe et une entreprise indépendante. En théorie, elle est la plus facile à utiliser. En pratique, il arrive souvent que les éléments de comparaison manquent, qu'ils ne puissent être obtenus ou encore qu'il faille se demander si les prix en question sont ou non comparables. Pour déterminer un prix de pleine concurrence, le recours à d'autres méthodes s'avérera dès lors nécessaire. Pour voir les autres méthodes à savoir la méthode du coût majoré et la méthode du prix de revente, se référer aux lignes directrices suivantes : OCDE, « Prix de Transfert et Entreprises Multinationales », Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE 1979, Paris, paras.11.12.13.

³²⁵ OCDE, « Prix de Transfert et Entreprises Multinationales », Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE 1979, Paris, §.14.

³²⁶ LEPARD, « Is the United States Obligated to Drive on the Right? », *Duke Journal of Comparative and International Law*, 1999, Vol. 10, N° 43, p. 70-74.

³²⁷ OCDE, 1995, §.2.49, 3.49 et 3.54.

105. Les « **Principes OCDE de 2010** » constituent une mise à jour de l'ancienne version de 1995. Ils adressent en majeure partie l'analyse de comparabilité et l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette.

106. Les « **Principes OCDE de 2017** » constituent un remaniement profond des anciens principes, non dans le fond, puisque le « principe de pleine concurrence » n'a pas été modifié. Pour prendre en compte les modifications adoptées dans le projet BEPS et les mesures fiscales internationales issues des rapports finaux de 2015 sur les Actions 8-10, un nouveau grand principe semble préciser l'application du « principe de pleine concurrence » à savoir « *aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur* ». Par ailleurs, une amélioration de la transparence a été apportée par rapport aux nouvelles obligations de documentations sur les prix de transfert, comme cela est acté dans le rapport sur l'action 13, désigné ci-après « *documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays* ».

107. Mais l'OCDE n'est pas la seule organisation internationale qui a traité le sujet du prix de transfert. Avec du retard, l'Organisation des Nations Unies s'est également saisie du sujet du prix de transfert. Il convient de s'intéresser à sa position et ses travaux.

d. L'ONU réaffirme le principe de pleine concurrence

108. Il importe de donner la position de l'Organisation des Nations Unies sur le « principe de pleine concurrence » ou « principe de l'entité séparée » (1) pour ensuite analyser la particularité de ses travaux sur les prix de transfert par rapport à ceux de l'OCDE (2).

Validation du caractère universel du principe par l'ONU. Il convient de mentionner que l'Organisation des Nations Unies (ONU) s'est préoccupée du problème particulier posé par les relations fiscales entre pays industrialisés et pays en développement. Un groupe spécial d'experts, constitué en 1968 pour conduire la réflexion en ce domaine, a élaboré à son tour un modèle de convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, adopté en 1979.³²⁸ A l'image du modèle de convention fiscale de l'OCDE (abrégé en MC OCDE), le modèle de convention fiscale de l'ONU (abrégé pour la suite en MC ONU) affirme le principe de pleine concurrence pour la rémunération des prix de transfert entre les entités associées. S'inspirant des modèles élaborés par les organisations internationales, les conventions fiscales bilatérales signées par les États³²⁹ sont souvent le résultat d'un aménagement entre le MC OCDE et le MC ONU ; et serait rarement une copie absolue de chacun des modèles. Ceci étant, nous ne sommes pas en connaissance du nombre de conventions fiscales établies sous le modèle des Nations Unies. Nous pensons que l'universalité du principe de pleine concurrence repose également sur le poids que représente le Comité des Nations Unies, notamment l'ECOSOC (United Nations Economic and Social Council).³³⁰

Le principe de pleine concurrence est aujourd'hui le principe universellement approuvé par plusieurs pays.³³¹ Plusieurs pays non membres de l'OCDE l'ont également introduit dans leurs États à l'instar des

³²⁸ B. CASTAGNÈDE, *op.cit.*, §.5, p.13.

³²⁹ Dans tout le long du développement, le MC OCDE est compris comme étant le modèle de base de négociation par les pays développés, le MC ONU est respectivement considéré comme étant le modèle de base de négociation des pays en développement. Cela étant, nous ignorons les autres modèles de conventions fiscales qui existent et que peuvent posséder chaque pays en particulier (par exemple : le MC des États-Unis, le MC de l'Afrique du Sud, etc.) ni les modèles de conventions des organisations régionales (par exemple : MC de la Southern Austral Developing Countries (SADC).

³³⁰ Le fait que les experts des Nations Unies aient validé le principe de pleine concurrence sera traité dans un paragraphe ultérieur.

³³¹ Le Brésil adopte une position singulière et est la seule exception. Son cas particulier sera traité dans un chapitre ultérieur. Voir UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, 2013, para. 10.2.1.2. V. aussi : João Marcus de Melo Rigoni, « A Brazilian View on Base Erosion and Profit Shifting : An alternative Path », *Intertax*, 2014, Vol.42, Issue 11, pp. 735-736. A voir dans le chapitre 1 du Titre 2.

pays émergents tels : l’Afrique du Sud, l’Argentine, la Chine, l’Inde, la Russie et Singapour³³² et progressivement des pays en développement notamment des pays d’Afrique du Nord : la Tunisie, le Maroc, ceux de l’Afrique francophone : le Sénégal et de l’Afrique sub-saharienne anglophone³³³ : le Kenya (en 2006), la Tanzanie (en), l’Angola (en 2013), le Ghana (en 2012), le Nigéria (en 2012), l’Uganda (en 2011), la Zambie (en 2000), le Cameroon³³⁴ (en 2007), Madagascar (en 2014)³³⁵. Il est essentiel de retenir que l’interprétation et la mise en oeuvre du principe peuvent être différentes d’un pays à l’autre.³³⁶

La validation du standard de l’OCDE. L’ONU a validé le standard international³³⁷, elle n’a donc pas concurrencé l’OCDE en proposant son propre standard. L’ONU a publié son propre modèle de convention fiscale, ci-après « Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement », en 1980³³⁸. Dans son article 9(1), le modèle de convention de l’ONU réaffirme l’application du concept, dont la réécriture est identique à l’article 9(1) du Modèle de l’OCDE depuis 1977.³³⁹ Dès lors, l’ONU et l’OCDE approuvent de manière concordante le « principe de pleine concurrence ». Cependant, quelques nuances ont été observées, qu’il convient d’analyser.

109. La position nuancée de l’ONU

Les nuances dans la position onusienne. La position des Nations Unies a adopté le concept avec une vision novatrice. Le Comité s’est en effet préoccupé du problème particulier posé par les relations fiscales entre pays industrialisés et pays en développement. En 2012³⁴⁰, le Comité d’experts de la coopération internationale en matière fiscale de l’ONU a créé en son sein un Sous-Comité chargé de

³³² OCDE, Principes Applicables en matière de prix de transfert pour les EMN et les administrations fiscales, OCDE, 2010.

³³³ A. ATANGANA, Évolution et perspective du contrôle du prix de transfert en Afrique, École Supérieure de Commerce de Rouen - Mastère Spécialisé Management, Droits des Affaires et Fiscalité 2007.

³³⁴ The implementation of Cameroon legal provisions on TP is clarified by circular N°0004/MINFI/DGI/LC/L applying the provisions of the finance law for fiscal year 2007 and circular N°001/MINFI/DGI/LC/L of 30 January 2012 applying the provisions of finance law for the fiscal year 2012, as regards section L19bis of the Cameroon tax procedures code. However, the Cameroon regulations on TP do not specify which criteria should be taken into account in order to select and appropriate TP method. Extrait du rapport de PwC de 2015/2016.

³³⁵ Décision N°04 – MFB/SG/DGI/DELFI portant valorisation aux fins fiscales du principe de pleine concurrence ainsi que les modalités d’application des dispositions spécifiques sur les prix de transfert, Loi de Finances pour 2014, Ministère des Finances, Madagascar.

³³⁶ Jérôme MONSENEGO, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, 2015, p.15. V. aussi : Theresa ZINN, Nadine RIEDEL and Christoph SPENGLER, « The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations : A worldwide Overview », *Intertax*, 2014, Issue 6/7, Vol. 42, p.352, pp.352-404. Les résultats de cette étude sont basés sur les rapports-pays des cabinets conseils fiscaux comme Deloitte (Global Transfer Pricing Country Guide), Ernst & Young (Transfer Pricing Global Reference Guide), KPMG (Global Transfer Pricing Review) et PricewaterhouseCoopers (International Transfer Pricing). V. aussi : WU Transfer Pricing Workshop, « One Transfer Pricing Approach and Multiple Transfer Pricing Guidance », WU Vienna, 2017.

³³⁷ Voir : United Nations, Report of the Group Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries on the Work of its Seventh Meeting, U.N. Doc. ST/ESA/79/1978, 1978, p.66. Peu avant la finalisation du Modèle de Convention de l’ONU (en 1978), l’application du principe de pleine concurrence était approuvée dans une session des experts de l’ONU lors de laquelle il était indiqué que : « le Groupe d’experts avait été unanime à reconnaître la validité du principe de l’assimilation des sociétés apparentées à des sociétés indépendantes et que les gouvernements devaient appliquer, chaque fois *qu’il était approprié* de le faire, le principe du renvoi aux prix qui seraient pratiqués entre un vendeur et un acheteur indépendants. »

³³⁸ United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, 1st Edition, 1980. (La 3^{ème} éd. date de 2011, la version plus récente de 2017).

³³⁹ Les textes du MC OCDE (révision de 2014) et MC ONU (révision de 2011) à l’article 9 paragraphe 1 sont formulés de la même manière.

³⁴⁰ UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York: United Nations, 2012.

rédiger un « Manuel de Prix de Transfert à l'usage des Pays en voie de Développement »³⁴¹ (ci-après « Manuel ONU 2012 », et mis à jour en 2017 (ci-après « Manuel ONU 2017 »)³⁴². Il s'agit d'un standard spécifique aux pays en développement qui présente les vues divergentes de ces pays. De cette manière, le Manuel contient un chapitre qui présente les diverses pratiques des pays émergents comme le Brésil, l'Inde, la Chine et l'Afrique du Sud, pour évaluer les prix de transfert. Ces pratiques sont présentées dans le « chapitre 10 » du manuel, lequel a suscité des contestations puisque d'après l'OCDE, des pays n'utilisaient pas ou se déviaient du principe de pleine concurrence. (Nous y reviendrons dans le chapitre 2 suivant).

110. Un « Manuel Pratique pour les pays en développement »

Un outil cohérent. Comme son nom l'indique, le « Manuel » traite des cas particuliers des pays en développement. Il est important de préciser que le « Manuel »³⁴³ a été développé sur la base des principes tels³⁴⁴ que le respect du standard internationalement admis³⁴⁵, la considération des réalités des économies en développement, la considération de l'expérience d'autres pays en développement et l'amélioration de la pratique en s'inspirant des plateformes de discussion existantes.

111. **Un outil pédagogique pour les besoins des pays en développement.** Il paraît en effet naturel que les travaux de l'OCDE visent principalement les relations entre États ayant le même niveau de développement.³⁴⁶ Le Comité³⁴⁷ de l'ONU a été mandaté « pour tenir compte des réalités et des besoins des pays en développement, à leurs stades de développement de leurs capacités (...) et les questions et options les plus pertinentes pour ces pays ». Le « Manuel » est dès lors conçu pour aider les pays en développement³⁴⁸ - dont la majorité ne dispose pas de régulations sur les prix de transfert,

³⁴¹ Le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale a approuvé la version finale du Manuel pratique sur les prix de transfert pour les pays en développement le 29 mai 2013. Ce Manuel (de 500 pages) s'adresse aux administrations fiscales et aux contribuables engagés dans des opérations transfrontalières. Le but du Manuel est de fournir des guides pratiques pour l'application du principe de pleine concurrence dans les pays en développement. Il contient 10 chapitres lesquels sont écrits de manière pédagogique, car sont destinés à des administrations fiscales aux moyens limités.

³⁴² La dernière éd. date de 2017: UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York: United Nations, 2017.

³⁴³ Le Manuel de l'ONU a été publié en 2012 et révisé, sous forme de projet le 29 mai 2013. Ce Manuel contient des chapitres spécifiques traitant des positions du Brésil, de la Chine, de l'Inde et de l'Afrique du Sud. Ce sont essentiellement les pays émergents appelés aussi les BRICS (sans la Russie, qui n'y a pas participé).

³⁴⁴ « Qu'il reflète la mise en œuvre de l'Article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ainsi que le principe de pleine concurrence qui y est énoncé et soit cohérent avec les Commentaires y afférents du Modèle des Nations Unies. Qu'il reflète les réalités des économies en développement, compte tenu de leurs stades de développement de ressources administratives. Qu'une attention particulière soit apportée à l'expérience d'autres pays en développement. Qu'il s'inspire des travaux menés dans « d'autres forums. » <http://www.un.org/fr/index.html>.

³⁴⁵ L'affirmation de Tatiana Falção nous semble appropriée : « no one is suggesting the world should be divided between developing country and developed country approaches. Nobody is suggesting that the UN should even depart from many of the concepts that have gained notoriety through the OECD. The objective was never that. The UN group of experts was unanimous in recognizing that there is no point in 'reinventing the wheel' and that the objective of the group is merely to give developing countries an option; a place from which to start working ». Tatiana FALCÃO, « Contributing a Developing Country's Perspective to International Taxation: United Nations Tender for Development of a Transfer Pricing Manual », Intertax, 2010, Issue 38, p. 508.

³⁴⁶ Arnaud SEE, « Les doctrines fiscales de l'OCDE », *Revue Droit fiscal*, 2006, n° 24, p.2.

³⁴⁷ <<http://www.un.org/fr/index.html>>

³⁴⁸ Pour une analyse détaillée des régulations des prix de transfert dans les pays en développement, voir : Lambert G. ABLET, « The UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries: Should It Depart from the OECD Transfer Pricing Guidelines? », *ITPJ*, 2012, p. 8-35.

offrant une interprétation pédagogique du principe de pleine concurrence³⁴⁹. Au demeurant, le Manuel donne un aperçu des problèmes que les prix de transfert posent pour les pays en développement, traitant en particulier de la complexité générale de la question, de l'absence fréquente de connaissances et de compétences en matière de fiscalité internationale, et de la non-disponibilité des données concernant des transactions comparables.

Un outil novateur³⁵⁰. En complément avec les « Principes OCDE » qui sont destinés aux pays développés, le « Manuel » est novateur du fait qu'il est axé sur l'application des « Principes de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » d'une manière telle qu'elle réponde aux priorités et aux réalités des pays en développement. Le Comité précise que le travail a été de définir des principes clairs et pratiques, tout en tenant compte des divergences de vues entre membres du Comité. Cette approche peut être expliquée par le simple constat que les lignes directrices de l'OCDE ne sont pas claires et par conséquent, peuvent conduire à de mauvaises interprétations, sources de conflits entre les autorités fiscales et les contribuables. T. Falcão³⁵¹ qui était membre de ce Comité considère que le « Manuel » est « une sorte de recul » ou « *step back* » par rapport aux lignes directrices de l'OCDE. Ce Manuel serait dès lors l'occasion de tirer des enseignements sur l'expérience d'autres pays en développement à ne citer que le Brésil avec la méthode de marge fixe et l'Inde avec le régime de protection.

Un outil prospectif. La réaction des Nations Unies de réaliser un Manuel qui se rapproche des réalités des pays en développement est louable de deux raisons. D'une part, il permet d'améliorer la compréhension du concept et d'apporter des éclaircissements sur la mise en œuvre de celui-ci. Les règles lorsqu'elles sont complexes ne peuvent être efficaces. De cette manière, elles ne peuvent pas être efficaces et faillent à leurs objectifs dont principalement la lutte contre la double imposition, la double non-imposition et l'évasion fiscale internationale massive. D'autre part, il permet d'éviter le risque que les États se dirigent vers des contentieux insolubles. D'aucuns doutent que le règlement des litiges, qu'il soit en droit interne à travers la procédure du contentieux, ou en droit international avec la procédure de règlement des différends pour l'élimination de la double imposition, coûte excessivement cher (en termes de procédures et de ressources) pour les pays en développement. C'est ainsi que du point de vue politique, M. Hearson note que le « Manuel ONU » est politiquement important en ce qu'il révèle les pratiques des pays émergents en matière de prix de transfert.³⁵²

112. Somme toute, le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert pour les pays en développement est une réponse à la nécessité d'une orientation plus claire sur les aspects administratifs de l'application de prix de transfert. À ce titre, il est important de souligner que le Comité fiscal des Nations Unies n'est pas venu concurrencer le *principe de pleine concurrence*, lequel est cependant vivement critiqué.

B. Mise en tension du consensus international : la crise de 2008

Le principe de pleine concurrence est sur un fond de contestation permanente. Plusieurs critiques se sont faites entendre au sein de l'OCDE et en dehors de l'OCDE. Elles ont révélé les défaillances

³⁴⁹ Voir : K. ZSUZSANNA, « U.N Final Manual on Transfer Pricing for Developing Countries », *Journal of International Taxation*, 2013, pp.10-11.

³⁵⁰ Conseil Économique et Social des Nations Unies, L'ECOSOC lance la version électronique du « Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement », ECOSOC/6583, 29 mai 2013, <<https://www.un.org/press/fr/2013/ECOSOC6583.doc.htm>> (consulté en octobre 2018).

³⁵¹ Citations originales: « It strives to elaborate a practical manual that would be a sort of a 'step back' from the OECD Transfer Pricing Guidelines, educating developing nations about the issues involved in transfer pricing - from the conceptual framework to the effective application of transfer pricing rules ». Voir : Tatiana FALCAO, *art.cit.*, note 140, p.503.

³⁵² Voir : Martin HEARSON, « The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide. Comments on the United Nations Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries », E/C.18/2013/CRP.15, 2013. [http://www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP15 TransferPricing.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP15%20TransferPricing.pdf). Le Chapitre 10 du Manuel décrit les pratiques des pays émergents comme : le Brésil, Chine, Inde et l'Afrique du Sud.

intrinsèques du principe (A). Toutefois, le principe n'a pas été remplacé. L'OCDE et le G20 l'ont maintenu, mais ils comptent apporter des améliorations à son application (B).

1. Des défaillances révélées du principe de pleine concurrence

Depuis 2008, les contestations à l'endroit du principe de pleine concurrence se multiplient, conduisant ainsi à la remise en question du principe (1), mais la réforme dans le cadre du projet BEPS a conservé le même principe (2) et a rejeté l'utilisation d'un paradigme différent (3).

a. Multiplication des contestations du principe

113. Le contexte de la remise en question. En 2008, la crise économique et financière a causé la crise des budgets des États.³⁵³ Les pratiques de certaines sociétés, *hérauts de l'économie mondialisée*³⁵⁴, ont été pointées du doigt, par les États, les médias, et l'organisation de la société civile. Elles ont choqué les citoyens et les gouvernements, et ont conduit à remettre en question le système fiscal international.³⁵⁵ L'évolution du contexte technologique et l'accroissement des échanges ont fait naître de nouvelles formes d'entreprises. Il était avéré que les règles de fiscalité internationale présentaient des manques à gagner considérables et contribuaient à la perte financière des États³⁵⁶.

114. Des critiques se font tout d'abord fait entendre dans les pays de l'OCDE.³⁵⁷ Hors de l'OCDE, le principe de pleine concurrence faisait également l'objet de vive critique et de remise en question.³⁵⁸ A titre d'illustration, certains auteurs³⁵⁹ affirment que « certaines économies émergentes, comme l'Inde ou le Brésil, refusent d'adhérer, jugeant qu'il aboutit à une répartition inéquitable des profits imposables des EMNs, biaisée en faveur des pays de l'OCDE »³⁶⁰. Concernant les pays à faible revenu, un rapport récent montre que les pratiques d'optimisation fiscale des grandes multinationales ont conduit à des pertes de revenus fiscaux bien supérieures au montant de l'aide internationale au développement³⁶¹. Nul ne doute que le modèle est devenu obsolète et n'est plus adapté à l'évolution du contexte économique actuel, car il a été développé au début du vingtième siècle, nous l'avons vu précédemment. En effet, le modèle est dépassé par l'évolution de l'économie, de la mondialisation des échanges et du degré d'internalisation du groupe multinational.

115. Plusieurs études³⁶² ont démontré les faiblesses du principe de pleine concurrence pour la détermination des bénéficiaires des EMNs. Si les critiques de ce principe se sont multipliées, les

³⁵³ En 2009, réuni à Londres, le G20 a déclaré « Une crise globale nécessite une solution globale » et par la même occasion a décidé de sanctionner les paradis fiscaux, mettre fin au secret bancaire et promouvoir la transparence.

³⁵⁴ Ces termes sont empruntés à M. SABONNADIÈRE dans : Mathieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *RDF*, 8 octobre 2015, n° 41, 616.

³⁵⁵ *Ibid.*

³⁵⁶ Pour un aperçu pratique dans de nombreux États, voir : Caroline SILBERZSTEIN, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », *Droit fiscal*, 17 Janvier 2013, n° 3, 60.

³⁵⁷ Laurent BENZONI et Julien PELLEFIGUE, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *RDF*, 2013, Vol.138, N° 6, p.2.

³⁵⁸ *Ibid.*

³⁵⁹ *Ibid.*

³⁶⁰ *Ibid.*

³⁶¹ Christian Aid, *False Profits : Robbing the Poor to Keep the Rich Tax Free*, 2009, March. Accessible au www.christianaid.org.uk/Images/false-profits.pdf. Cité par : Laurent BENZONI et Julien PELLEFIGUE, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *RDF*, 2013, N° 6, Vol.138, p.2.

³⁶² Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », Éd. Francis Lefebvre, 2014 ; A. BIEGALSKI and *al.*, « The arm's length principle: fiscalism or economic realism? A few reflections », *Intertax*, 2010, Vol. 38, N° 3, pp. 177-186 ; J-P. VIDAL, « The Achilles' heel of the arm's length principle and the Canadian GlaxoSmithKline case », *Intertax*, 2009, Vol. 37, n° 10 ; p. 512-528 ; D.L.P. FRANCESCOCCI, « The arm's length principle and groups dynamics - part 1 : the conceptual shortcomings », *ITPJ*, Amsterdam, 2004, Vol. 11, n° 2, p.

arguments les plus fréquents sont que le principe de pleine concurrence aboutissait à un résultat *subjectif* déconnecté de la réalité économique des entreprises multinationales et qu'il créait des distorsions entre les contribuables. En définitive, toutes ces défaillances convergeaient vers la déperdition des recettes fiscales des États. Au sein de l'OCDE, le Comité a esquissé l'infléchissement de ses travaux et une réorientation autour des objectifs de la prévention de l'érosion de la base des impositions. L'ONU s'est également emparée de la notion pour défendre une approche plus fondée sur l'équité de la répartition des compétences fiscales (ou droit d'imposition) entre pays développés et pays en développement³⁶³. Des alternatives pratiques au principe de pleine concurrence ont été proposées par des universitaires, des économistes et des administrations fiscales de certains pays à économie émergente comme le Brésil, la Chine et l'Inde. Similairement, la Commission Européenne a lancé le projet de directive ACCIS (« Assiette Commune Consolidée de l'Impôt sur les Sociétés ») sur la mise en œuvre de la répartition des profits des EMNs au sein du marché européen. C'est probablement au vu du dysfonctionnement du principe de pleine concurrence que les experts de la fiscalité internationale déclaraient que le , est en crise, car en effet, « la crise consiste justement dans le fait que l'ancien meurt et que le nouveau ne peut pas naître (...) »³⁶⁴.

b. Les défaillances révélées

116. Le principe de pleine concurrence a été contesté. Selon M. Sabonnadière³⁶⁵, ce principe est *largement artificiel* et par conséquent, *crée une disjonction entre fiscalité et économie réelle*. L'OCDE elle-même admettait qu'au fil du temps les règles actuelles ouvraient la voie à des pratiques qui érodent la base d'imposition et de transfert de bénéfices³⁶⁶, et constatait que les exploitations des règles actuelles par les EMNs aboutissaient à de doubles non-impositions ou à des impositions insuffisantes. Cette possibilité leur est notamment offerte à travers les pratiques qui séparent artificiellement les bénéfices des activités qui les génèrent. Les experts de l'OCDE déclaraient alors en 2013 que :³⁶⁷

« (...) les multinationales utilisent et/ou détournent ces règles afin de séparer des bénéfices des activités économiques qui les génèrent et de les transférer dans des pays à faible fiscalité. Ces pratiques s'appuient le plus souvent sur différents mécanismes : transfert d'actifs incorporels et d'autres actifs mobiles pour une contrepartie inférieure à leur valeur réelle, surcapitalisation d'entreprises du groupe faiblement taxées, ou attribution contractuelle du risque à des pays à fiscalité faible à la faveur de transactions dans lesquelles des parties indépendantes ne s'engageraient sans doute pas. »

55-75; C.E. (Jr.) MCLURE, « Replacing separate entity accounting and the arm's length principle with formulary apportionment », *BIFD*, Amsterdam, 2002, Vol. 56, n° 12, p. 586-599 ; Y. BRAUNER, « Formula based transfer pricing », *Intertax*, 2014, Vol. 42, n° 10, p. 615-631; Georg W. KOFLER, « The BEPS Action Plan and transfer pricing : the arm's length standard under pressure? », *BTR*, London, 2013, n° 5, p. 646-665 ; F.P.J. SNEL, « What is wrong with (the rules of) the game? », *Intertax*, 2013, Vol. 41, n° 11, p. 614-620 ; M. GLAHE, « Transfer pricing and EU fundamental freedoms », *EC tax review*, 2013, Vol. 22, N° 5, p. 222-232; Kerrie SADIQ, « The fundamental failing of the traditional transfer pricing regime - applying the arm's length standard to multinational banks based on a comparability analysis », *BIFD*, Amsterdam, 2004, Vol. 58, n° 2, p. 67-81.

³⁶³ IGF, « Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupes », Note N° 2012-M-032-03, mars 2013, p.11.

³⁶⁴ Cité par Matthieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *RDF*, 2015, N°41, 616.

³⁶⁵ *Ibid.*

³⁶⁶ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éd. OCDE, 2013, p.10.

³⁶⁷ OCDE, *op.cit.*, p.21.

c. La naissance d'un projet ambitieux de réforme

117. Connu sous son sigle anglais BEPS, pour « Base Erosion and Profit Shifting », en français « érosion de la Base d'Imposition et Transfert des Bénéfices »³⁶⁸, ce projet est un agenda du G20 et de l'OCDE. En 2013, le G20 a mandaté l'OCDE pour conduire le projet de réforme des règles fiscales internationales jugées défaillantes.³⁶⁹ Le mandat du projet BEPS impliquait que les entreprises multinationales soient traitées conformément à la réalité économique selon lesquelles elles opèrent comme une seule entité. Le G20 réuni le 16 novembre 2014 a ensuite déclaré : « *nous agissons pour garantir la justesse du système fiscal international et sécuriser les bases taxables des États* ».

Une direction incertaine. En octobre 2015, les recommandations du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dit « BEPS » a été validé par le G20. Parallèlement, les États des pays en développement ont pris conscience que l'érosion de la base d'imposition atteint tous les pays, mais celle-ci s'avère beaucoup plus sévère dans les pays en développement. Ainsi, ces derniers sont davantage concernés par la lutte contre cette érosion de la base d'imposition.³⁷⁰ Mus par les besoins de protéger leur base taxable, plusieurs pays en développement ont introduit le principe de pleine concurrence au sein de leurs législations nationales internes. Néanmoins, sur la question cruciale de la répartition des profits des EMNs, les propositions restaient peu claires et complexes. De ce fait, le professeur S. Picciotto déclare que le projet BEPS ouvrait une nouvelle voie dont la direction reste incertaine.³⁷¹

2. Maintien du principe de pleine concurrence

118. **Améliorer les imperfections théoriques du principe.** Lorsque les auteurs³⁷² posent la question de savoir si le projet BEPS est une véritable refondation des règles de droit fiscal international, certains répondent par l'affirmative, y voyant une révolution du droit fiscal international d'ordre équivalent à l'établissement d'un projet de convention d'élimination des doubles impositions au travers du Rapport de 1923 remis par quatre économistes au Comité financier de la Société des Nations.³⁷³ D'autres auteurs comme B. Delaunay³⁷⁴ considèrent qu'il ne s'agit pas complètement d'une révolution au sens d'une *tabula rasa*³⁷⁵. En effet, dès le lancement du projet BEPS en 2013, le G20 a en effet convenu que *les travaux de l'OCDE ne porteraient pas sur les fondamentaux de la fiscalité internationale* telle que la répartition des droits d'imposition entre États de la source et de la résidence (ceci même dans le domaine sensible de l'économie numérique), mais sur la révision des normes du système fiscal international qui gouvernent l'imposition des entreprises multinationales pour s'assurer que celles-ci

³⁶⁸Ce projet publié en 2013, synthétisé en 15 actions en 2015, s'articule autour de trois principes : le premier principe est celui de la cohérence « assurer la cohérence des règles nationales applicables aux activités transnationales » (actions 2 à 5). Le second principe repose sur la substance « renforcer les critères de substance dans les normes internationales afin que le lieu d'imposition soit bien celui où se déroulent les activités de l'entreprise » (action 6,7, et 8-10). Le troisième principe a pour objet la transparence « accroître les niveaux de transparence et de sécurité offerts aux entreprises et aux administrations fiscales » (action 13), qui doit être améliorée tout en garantissant aux entreprises certitude et prévisibilité.

³⁶⁹ <http://www.oecd.org/tax/beps/>.

³⁷⁰ Michael LENNARD, « Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations », *Intertax*, 2016, Vol.44, Issue 10, at 745.

³⁷¹ Sol PICCIOTTO, « What Have We Learned About International Taxation and Economic Substance? », ICTD Working Paper, N°9, p. 5.

³⁷² Matthieu. SABONNARDIÈRE, *art.cit.*, 616.

³⁷³ V. Benoît DELAUNAY, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *RDF*, 28 septembre 2017, n°39, 470 ; V. aussi Thierry LAMBERT, « La refondation du droit fiscal international », *REIDF*, 2016, p.407.

³⁷⁴ Benoît DELAUNAY est professeur à l'Université Paris II (Panthéon-Assas).

³⁷⁵ Benoît DELAUNAY, « BEPS et contrôle fiscal », *REIDF*, 2018, N°1, p.111.

déclarent fiscalement leurs bénéfices dans *les juridictions où les activités économiques sous-jacentes sont réalisées, c'est-à-dire là où la valeur est réellement créée.*

119. **Le renouvellement du concept.** Nous pensons qu'un nouveau concept se précise en ce qui concerne les prix de transfert. Cela est concrétisé par un document unique rapportant les mesures des actions 8 à 10 lesquels consistent à « aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur »³⁷⁶. Fondamentalement, « *les profits doivent être imposés là où se situent les activités économiques sources de ces revenus et où la valeur est créée* ». ³⁷⁷ De cette manière, l'imposition a lieu dans le pays de *la création de la valeur*. Cette notion de « *création de valeur* » nous semble un nouveau regard sur l'ancien concept du principe de pleine concurrence. D'après le professeur B. Delaunay, avec cette connexion entre la valeur et la fiscalité internationale, le BEPS renoue en quelque sorte avec les prémices de la naissance de la fiscalité moderne.³⁷⁸ D'emblée, cette évolution paraît améliorer les imperfections théoriques du principe de pleine concurrence puisqu'il permet l'alignement du lieu d'imposition avec le lieu de production ou de réalisation des profits. C'est, selon nous, clairement une avancée dans la mesure où cela rapproche le principe de pleine concurrence de la réalité économique des EMNs.

La notion floue de « création de valeur ». Une thèse récente s'est penchée sur la question³⁷⁹. Mais, il ne semble pas exister de définition claire de cette approche nouvelle dans les travaux de l'OCDE³⁸⁰. I. Verlinden³⁸¹ admet qu'aucune précision n'a été donnée dans les travaux de l'OCDE. Au-delà du concept, on constate également des interrogations sur les procédés de mise en œuvre dans la pratique.³⁸² Par la même occasion, l'OCDE conteste l'utilisation de l'approche de la répartition globale du profit comme étant une alternative crédible au principe de pleine concurrence.

120. **Le rejet de l'alternative de la répartition globale.** Dans les lignes directrices pour l'application du principe de pleine concurrence, l'OCDE rejette le recours à toute autre méthode qu'elle considère comme non conforme au principe de pleine concurrence. En premier lieu de sa liste figure l'alternative de répartition globale et toute autre méthode basée sur les formules mathématiques (c'est le cas par exemple de la méthode de la marge fixe brésilienne). De manière générale, la répartition globale consiste à un nouveau paradigme de répartition des profits des entreprises associées. (Nous y reviendrons dans la deuxième partie).

Nous démontrerons que l'OCDE et le G20 tenteront d'imposer leurs positions aux pays non membres en ouvrant une plateforme novatrice permettant aux pays non membres de rejoindre les deux organisations dans la mise en œuvre des normes fiscales internationales.

a. Maintien du consensus international sous la domination de l'OCDE : « le cadre inclusif »

121. L'OCDE a déclaré ouvertement qu'elle est déterminée à devenir un réseau d'envergure mondiale, souple dans son fonctionnement, promouvant des normes de haut niveau dans le but d'inviter les

³⁷⁶ OCDE, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éd. OCDE, Paris, 2016.

³⁷⁷ Voir les rapports finaux sur les actions BEPS 8–10 : « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur », Révisions du chapitre 7 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, octobre 2015.

³⁷⁸ Benoit DELAUNAY, *ibid.*

³⁷⁹ Pour plus de détails, voir. Nicolas VERGNET, La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international, (dir.) Benoit DELAUNAY, (th.) Paris II, décembre 2018.

³⁸⁰ *Ibid.*

³⁸¹ Isabel VERLINDEN, Conférence sur les prix de transfert à l'Université de Vienne : « Global Transfer Pricing Conference 2018 : Transfer Pricing Around the World », IBFD, 2018, Vol. 25, N°3.

³⁸² Susan C. MORSE, « Value Creation: A Standard in Search of a Process », Journals IBFD, *BIT*, 2018, Vol.72, N°4/5; J. HEY, « Taxation where Value is Created under the BEPS Action Plan », Journals IBFD, *BIT*, 2018, Vol. 72, N°4/5.

gouvernements des pays du monde entier à faire des choix stratégiques efficaces et novateurs.³⁸³ Plus concrètement, l'OCDE cristallise cette ambition en lançant le « cadre inclusif » (en anglais *inclusive framework*) suivant un appui politique puissant du G20 (A) après une tentative d'équilibre du rapport de force manquée par le groupe des 77 (G77)³⁸⁴ (B).

b. Stratégie d'ouverture de l'OCDE aux autres pays non-membres

122. Le « Cadre inclusif » est un nouveau cadre pour assurer la participation et la représentativité des pays en développement au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE. D'après E. Bonneaud, cette approche est « globalisante, collaborative et associative.³⁸⁵ En effet, c'est une stratégie d'ouverture³⁸⁶ de l'OCDE au-delà de ses pays membres et de ceux du G20, qui avaient déjà été associés aux travaux du Comité des affaires fiscales depuis le début du projet BEPS. En effet, l'OCDE ambitionne à travers l'adoption de ce cadre une application cohérente à l'échelle mondiale de l'ensemble des mesures issues du projet BEPS du G20 et de l'OCDE. Pour ce faire, le G20 a lancé un appel politique fort.

Un appel politique du G20. En janvier 2016³⁸⁷, après avoir élaboré le paquet de mesures anti-érosion de la base imposable et du transfert de bénéficiaires (BEPS), les dirigeants des pays membres du G20 ont demandé à l'OCDE *d'élargir son cercle au-delà des pays membres de l'OCDE et du G20 et d'intégrer le maximum d'États et d'organisations régionales*. La déclaration des chefs d'État et du gouvernement du G20 qui étaient réunis à Antalya se lit comme suit :

« [...] *C'est pourquoi nous demandons instamment la mise en œuvre rapide de ce projet et nous encourageons tous les pays et juridictions, en particulier les pays et juridictions en développement, à y participer. Pour assurer le suivi de la mise en œuvre du projet BEPS dans le monde, nous demandons à l'OCDE d'élaborer un cadre global d'ici début 2016 avec la participation de pays et juridictions intéressés non-membres du G20 qui s'engagent dans le projet BEPS, et notamment des économies en développement, sur un pied d'égalité* ». ³⁸⁸

³⁸³ <http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/elargissement.htm>. Consulté le 19 octobre 2018.

³⁸⁴ Le G77 regroupe les pays les moins développés avec la Chine en invité. Cette appellation fait référence à la déclaration de l'Action Addis-Abeba lors de la Troisième Conférence pour le financement du développement. United Nations, Resolution adopted by the General Assembly on 27 July 2015: Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis-Abeba Action Agenda), A/RES/69/313, https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_69_313.pdf consulté en août 2019.

³⁸⁵ Éric BONNEAUD, « Le cadre inclusif : l'OCDE sans frontières », *Option Finance*, 2017. Disponible sur : <http://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux-avec-pwc-societe-davocats/beps-au-dela-de-la-fiscalite/le-cadre-inclusif-locde-sans-frontieres.html> consulté en août 2019.

³⁸⁶ Julien GARRIGE, « Les pays en développement face au BEPS : défis et engagement », *Revue Droit fiscal*, N° 23, 9 juin 2016, 361.

³⁸⁷ Pour expliquer l'origine du cadre inclusif, il faut se reporter au lancement du projet « *Base erosion and profit shifting* » par l'OCDE en 2013. En effet, suite à la crise fiscale et budgétaire, le projet BEPS a germé. Le G20 a donné le mandat à l'OCDE dans l'objectif de réviser les règles fiscales internationales, lesquelles étaient jugées dépassées, et par conséquent, permettaient aux entreprises multinationales de profiter de la faille des règles fiscales internationales existantes. L'OCDE a conduit le projet BEPS pour lutter contre le phénomène d'érosion de la base d'imposition et le transfert artificiel de bénéficiaires qui n'a épargné aucun État. Il a été démontré que l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaire affectent tous les États. Les enjeux sont considérables, car la perte fiscale globale varie entre 4 à 10% des recettes de l'impôt sur les sociétés, soit entre 100 à 240 milliards USD annuelles. OCDE (2015). Et que les pays en développement sont particulièrement touchés en raison de la place prépondérante qu'occupe l'impôt sur les sociétés dans le budget de leurs États. Prenant conscience de l'enjeu, chaque État souverain invité par l'OCDE est attendu à répondre à cet appel : par une acceptation, donc une adhésion au cadre inclusif ; ou tout simplement par un refus.

³⁸⁸ Au Paragraphe 15 de la déclaration disponible à l'adresse suivante (en anglais) <<http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/>>

Le Secrétaire Général de l'OCDE, M. Angel Gurría³⁸⁹ souligne dans son discours lors de sa visite au Président Mbeki et le groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en Afrique que « *l'action collective est cruciale pour l'Afrique et pour le monde* ». ³⁹⁰

123. Ouvrir le Comité de l'OCDE aux pays non membres. En réponse à la demande du G20, l'OCDE a invité officiellement tous les pays à rejoindre le processus de mise en œuvre du projet BEPS au travers du *cadre inclusif*³⁹¹. P. Saint-Amans³⁹², l'actuel directeur du Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE décrit le cadre inclusif comme un « changement fort » qui « ouvre le cœur du réacteur nucléaire aux pays en développement ». Ce nouveau cadre permet d'ouvrir le Comité des Affaires Fiscales (CAF) de l'OCDE aux pays en développement.

124. Les effets attendus par l'adhésion au cadre inclusif. En règle générale, les pays en développement ne sont pas membres de l'OCDE. Pour pouvoir participer aux travaux de l'Organisation (notamment en matière fiscale internationale), le cadre inclusif permet d'obtenir les effets attendus suivants. Il permet d'ouvrir l'organe décisionnaire de l'OCDE à la mise en œuvre rapide et exhaustive des normes, recommandations et bonnes pratiques, (ii) la qualité de « Associés » au projet BEPS, (iii) l'égalité de traitement avec les pays membres de l'OCDE : « sur un pied d'égalité ». Ces derniers sont désormais des « Associés au projet BEPS » et traités sur un pied d'égalité avec les pays membres de l'Organisation.³⁹³ Le CAF³⁹⁴ est le principal organe de décision de l'OCDE sur les questions de fiscalité, grâce auquel les membres de l'OCDE et les pays partenaires élaborent et exécutent leur programme de travail dans le domaine fiscal.

125. Le projet BEPS³⁹⁵. L'ensemble des mesures issues du Projet BEPS s'appuie sur les 15 plans d'action, et contient un ensemble de solutions qui prévoient l'adoption de nouveaux standards minimums, la révision des normes existantes, la mise en place d'approches communes pour accélérer

³⁸⁹ M. Angel Gurría est le Secrétaire Exécutif de l'OCDE. <http://www.oecd.org/about/secretary-general/>.

³⁹⁰ OCDE, Introductory Remarks by Angel Gurría, HE Thabo Mbeki and the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa - introductory remarks, 2016. <https://www.oecd.org/tax/visit-of-thabo-mbeki-and-the-high-level-panel-on-illicit-financial-flows-from-africa-introductory-remarks.html>.

³⁹¹ Selon la note d'information du cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS, « Le temps est venu de mener des actions concrètes, et les pays et juridictions sont désormais invités à agir de concert pour assurer l'application cohérente, et à l'échelle mondiale, de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS et pour définir de nouvelles normes visant à résoudre les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices qui subsistent, en œuvrant sur un pied d'égalité au sein d'un cadre inclusif. ». Disponible sur ce lien <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf> (Consulté le 16 Juin 2017).

³⁹² R. HIAULT, OCDE : les pays en développement associés à la lutte contre la fraude fiscale : Les Échos, 23 févr. 2016.

³⁹³ Les participants de ce nouveau cadre devront suivre la mise en œuvre des quatre normes minimales adoptées pour lutter contre les pratiques de BEPS, dans les domaines des pratiques fiscales dommageables (Action 5), de l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6), des exigences de déclaration pays par pays (Action 13) et de l'amélioration du règlement des différends internationaux (Action 15). Ils veilleront également à réunir des données en continu sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique et à mesurer l'impact du phénomène BEPS. Enfin, ils superviseront la mise en œuvre des autres mesures adoptées et achèveront les travaux d'élaboration des normes, notamment en ce qui concerne les conventions fiscales et les prix de transfert. Les pays Associés apporteront également leur soutien à la mise en œuvre des mesures du projet BEPS, notamment dans les pays en développement, par l'élaboration et la diffusion d'outils pratiques en réponse aux principaux défis identifiés. OCDE (2015), Idem.

³⁹⁴ Le Comité des Affaires Fiscales est l'organe décisionnaire de l'OCDE en matière fiscale. Il est en liaison avec le Centre de politique et d'administration fiscale, lequel a été créé en 2001. Pour plus de développements sur l'histoire de l'OCDE, voir : T. KUDRLE, « Tax Policy in the OECD: Soft Governance Gets Harder », in K. MARTENS, A.P. JAKOBI (eds.), *Mechanisms of OECD Governance – International Incentives for National Policy Making?* Oxford University Press, 2010, p. 75-97.

³⁹⁵ OCDE, Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2016. <www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf>.

la convergence des pratiques nationales et l'application d'orientations étayées de bonnes pratiques. En outre, des standards minima (en anglais « minimum standards ») ont été retenus comme une réponse appropriée dès lors qu'une absence d'action de certains pays aurait eu des effets négatifs (y compris en matière de compétitivité) pour les autres pays. La conformité de mise en place des mesures BEPS se fait à travers un mécanisme de suivi et vérification par les pairs. En outre, les pays et/ou juridictions devront acquitter une cotisation annuelle de 20 000 euros³⁹⁶, en qualité de membre afin de couvrir les dépenses de fonctionnement du cadre inclusif.

126. **Les contreparties de l'adhésion au « cadre inclusif ».** L'adhésion des pays non-membres de l'OCDE à ce cadre n'est pas faite sans contrepartie. En effet, les pays ou les juridictions doivent s'engager à mettre en œuvre les mesures issues du Projet BEPS.³⁹⁷ L'OCDE réclame aux pays qui accepteront d'adhérer au cadre inclusif d'assurer l'application cohérente, et à l'échelle mondiale, de l'ensemble des mesures issues du projet BEPS,³⁹⁸ au même titre que les pays membres de l'OCDE et les pays du G20 non-membres de l'OCDE, en qualité d'associés³⁹⁹ au sein du Comité des Affaires fiscales.

c. La prétention universelle de l'OCDE

En effet, l'OCDE ambitionne, à travers ce cadre, une application cohérente à l'échelle mondiale de l'ensemble des mesures issues du projet BEPS du G20 et de l'OCDE. L'OCDE semble être désormais une organisation à vocation mondiale comparable à l'ONU qui rassemble la majorité des États.

127. **Un succès statistique ?** Si on juge les statistiques d'adhésion au cadre inclusif, on peut statuer que la plateforme est un succès puisqu'elle rassemble actuellement plus de 134⁴⁰⁰ pays et juridictions. Il convient de noter que des organisations internationales et régionales⁴⁰¹ sont venues renforcer ce nouveau cadre, et qu'une vingtaine de pays viennent des pays en développement, notamment en Afrique.⁴⁰²

BEPS a été critiqué dans son contenu. De nombreuses études⁴⁰³ ont montré que cet agenda de l'OCDE et du G20 pose deux problèmes importants : avant tout, il a été signalé que les mesures issues du BEPS

³⁹⁶ *Id.*

³⁹⁷ Dans un premier temps, le cadre inclusif concerne l'adoption des « normes à minima » : il s'agit de la mise en œuvre de 4 plans d'action du BEPS. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/depliant-cadre-inclusif-sur-le-beps.pdf>

³⁹⁸ Au Paragraphe 15 de la déclaration disponible à l'adresse suivante (en anglais) : <http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/>. OCDE, Note d'information du cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS, Mars 2016. <https://www.oecd.org/fr/ctp/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf> (Consulté le 16 juin 2017).

³⁹⁹ Les organisations internationales et les organisations fiscales régionales joueront un rôle important au sein du cadre inclusif, en particulier à l'appui de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS dans les pays en développement. Le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT) ainsi que d'autres organisations internationales comme le Fonds monétaire international (FMI), la Banque mondiale et l'Organisation des Nations unies (ONU) continueront à participer aux travaux BEPS.

⁴⁰⁰ Pour la liste des pays qui participent au cadre inclusif, voir : <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>> (consulté en août 2019).

⁴⁰¹ Ce sont : les organisations fiscales régionales telles que l'African Tax Administration Forum (ATAF), le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), et le Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

⁴⁰² Afrique du Sud- Angola – Bénin - Botswana- Burkina Faso - Cameroun- Congo- Côte d'Ivoire - Djibouti - Égypte - Kenya -Libéria - Maurice - Nigéria - République démocratique du Congo - Sénégal - Serbie -Seychelles - Sierra Leone - Tunisie - Zambie. <<https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>>. consulté en août 2019.

⁴⁰³ Pour une analyse détaillée des mesures BEPS destinées aux pays en développement, voir: Annet.W. OGUTTU, « Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa- Part1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan », *BIT*,

n'adressaient pas les besoins majeurs des pays en développement. Le Ministère des Finances de l'Organisation mondiale de la francophonie⁴⁰⁴ a insisté sur une répartition inéquitable des ressources fiscales. De même, le forum africain des administrations fiscales invoquait la nécessité d'adresser les besoins de tous les pays⁴⁰⁵. Pour l'OCDE et le G20, cette invitation envisage de mettre en place une l'application harmonieuse des mesures issues du BEPS dans les pays en développement. Cependant, l'Organisation elle-même admet que le projet était destiné à ses pays membres et ceux du G20⁴⁰⁶, ce qui explique que les besoins des pays en développement n'ont pas été adressés.

128. Le rôle moteur de l'OCDE. Certes, l'OCDE a développé dès 2014 une stratégie pour impliquer les pays en développement dans le projet BEPS à travers notamment la tenue de consultations régionales pour déterminer les problématiques spécifiques des pays africains par rapport au projet BEPS. De même, le Groupe de travail du G20 pour la fiscalité et le développement a également présenté deux rapports sur l'impact du projet BEPS pour les pays en développement en identifiant les actions BEPS prioritaires pour ces pays.⁴⁰⁷ M. Lennard⁴⁰⁸, le Chef de la Coopération fiscale internationale au sein de l'ONU dénonce le fait que BEPS n'a pas été destiné aux pays en développement.

129. Une contrainte de légitimité⁴⁰⁹. Très peu d'auteurs⁴¹⁰ se sont attachés à analyser l'influence croissante des normes fiscales internationales (ou des réformes fiscales internationales) - élaborées par des acteurs extérieurs (comme c'est le cas avec l'OCDE et du G20) et les contraintes qu'elles imposent sur la souveraineté des pays en développement. Des auteurs⁴¹¹ rappellent l'inquiétude des

2015, Vol. 69, N° 11, at 653-666.; Carmel PETERS, « Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting », *BIT*, Vol.69, N° 6/7, 2015, at 375. United Nations Economic Commission for Africa, *Base Erosion and Profit Shifting in Africa: Reforms to Facilitate Improved Taxation of Multinational Enterprises*, 2018. https://www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/base-erosion_rev.pdf consulté en janvier 2019. V. aussi : Irene BURGERS and Irma MOSQUERRA, « Corporate Taxation and BEPS : A Fair slice of developing Countries », *Erasmus Law Review*, 2017, Vol. 10, N° 1, p.29-47.

⁴⁰⁴ Organisation mondiale de la Francophonie, « Low-Income Countries Ministers Demand Their Fair Share of Global Tax Revenues », Note de presse, Washington D.C., 9 Oct. 2014, p.2. https://www.francophonie.org/IMG/pdf/minmeet_washington_oct2014_press_note_en.pdf consulté en octobre 2018.

⁴⁰⁵ « The ATAF noted that the development of rules for global taxation should address the concerns of all countries and that any new rules should be inclusive to ensure that the international tax rules could be applied effectively by developed, emerging and developing countries. » V. ATAF, *Outcomes Document: Consultative Conference on New Rules of the Global Tax Agenda*, Johannesburg, South Africa, 18-19 March 2014. www.slideshare.net/DrLendySpiresFoundation/outcomes-ataf-consultative-conference-on-new-rules-of-the-global-tax-agenda. Consulté en octobre 2018.

⁴⁰⁶ Ce constat a également fait l'objet de plusieurs rencontres régionales à l'OCDE, voir dans : <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-regional-meetings.htm>. V. aussi : Michael LENNARD, « Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations », *Intertax*, 2016, Issue 44, Vol. 10, at 744 and s.

⁴⁰⁷ OCDE, *Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du projet BEPS dans les pays à faibles revenus*, 2014 (Partie 1 – Partie 2). Disponible sur <<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/partie-2-du-rapport-au-g20-d%C3%A9veloppement-impact-projet-beps-2014.pdf>>

⁴⁰⁸ M. LENNARD, « Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations », *Intertax*, 2016, Vol. 44, Issue 10, 744 et s.

⁴⁰⁹ La notion de légitimité peut être perçue de deux manières : la légitimité en représentativité et la légitimité en efficacité. Nous aborderons de manière plus approfondie la question dans le chapitre concernant l'analyse politique des prix de transfert.

⁴¹⁰ Le Professeur Michel BOUVIER a analysé la transformation de l'élaboration des normes fiscales, voir : Michel BOUVIER, « Nouvelle gouvernance financière publique et transformations du pouvoir politique », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Mélanges R. Hertzog, Economica, 2010.

⁴¹¹ Leyla ATES, « Domestic Political Legitimacy of Tax Reform in Developing Countries: A Case Study of Turkey », *Wis. Intl' L.J.*, 2012, Vol. 30, N° 706, p. 707-760 ; Irma MOSQUERRA, « Legitimacy and the Making of International

pays en développement quant à la légitimité de ces réformes fiscales. L'OCDE regroupe essentiellement les pays développés. Aucun pays en développement n'est membre de l'OCDE. L'on peut également s'interroger sur la légitimité du G20 sur le sujet. Similairement, aucun pays en développement n'est membre de ce groupe informel. Une plateforme comme l'Organisation des Nations Unies doit être la seule perçue idéalement comme l'Organisation représentative des pays en développement.

3. Opportunité manquée du G77 pour rétablir l'équité de la répartition des bénéfices au sein de l'ONU

130. Selon le G77, l'ONU est la seule enceinte adaptée pour prendre en compte les pays en développement. Toutefois, cette opportunité a été manquée suite à l'affaiblissement des moyens de l'Organisation.

a. Une gouvernance fiscale mondiale au sein des Nations Unies

La troisième Conférence pour le développement d'Addis-Abeba. En 2015, lors de la troisième conférence internationale sur le financement du développement, l'Organisation des Nations Unies a adopté une stratégie ambitieuse pour la réalisation des objectifs de développement durable (ODD) dénommée « programme d'action d'Addis-Abeba »⁴¹². Lors de cette conférence, le représentant du groupe des 77 (G77) et la Chine ont demandé la nécessité de transformer le Comité d'experts des Nations Unies en un Comité intergouvernemental permanent.⁴¹³ Ce groupe justifiait cette intention en évoquant la nécessité de négocier les sujets de coopération fiscale à l'échelon intergouvernemental.

L'appel sans réponse au réajustement des rapports de force mondiaux. En ce sens, le groupe des États des pays en développement avait demandé un renforcement des ressources financières et matérielles des Nations Unies, pensant que celle-ci constituait idéalement ce que l'on pourrait nommer « un organisme fiscal intergouvernemental », en anglais « global tax body »⁴¹⁴. Ainsi, le groupe des 77 appelle à une modification de l'architecture fiscale internationale pour une représentation beaucoup plus authentique et égalitaire des rapports de force mondiaux. Cette demande nous semble justifiée et logique dans la mesure où ni le G20 ni l'OCDE ne représente les voix portées par les pays en développement. Non sans surprise, l'appel du G77 n'a pas eu de retour positif. D'après certains auteurs⁴¹⁵, cette situation n'est apparemment pas nouvelle.

b. Un affaiblissement volontaire des Nations Unies

131. Malheureusement, la proposition de renforcer le Comité de l'ONU n'a pas été retenue dans le cadre du programme d'Addis-Abeba. Les organisations de la société civile⁴¹⁶ comme Action Aid soupçonnent les grands pays du G20 d'avoir fait obstacle à la demande du G77. Certains affirment que

Tax Law: The challenges of Multilateralism », Journals IBFD, *World Tax J.*, 2015, Vol.7, N° 3 ; Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, 1992, p. 392.

⁴¹²<http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/07/Addis-Abeba-Action-Agenda-Draft-Outcome-Document-7-July-2015.pdf>. Consulté le 18 octobre 2018.

⁴¹³ Déclaration du Groupe des 77, janvier 2015. <<http://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=150128>>

⁴¹⁴ Pour plus de développement sur les caractéristiques d'un « global tax body », voir Wolfgang OBENLAND, « Options for Strengthening Global Tax Governance », Friedrich-Ebert-Stiftung, Global Policy and Development, Berlin Germany, 2016, §3.1. V. aussi la présentation de Manuel Montes, Senior Advisor on Finance and Development de South Centre, présentée à la Conférence « No Taxes, No Development - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

⁴¹⁵ Voir dans l'article de Nils Anderson le boycottage des groupes d'États du G192 pour imposer la décision du G20. Cité dans : Nils ANDERSSON, « Le G7, le G8, le G20 et après ? », *Savoir/Agir*, 2011 Vol. 4, N° 18, p. 99-105.

⁴¹⁶ The Guardian, « Addis Ababa talks risk deadlock over UN agency for tax », <https://www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2015/jul/15/addis-ababa-talks-risk-deadlock-over-un-agency-for-tax-ffd3-financing-for-development>. Consulté le 19 octobre 2018.

les grands pays comme le Royaume-Uni et les États-Unis, entre autres, militent pour empêcher la création d'une agence de l'ONU, étant donné que le G20 veut s'imposer comme étant « l'instance de décision globalisée »⁴¹⁷. Dans le même esprit, T. Maria Ryding, responsable de la politique et du plaidoyer au sein du Réseau européen sur la dette et le développement de l'Eurodad déclare :

« Nous sommes dans une situation où les 34 États membres de l'OCDE, souvent connus sous le nom de "club des pays riches", souhaitent prendre des décisions en matière de normes fiscales mondiales et le principal argument à cet égard est qu'ils le font depuis 50 ans. »⁴¹⁸

132. Dès lors, les membres du G77 se sont heurtés à la fermeté des pays les plus riches, qui estiment que l'OCDE offre un cadre plus adéquat pour ce type de discussions^{419,420}. Dès lors, le recul de cette initiative cède la place à l'initiative de l'OCDE et du G20, qui est venue s'imposer peu de temps après (en juin 2016)⁴²¹.

En définitive, le « principe de pleine concurrence » est devenu le standard universel sous l'égide de l'OCDE, et validé par l'ONU.

Section 2. Réaffirmation du principe de pleine concurrence comme standard international

133. **Universalité du principe de pleine concurrence.** Le principe de pleine concurrence qui est une norme développée par l'OCDE a été validé par l'ONU. Il est ainsi reconnu par un nombre important de pays,⁴²² qui utilise leurs modèles de conventions fiscales pour négocier leurs conventions fiscales bilatérales. Ce sont généralement les deux modèles de base de conventions fiscales bilatérales liant les pays membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non-membres⁴²³. Ce principe qui fait autorité est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 des deux Modèles de Convention fiscale OCDE et ONU.

La transformation du principe en droit dur. Le principe est également transposé dans les réglementations nationales sous différentes formes.

Il convient d'analyser la formalisation et la formulation officielle du principe dans le droit conventionnel et le droit interne (A) ensuite de définir son contenu (B).

§ 1. La pierre angulaire des prix de transfert

Le principe de pleine concurrence est utilisé par les pays comme fondement des règles de prix de transfert. Il est formulé de deux manières complémentaires : dans les conventions fiscales bilatérales (A) et dans les législations fiscales nationales à travers des législations primaires ou secondaires (B).

⁴¹⁷ *Ibid.*

⁴¹⁸ *Ibid.* : « We have a situation where the 34 member states of the OECD often known as the 'rich countries club' want to make decisions on global tax standards and the main argument for it is that they've been doing it for 50 years. »

⁴¹⁹ <<http://endatiersmonde.org/instit/index.php/component/content/article/23-slideshow/348-troisieme-conference-internationale-sur-le-financement-du-developpement-addis-abeba-13-16-juillet-2015>>

⁴²⁰ The Guardian, « Addis Ababa talks risk deadlock over UN agency for tax », <https://www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2015/jul/15/addis-ababa-talks-risk-deadlock-over-un-agency-for-tax-ffd3-financing-for-development>. Consulté le 19 octobre 2018.

⁴²¹ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/brochure-ocde-fiscalite-et-developpement.pdf>
Consulté en octobre 2018.

⁴²² Theresa ZINN, Nadine RIEDEL and Christoph SPENGLER, « The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations: A worldwide Overview », *Intertax*, 2014, Vol. 42, N° 6/7, pp.352-404 ; Patricia HOFMANN and Nadine RIEDEL, « Transfer Pricing Regimes for Developing Countries », *BIT*, 2018, Vol.72, N° 4/5.

⁴²³ OCDE, « OECD 2010 », para. 1.6, p.35.

A. La formulation conventionnelle du principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence est inscrit dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE en distinguant deux dispositions : pour les entreprises associées et pour les établissements stables.

1. Les entreprises associées : article 9 du modèle de convention (OCDE et ONU)

134. Le principe figure à l'article 9.1 du Modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune et du modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions (ci-après « les modèles de convention de l'OCDE et des Nations Unies »). L'article 9.1 se lit comme suit :

« [Lorsque] 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 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 »⁴²⁴. Précisons qu'au sens de l'article 9 de la convention modèle, « sont considérées comme des entreprises associées celles répondant aux configurations de marché suivantes : (a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle au capital d'une entreprise de l'autre État contractant ou que (b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant ».

Selon les commentaires de l'OCDE, cet article vise tous types de transactions commerciales ou financières, livraison de biens ou prestation de service, et permet aux administrations de redresser les résultats des entreprises du fait d'une minoration ou majoration du prix de transactions entre entreprises d'un même groupe par rapport au prix qu'aurait fait naître une transaction comparable dans des circonstances comparables sur le marché libre entre deux sociétés indépendantes. La première formulation de la doctrine OCDE en matière de prix de transfert découle de son rapport intitulé « Principes Applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » (ci-après « Principes applicables en matière de prix de transfert »), qui ont été publiés initialement dans le Rapport de l'OCDE de 1979 sur les Prix de transfert et entreprises multinationales, révisés et publiés en 1995 sous la forme de Principes, et mis à jour en 2010, ensuite en 2017. Ces Principes sont également partagés par de nombreux pays.

2. Le cas des établissements stables : article 7.2 du modèle de convention (OCDE et ONU)

135. L'article 7.2 du modèle de convention fiscale prévoit l'imposition de bénéfices attribuables à l'établissement stable, et concerne les opérations internes entre l'établissement stable et les autres parties associées du groupe multinational. Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéfices des entreprises, article 9, et elles reposent en fait sur les principes de l'entité distincte et de pleine concurrence sur lesquels le paragraphe 2 est fondé. Il est formulé comme suit :

« Lorsqu'une entreprise de l'un des deux États contractants effectue des opérations commerciales dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, sont attribués à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu s'attendre à réaliser s'il avait constitué une entreprise autonome exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant comme une entreprise indépendante avec l'entreprise dont il est un établissement stable ». Cf. art 7 de la convention modèle OCDE (1977).

Ces principes avaient déjà été adoptés dans les conventions et dans divers modèles mis au point par la Société des Nations. L'OCDE a jugé qu'il suffisait de réaffirmer ces principes en y apportant quelques légers amendements et modifications, essentiellement à des fins de clarification. Au-delà de cette formulation conventionnelle, le principe de pleine concurrence doit être intégré dans les législations nationales pour pouvoir être mis en œuvre par les autorités fiscales.

⁴²⁴ OCDE, « Modèle de Convention Fiscale concernant le revenu et la fortune » (mise à jour 2014), 2016, art.9(1).

B. La formalisation du principe de pleine concurrence dans le droit interne

Le principe de pleine concurrence est une *soft law* (1). Subséquemment, il doit être transcrit dans une disposition conventionnelle laquelle à son tour doit d'être traduit en droit interne pour avoir un *hard law* (2).

1. La « *soft law* » de l'OCDE érigée en « *hard law* »

136. **Le principe de pleine concurrence est une norme de valeur non contraignante.** À travers ses différents rapports, et ses recommandations, l'OCDE produit et émet des normes non contraignantes. On dit que c'est du « *soft law* » ou droit mou, c'est-à-dire que la norme n'a pas de valeur contraignante. La norme devient contraignante à partir du moment où l'État décide ou s'engage à le respecter : qu'il soit dans le droit fiscal conventionnel ou dans le droit interne⁴²⁵. Dès la transposition en droit interne, la *soft law* se transforme en *hard law* ou droit dur : les normes seront transformées en loi, et les États seront contraints de respecter les dispositions correspondantes.

137. Les « Principes OCDE ». La plupart des pays qui ont adopté des règles en matière de prix de transfert s'appuient sur les principes directeurs de l'OCDE applicables aux entreprises multinationales en matière de prix de transfert. Le principe n'est pas uniquement énoncé et soutenu dans le MC OCDE ; il est aussi développé dans son rapport intitulé « Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales »⁴²⁶.

Le principe est un consensus des pays de l'OCDE. Par exemple, les pays membres de l'OCDE sont tenus de respecter le principe de l'OCDE suite à la conclusion d'un agrément. Ce qui n'est pas le cas des pays en développement. Toutefois, ces pays peuvent s'y référer. Toutefois, dans la pratique, ils joueront des rôles importants et leurs poids sont influents. Les réalités montrent que les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert sont la source d'orientation la plus influente sur les prix de transfert. Le Manuel pratique sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement élaboré par les Nations Unies a également un rôle influent dans l'évolution des pratiques des économies en transition et en développement en matière de prix de transfert. Tous deux donnent des indications aux entreprises multinationales et aux administrations fiscales concernant l'application pratique du principe de pleine concurrence.

138. **L'application du principe de pleine concurrence dans le droit fiscal interne.** Le principe de pleine concurrence n'est pas uniquement un principe conventionnel. Il convient de rappeler que les conventions fiscales ont pour raison d'être de partager la base taxable entre les pays de la source et les pays de la résidence et donc, ne créent pas l'imposition dans une législation donnée. De ce fait, le principe doit être introduit dans la loi fiscale interne pour avoir une force exécutoire.

2. La formulation du principe de pleine concurrence

139. **La nécessaire codification du principe.** Les dispositions conventionnelles de l'article 9(1) ne donnent pas naturellement à un État le pouvoir d'une rectification à la hausse des charges fiscales des entreprises associées.⁴²⁷ Il doit être codifié dans le droit interne notamment dans le code général des

⁴²⁵ Des exceptions peuvent cependant exister. Selon A. Christians, les recommandations de l'OCDE en matière fiscale peuvent être acceptées par certains pays comme étant largement équivalentes à une loi, donc à une valeur contraignante. Voir: Allison CHRISTIANS, « Hard Law, Soft Law, and International Taxation », *WIS. INT'L L.J.*, 2007, Vol. 25, 325, 325, 331.

⁴²⁶ Au paragraphe 1.6, il est précisé que « le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non membres ». Voir : OCDE, Principes OCDE Applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (en anglais : OECD Transfer Pricing Guidelines (OECD TPG)) : Chapitre I : Le principe de pleine concurrence, 2010, paragraphe 1.6.

⁴²⁷ Cf. par : Georg KOFER, « Article 9 : Associated Enterprises », in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Fourth Edition), (.eds) E. REIMER & A. RUST, Kluwer Law International, 2015, p.599, pp.577-703.

impôts (CGI) pour pouvoir être évoqué par les administrations fiscales. La plupart des pays⁴²⁸ ont introduit dans leur droit interne les dispositions équivalentes à l'article 9(1) de la convention fiscale bilatérale.

140. **Une opposition à la nécessaire codification du PPC.** La codification obligatoire dans la loi interne du principe conventionnel n'est pas partagée par tous les États⁴²⁹. Lorsque celle-ci est obligatoire pour un État, on dit que l'article conventionnel a un « *caractère exécutoire* ». G. Kofler⁴³⁰ a cependant observé qu'il existe un large consensus entre les administrations fiscales, dans les jurisprudences ainsi que dans les études juridiques sur le fait que l'article 9 (1) ne peut pas être, par lui-même, une base juridique indépendante pour l'ajustement des revenus à la hausse.⁴³¹ Nous adoptons ce point de vue, et affirmons que l'article 9(1) de la convention fiscale ne constitue pas une base juridique pour qu'une administration fiscale puisse procéder à un redressement du prix de transfert, appelé « ajustement primaire ». Le professeur B. Castagnède a pu affirmer en ce sens « *seule la loi peut directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition* ». ⁴³² D. Gutmann⁴³³ ajoutait que les conventions fiscales « *n'ont pas pour fonction de créer des impôts* ». De cette manière, une convention ne peut créer une imposition venant s'ajouter à ceux que confère le droit interne de chaque État contractant. La raison d'être des conventions fiscales se limite à la répartition des droits d'imposition des États contractants.⁴³⁴

141. **Les législations nationales.** La codification dans le droit interne est établie à travers une disposition dans la loi fiscale, définissant le champ d'application du *principe de pleine concurrence*. La législation nationale qui insère « *le principe de pleine concurrence* » donne à l'administration fiscale les pouvoirs nécessaires pour procéder à des ajustements ou à des redressements des comptes des entreprises associées, dans l'*obligation de respecter l'esprit de ce principe*⁴³⁵.

Les approches rédactionnelles de la législation. D'après le Manuel de la Banque Mondiale, les différentes approches nationales de la rédaction d'une législation sur les prix de transfert peuvent être groupées en trois catégories, chacune présentant un niveau différencié de recours à la législation

⁴²⁸ Nous allons donner ici quelques références des pays ayant introduit les dispositions équivalentes au PPC dans leur droit interne.

⁴²⁹ Pour les pays comme l'Australie et le Royaume-Uni, par exemple, l'article 9(1) du MC OCDE/ONU a un caractère indépendant. Dès lors, leurs administrations fiscales peuvent procéder à des ajustements de bénéficiaires en dépit de l'absence d'une loi interne qui le codifie. Si on reprend le terme en anglais, on dit que ces pays considèrent que le principe de pleine concurrence possède un « *self-executing character* ». Pour plus de développements sur ce sujet : voir G. KOFLER, « Article 9 : Associated Enterprises », in REIMER A. RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed., Kluwer Law International, 2015, p.594. Par ailleurs, d'autres auteurs comme Pogorelova estime que l'article 9(1) MC OCDE/ONU peut également être étendu naturellement au droit interne étant donné que c'est une disposition anti-évitement fiscale (Anti Avoidance Rule). Voir : L. POGORELOVA, « Transfer Pricing and Anti-Abuse Rules », *Intertax*, 2009, Issue 12, Vol.37, p. 687 et suiv., pp. 683-693.

⁴³⁰ Georg Kofler est Professeur de droit fiscal à l'Université Johannes Kepler de Linz, en Autriche.

⁴³¹ Voy. G. KOFLER, « Article 9 : Associated Enterprises », in REIMER A. RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed., Kluwer Law International, 2015, p.594.

⁴³² Professeur B. Castagnède, « Précis de fiscalité internationale », 5^{ème} éd. mise à jour, PUF, 2015, p. 407. Dans le même sens, le professeur M. LANG « pour procéder à un tel redressement, l'administration fiscale a besoin d'une base juridique interne » : Michael LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD, Amsterdam, 2nd ed., 2013, p.146. V. aussi : G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, 2^{ème} éd. 1990, PUF, p.68.

⁴³³ Daniel GUTMANN, « Droit fiscal des affaires », LGDI, 2014, p.49.

⁴³⁴ Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, §9470.

⁴³⁵ Les États mentionnent parfois de manière vague le respect du principe de pleine concurrence : soit par une mention explicite : « en matière de prix de transfert, nous acceptons les principes OCDE », soit par une référence implicite, soit de fait, c'est-à-dire en l'absence de référence un pays qui a signé une convention OCDE applique les principes OCDE.

primaire, à la législation secondaire et aux instructions administratives⁴³⁶. Les Etats peuvent s'inspirer des modèles de législation existante comme : le modèle de l'OCDE⁴³⁷ et le modèle du Forum Africain de l'Administration Fiscale (African Tax Administration Forum ou ATAF)⁴³⁸.

142. **Quelques exemples.** La législation primaire française réside dans l'alinéa 1 de l'article 57 du code général des impôts. Le principe de pleine concurrence est énoncé comme suit : ⁴³⁹

« Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France (...) ».

La législation égyptienne réside dans l'article 30 de la Loi sur l'impôt sur le revenu n° 91 de 2005. Elle dispose :

« Si des personnes liées ont fixé des conditions pour leurs transactions commerciales ou financières différentes de celles qui s'appliquent entre des personnes indépendantes, soit pour réduire la base d'imposition, soit pour transférer la charge d'impôt d'une personne imposable à une personne exonérée ou non imposable, l'Autorité est habilitée à déterminer le bénéfice imposable sur la base du prix neutre. Le Commissaire peut conclure des accords avec de telles personnes liées pour suivre une ou plusieurs méthodes de détermination du prix neutre dans leurs transactions. Le règlement d'application de la présente loi fixe les méthodes de calcul du prix neutre.»

143. D'après une étude réalisée en 2014⁴⁴⁰, le principe de pleine concurrence s'est étendu aux lois fiscales de plus de 100 pays. En 2018, une autre étude rapporte que 17⁴⁴¹ pays africains disposent d'une réglementation sur les prix de transfert.

Les dispositions administratives et procédurales. Si le principe est accepté unanimement, la pratique des autorités fiscales diffère selon les pays. Des dispositions qui précisent l'application pratique du principe doivent être insérées dans la législation ou dans les directives correspondantes.⁴⁴² Ces dispositions concernent les questions administratives et procédurales. Elles sont essentielles pour la

⁴³⁶ Pour plus de détails sur l'approche rédactionnelle, voir : Groupe de la Banque Mondiale, *Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels*. Directions du développement. Washington, DC : Banque mondiale, 2016, p.53 et s.

⁴³⁷ Centre de Politique et d'Administration Fiscales, *Législation sur les prix de transfert : Proposition d'Approche*, OCDE, 2011. <<https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/46667779.pdf>>. Consulté le 31 octobre 2018.

⁴³⁸ ATAF, « Suggested Approach to Drafting Transfer Pricing Legislation », ATAF Publication, 2017. <https://irp-cdn.multiscreensite.com/a521d626/files/uploaded/ATAF%20Suggested%20Approach_revised_green_HR.pdf> Consulté le 31 octobre 2018.

⁴³⁹ L'article 57 du CGI est réactualisé en 2014 par la LOI n°2014-891 du 8 août 2014 - art. 19. V. <https://www.legifrance.gouv.fr/>.

⁴⁴⁰ Theresa ZINN, Nadine RIEDEL and Christoph SPENGLER, « The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations: A worldwide Overview », *Intertax*, 2014, vol.42, issue 6/7, pp.352-404.

⁴⁴¹ Afrique du Sud, Algérie, Angola, Cameroun, Cap Vert, Congo, Côte d'Ivoire, Égypte, Gabon, Ghana, Madagascar, Mali, Nigéria, Ouganda, République démocratique du Congo (RDC), Sénégal, Tanzanie. Source : E&Y 2018, « Prix de transfert en Afrique : comment réaliser un benchmark local dans les pays pour lesquels il n'existe pas de bases de données ? », *Option Finance*, 19 mars 2018, n° 1454.

⁴⁴² Groupe de la Banque Mondiale, *Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels*. Directions du développement. Washington, DC : Banque mondiale, 2016, p. 37. doi : 10.1596/978-1-4648-0969-9.

mise en œuvre pratique des prix de transfert⁴⁴³ : elles comprennent des obligations de déclaration et d'information, des obligations documentaires⁴⁴⁴ et, le cas échéant, des indications sur les procédures particulières⁴⁴⁵ comme la conclusion d'accords préalables en matière de prix de transfert. De nombreux pays étoffent leurs administrations fiscales de cette disposition permettant ainsi de réévaluer le revenu imposable des entreprises associées lorsqu'il est démontré que les prix des transactions entre entreprises associées ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence.⁴⁴⁶

Utilité. Selon l'OCDE, le rôle de cette disposition est d'apporter une sécurité juridique aux contribuables quant au traitement de leurs transactions avec les parties associées ainsi qu'une protection contre la double imposition économique.⁴⁴⁷ L'OCDE, cite également que la traduction du principe de pleine concurrence dans le droit interne apporte le double objectif de protéger la base d'imposition d'un pays et de limiter les risques de double imposition.⁴⁴⁸ Pour tous les États, s'associer au consensus international est la méthode la plus efficace pour atteindre ces objectifs.

§ 2. La notion du « principe de pleine concurrence »

144. Le principe pose comme postulat de départ que les prix pratiqués entre sociétés d'un même groupe doivent correspondre aux prix qui auraient été retenus avec des tiers, et pratiqués par des entreprises indépendantes. En d'autres termes, le principe de pleine concurrence renvoie aux conditions de marché libre et préconise un alignement sur ces derniers. Comme nous venons de le voir, le principe de pleine concurrence est un concept qui a fait l'objet de développements importants sous les auspices de l'OCDE et est devenu la norme internationale admise.

Le principe de pleine concurrence est une notion transversale dont il convient de décrire la signification (A) et la teneur actuelle (B).

A. La référence au marché libre et aux entreprises indépendantes

145. Dans la théorie, le principe de pleine concurrence se définit par la réunion de deux concepts étroitement liés dont : l'existence des entreprises indépendantes (1) lesquelles se trouvent sur le marché libre⁴⁴⁹. Nous analyserons ces concepts dans ce paragraphe.

⁴⁴³ L'administration dispose d'une telle documentation : voir BOI-BIC-BASE-80-20-20150902, II. Procédure applicable dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 57 du code général des impôts, <<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip>>; Les modalités d'application de la législation égyptienne sont précisées aux articles 38, 39 et 40 du règlement d'exécution et dans les directives de l'administration fiscale relatives aux prix de transfert.

⁴⁴⁴ L'administration doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert de l'entreprise (sur ce point, il convient également de se reporter au BOI-BIC-BASE-80-10-40).

⁴⁴⁵ Pour la Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, voir : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1053-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-20-10-20180718> consulté en août 2019.

⁴⁴⁶ Hugh J. AULT and Brian J. ARNOLD, « Comparative Income Taxation – À structural Analysis », *Kluwer Law International*, 2010, p.529.

⁴⁴⁷ Groupe de la Banque Mondiale, *Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels*. Directions du développement. Washington, DC : Banque mondiale, 2016, p.37.

⁴⁴⁸ Centre de Politique et d'Administration Fiscales, *Législation sur les prix de transfert : Proposition d'Approche*, OCDE, 2011, p.3. <https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/46667779.pdf>.

⁴⁴⁹ Ce faisant, le droit fiscal international introduit une rupture avec le droit économique international dans la mesure où les « sociétés transnationales » et par conséquent leurs prix de transfert s'effectuent dans un « espace international fermé » ou aussi « espace intégré », par opposition au « marché ouvert ou marché libre ». Pour plus de détails, voir : Mounir SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert », *RIDE*, 2003, Vol. t. XVII, N° 3, p. 448. Voir : F. RIGAUX, « Les sociétés transnationales », in *Le droit international : bilan et perspectives*, (dir.) M. BEDJAOU, Pedone, Unesco, Paris, 1991, pp. 129-139, p. 132.

1. La dépendance inconditionnelle du principe au marché libre

Le principe de pleine concurrence s'obtient par référence à la valeur du marché. Par définition, le *marché libre* est une notion économique. Il nous semble qu'il n'existe pas de définition juridique de cette notion, et que le droit s'appuie sur la définition économique. Sur le marché libre, les entreprises indépendantes interviennent ; et le prix d'une transaction est le fruit d'une négociation entre deux personnes morales qui n'ont entre elles d'autre lien que cette négociation. Dans la théorie économique, les conditions de marché libre reflètent les intérêts d'équilibre des parties en cause. « *La main invisible* »⁴⁵⁰ assure ainsi le point de rencontre de l'offre et de la demande.⁴⁵¹

a. La notion de prix

146. Les « Principes OCDE » expliquent que le prix dit « de pleine concurrence » s'obtient par référence au prix sur le marché libre, où la concurrence joue pour former le prix. C'est là que le principe de pleine concurrence renvoie à la recherche d'un *prix* d'une transaction liée en se référant sur le marché libre : que l'on rencontrerait entre les entreprises indépendantes. En premier lieu, il s'agit de rechercher le prix des transactions sur le marché libre. Ainsi, en se référant au marché, la méthode devant être appliquée en premier lieu est celle de la comparaison du prix contesté avec celui dégagé par le marché. Cette disposition suppose que le prix de référence peut être trouvé, en premier lieu dans les contrats passés avec les tiers de l'entreprise soumise à la procédure de redressement. En second lieu, il y a lieu de considérer les conditions des transactions liées pour arriver au prix normal, de pleine concurrence.

b. La recherche du prix ou de marge de pleine concurrence

147. Le principe de pleine concurrence renvoie à la recherche d'un prix (ou intervalle de prix) des transactions intragroupes. Chaque transaction intragroupe est alors examinée, puis comparée à celle qui aurait été réalisée sur le marché libre. C'est cette comparaison portée sur les transactions qui est appelée « approche transactionnelle ». De cette manière, la recherche de transactions comparables ou similaires est requise pour le respect du principe de pleine concurrence. Cette considération trouve sa signification si l'on analyse les prix de transfert comme des valeurs d'échange économiquement sincères. Cela est sans doute le cas dès lors que le principe de pleine concurrence est appliqué à l'entreprise en cause par le biais de la méthode du prix comparable sur le marché, en anglais Comparable Uncontrolled Price (CUP) ou prix de vente sur le marché libre. Au titre de cette méthode, l'entreprise respecte le principe de pleine concurrence par le fait que ses prix de transaction sont équivalents à ceux pratiqués avec ou par des opérateurs sur le marché libre (à condition de respecter tous les critères requis de comparabilité des transactions). Mais l'application au sein d'un groupe du principe de pleine concurrence peut aussi être mise en œuvre sous d'autres formes, en fonction du profil et du mode de fonctionnement des entités parties à un ensemble de transactions liées. Il peut ainsi s'établir non sur la base des prix de cession pratiqués, mais sur la base de la marge opérationnelle réalisée au titre de l'accomplissement d'une fonction de distributeur ou de fabricant. Le principe de pleine concurrence sera alors considéré comme respecté par le fait que la rémunération finale de l'opérateur intégré est équivalente, à fonctions, risques et actifs identiques, à celle d'entreprises indépendantes comparables.

c. L'existence juridique de la notion de prix du marché

148. **La recherche du *prix du marché*.** Le principe de pleine concurrence conduit à rechercher le « *prix* d'une transaction sur le marché libre », considéré comme le « *juste prix* »⁴⁵² ou « le niveau normal du *prix* » des biens et services échangés au sein de l'EMN en l'absence de manipulations des prix de transfert. La notion de « *prix* » est pourtant une notion économique ; et il nous semble que cette notion est inconnue du droit, et n'a pas été définie par le droit fiscal.

⁴⁵⁰ Théorie socio-économique d'Adam Smith (1776). Pour cet auteur, la main invisible est un véritable mécanisme autorégulateur du marché, un ordre naturel spontané fondé sur l'intérêt personnel de chaque individu.

⁴⁵¹ Daniel CHAMPIGNY, *Le prix des biens et des services*, LGDJ, 1972, p.9.

⁴⁵² Xavier DALUZEAU, et *al.*, *op.cit.*, §14, p.15.

La neutralité du prix de marché. Cependant, son existence juridique semble être démontrée. B. Castagnède⁴⁵³ écrivait que « pour les besoins de l'imposition », les valeurs d'échange des sociétés dépendantes sont établies sur la base « du prix de pleine concurrence ». En effet, le *prix* du marché est considéré comme *neutre et objectif*⁴⁵⁴, raison pour laquelle il sert de référence aux prix de transfert. Ce *prix* est pleinement opposable à une administration fiscale, du fait du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises. L'objectivité d'un *prix* sur le marché libre peut être définie par le fait que le prix est défini comme la valeur de l'échange, et la présence d'une contrepartie à cet échange justifie l'existence juridique d'un prix.

d. L'absence de l'évaluation de « prix » du marché en droit fiscal

149. Le domaine des prix de transfert est également transversal. Il implique des disciplines différentes pour son analyse dont principalement les plus classiques sont l'économie et le droit. Si la théorie économique sert à déterminer le « prix rationnel » des transactions intra-groupes, le droit fiscal tend à chercher le « juste prix », censé être « le prix objectif ». Il est intéressant de voir en quoi le droit fiscal s'en tient à une conception objective de cette notion économique, « méconnue du droit »⁴⁵⁵.

150. **La subjectivité du prix en droit fiscal.** La question qui mérite d'être posée est si au niveau d'un groupe, les entreprises contractent entre elles un *prix* dit de *marché* : si le *prix du marché* existe, et si les comparables existent. À notre avis, la référence faite par le droit fiscal à des conditions de marché libre semble s'en tenir à une simple évocation de la notion de *prix* ; ne faisant aucune référence à la *justesse du prix*, à l'objectivité du *prix* ; ce qui constituerait une lecture subjective du *prix de marché*.

Selon la doctrine française par exemple, l'ensemble de la doctrine civiliste rappelle que la notion de *prix* ne se laisse pas enfermer dans une définition *claire et précise, incontestée et incontestable*⁴⁵⁶. Et de manière générale, le droit positif ne propose pas une définition de fond de la notion de *prix*.⁴⁵⁷ La loi commerciale française⁴⁵⁸ ne précise pas davantage ce qu'il faut entendre par *prix*⁴⁵⁹, excepté « la contrepartie équitable d'un bien ou d'une prestation correspondant à sa valeur normale, raisonnable ».⁴⁶⁰ L'article 1108 du Code civil français exige que le *prix* soit la contrepartie d'une obligation inverse : il n'est pas consenti par l'un que si l'autre accepte d'accomplir une obligation pour équilibrer l'échange entre les parties. Ainsi, de l'absence de cause réelle (de contrepartie) peut être tirée la preuve de la volonté des parties de transférer indirectement les bénéfices à l'autre.⁴⁶¹ Ainsi, *l'absence d'une contrepartie à « un prix » est une preuve de transferts indirects de bénéfices*.

2. La dépendance inconditionnelle à la comparaison avec des entreprises indépendantes

151. **Le principe dépend de la recherche d'entreprises indépendantes.** Le principe consiste à admettre que les filiales doivent traiter avec ses sociétés-sœurs comme s'il s'agissait d'entreprises

⁴⁵³ Bernard CASTAGNÈDE, *op.cit.*, §72, p.106.

⁴⁵⁴ Patrick RASSAT et Gianmarco MONSELLATO, *Les Prix de transfert*. Paris, Laurent du Mesnil - Coll. Maxima 1998, p.29. Selon B. Castagnède, « le principe de neutralité traduit, sur le terrain fiscal, le souci d'un jeu libre et sincère des mécanismes du marché que ne doit pas perturber l'offre d'avantages ou l'application de pénalisations, venant fausser les conditions de la concurrence.» Voir : Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, Fiscalité PUF – Coll., 4^e Ed., mai 2013, p.18, §10.

⁴⁵⁵ La notion de prix est peu abordée en droit. Le droit privé reste largement en retrait de tels développements matériels. La doctrine civiliste relève la difficulté à avancer un standard juridique de la notion.

⁴⁵⁶ Jean-Baptiste RACINE, « La notion de prix en droit contemporain des contrats », *RIDE*, 1999, spéc. p. 77.

⁴⁵⁷ Jean-Baptiste RACINE, *art.cit.*, p.78 ; V. aussi : V. LARRIBAU-TERNEYRE, « L'exigence d'une notion de prix (Problématique) », *JCP*, éd E 1997, suppl. n° 5, p. 25.

⁴⁵⁸ L'ordonnance du 1er décembre 1986 relative à la liberté des prix et de la concurrence, codifiée désormais aux articles L. 410-1 et suivant du Code de commerce.

⁴⁵⁹ Philippe JOUARY, Contribution à l'étude de la valeur en droit privé des contrats, thèse Paris I, 2002.

⁴⁶⁰ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 8^{ème} éd., 2007, p. 286.

⁴⁶¹ Jean-Louis BILON, *Transferts indirects de bénéfices*, Librairies Techniques, 1979, p.81.

indépendantes, et qu'en parallèle elles doivent agir dans l'intérêt supérieur du groupe. Somme toute, le *prix* d'une transaction liée⁴⁶² est conforme au principe de pleine concurrence s'il correspond au prix qui aurait été adopté par des entreprises indépendantes placées dans des conditions économiques similaires.

152. **La nécessité de trouver des entreprises indépendantes comparables.** Dans la pratique⁴⁶³, cette affirmation renvoie à l'obligation de trouver des entreprises indépendantes placées dans des conditions économiques similaires, dénommée « les comparables ». Elles serviront de référence pour la détermination du *prix* ou de *l'intervalle du prix de pleine concurrence*. À cet égard, le principe postule qu'il est possible d'identifier la contribution de chaque entité au résultat net d'une entreprise multinationale et d'établir le compte de résultat net de chaque filiale qui rend compte de son activité réelle. Les comptes de résultat sont établis en considérant que chaque filiale traite avec ses sociétés-sœurs comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes.

Nous constatons que la recherche du prix sur le marché libre semble dévier la problématique initiale des prix de transfert. À ce niveau, il est toutefois nécessaire de rappeler que la raison d'être des règles de prix de transfert est la répartition des profits des EMNs, en aucun cas la tarification des prix des transactions entre entités liées au sein d'une société transnationale.⁴⁶⁴

a. La portée de la référence au marché libre est limitée.

153. **La fiction économique.** Dans la réalité, aucun *prix* n'est négocié entre entreprises liées. La fiction du principe de pleine concurrence réside dans le fait que les prix des transactions entre entités liées au sein d'une société transnationale ne sont pas décidés par négociation entre eux, mais conformément à la stratégie globale de la société transnationale déterminée au niveau central. Les *prix* doivent uniquement être attribués pour que ces transactions produisent des comptes pour les différentes entités. Étant donné que ces entités n'ont normalement pas d'actionnaires externes (sauf dans le cas de coentreprises), ces comptes ne sont nécessaires qu'à des fins de gestion interne et de réglementation externe, aux fins fiscales. Helmut⁴⁶⁵ précise la réalité des transactions intragroupes n'est pas enfermée dans *des schémas de pensée préétablis, elle est multiforme, nécessite des ajustements et est transformable*. En effet, de nombreuses transactions internes n'impliquent pas

⁴⁶² Simplement, une transaction liée est une transaction contrôlée, c'est-à-dire, une transaction intragroupes ou aussi une transaction entre des entreprises associées. Les commentaires du MC OCDE se réfèrent aux sociétés mères et leurs filiales ainsi qu'aux sociétés placées sous contrôle commun (N° 1 Commentaires OCDE sur l'article 9). Dans le cadre des principes OCDE en matière de prix de transfert, une « entreprise associée » est une entreprise qui remplit les conditions précisées à l'article 9, paragraphes 1a) et 1b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Elle a une dimension plus large que les exemples définis supra. C'est une notion qui nécessite d'être définie dans le droit interne des États pour lutter contre les abus liés aux prix de transfert. Les dispositions des États sont souvent inspirées de l'article 9 du MC OCDE. Pour une discussion ce sujet, voir : G. KOFER, « Article 9 : Associated Enterprises », in REIMER A. RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed., Kluwer Law International, 2015, p.632, §50.

⁴⁶³ Pour des raisons de clarté, cette partie « pratique » sera discutée dans le chapitre concernant les critiques pratiques du principe pleine concurrence, soit dans le Titre deux de la première partie. Simplement, il convient de retenir ici que cette approche basée sur les comparables présente plusieurs conséquences et que nous émettons des critiques à l'égard de cette approche.

⁴⁶⁴ L'objectif des règles fiscales de prix de transfert est d'assurer une répartition appropriée des bénéfices d'une société transnationale. La problématique des prix de transfert consistait à l'exploitation des règles fiscales qui continuaient de traiter les entreprises liées comme des entreprises indépendantes. S. Picciotto précise que : « *The concept was adopted because the aim was understood to be to prevent 'diversion' of profits between separate legal entities that are under common control. However, transfer pricing within a TNC is a very different problem from that of mispricing of transactions between unrelated entities, which are actual market transactions. If the price agreed between truly independent parties is misrepresented (for example to reduce the customs duty payable on import) it would constitute fraud.* » Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, N° 86, p.12.

⁴⁶⁵ Helmut MUNCHER, « Imputation des Frais et redevances pratiqués entre une société et ses établissements stables », *Revue Fiscalité du marché commun*, déc. 1971, p.101. Cité par : Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, Paris, 1970, 347 p.

nécessairement des transactions, mais une exploitation d'actifs communs, tels que des capitaux ou des actifs incorporels.

154. **La fiction est juridique.** Le principe de pleine concurrence est une fiction juridique ou un artifice du droit. C'est une fiction qui a été légitimisée dans le cadre juridique fiscal international, et insérée dans la loi fiscale nationale. La doctrine française stipule que le non-respect de règles de marché constitue une *anormalité*. Elle énonce :

*« 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 suprême du groupe. C'est le principe de l'égoïsme sacré qui doit dominer dans les relations intra-groupes. Si l'une des sociétés s'engage comme caution au profit d'une autre, elle doit exiger la juste rémunération du service qu'elle rend. En cas d'avance financière, un intérêt normal doit être stipulé. Si les règles du marché ne sont pas respectées, il y a acte anormal de gestion (...) »*⁴⁶⁶

b. Le concept est hypothétique

155. **Les difficultés mathématiques d'évaluer le prix interne raisonnable.** D'après S. Plasschaert, un grand nombre d'analyses théoriques ont été consacrées à la recherche du *prix* interne raisonnable, depuis 1950.⁴⁶⁷ Selon lui, des techniques mathématiques telles que la programmation linéaire et non linéaire étaient employées. Ces techniques aboutissaient à des solutions, mais se heurtaient à diverses conditions restrictives, ce qui présume l'absence de synergies physiques économiques entre les divisions.⁴⁶⁸ La littérature traitant de ce sujet a observé que les qualités inhérentes à un système rationnel de fixation du « *prix* interne » dans une organisation commerciale décentralisée requièrent⁴⁶⁹ :

« La conformité aux objectifs : les décisions de fixation de prix de la filiale, alors que celle-ci cherche à maximiser son intérêt propre, ne devraient pas nuire aux profits globaux de la société, dont la maximalisation représente l'objectif ultime ; l'indépendance des filiales : les activités de chaque filiale ne doivent pas être conditionnées par celles d'autres filiales ; la faculté de contrôle : le directeur de la division ne devrait pas être blâmé ou loué lorsque son efficacité est déterminée par des facteurs qu'il ne peut contrôler, ni même influencer. »

En effet, dans le monde réel des affaires, ces conditions sont rarement remplies, puisque l'on s'écarte de l'idéal théorique préconisant une filiale entièrement autonome dans un modèle d'organisation complètement décentralisé.⁴⁷⁰ Or, les filiales sont complètement dépendantes et la notion de contrôle fait partie de la raison d'être même de l'EMN.

c. L'alignement des prix de transfert calculés à la création de la valeur

156. Le principe de pleine concurrence a été renouvelé dans le cadre du projet BEPS. Toutefois, il maintient l'ancienne base sur laquelle sa mise en œuvre repose dont le recours aux conditions de marché libre, à la recherche de transactions comparables, à l'analyse des faits et circonstances des transactions, à la recherche du prix pour la détermination des revenus des entreprises associées et des

⁴⁶⁶ Maurice COZIAN, Précis de fiscalité, n°608, spéc. p.184.

⁴⁶⁷ Sylvain PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd. ; Bruxelles, 1979, spéc. p.41.

⁴⁶⁸ Id.

⁴⁶⁹ Sylvain PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1979, spéc. p. 41.

⁴⁷⁰ Sylvain PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1979, spéc. p. 41.

établissements stables, et au nouveau concept « d’alignement des prix de transfert calculés à la création de la valeur » qui place de l’importance à l’analyse des fonctions et des risques.

B. L’évolution du principe

157. **Les principes directeurs de 1995.** Dans son rapport de 1995⁴⁷¹, l’OCDE précise que le principe de pleine concurrence est fondé sur une comparaison entre les conditions des entreprises contrôlées et les conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes. Plus concrètement, cette approche stipule que chaque société est traitée comme totalement indépendante de ses parents, de ses sœurs et de ses filiales. Les conventions de l’OCDE et de l’ONU vont même jusqu’à requalifier d’entités indépendantes des succursales d’une société dans un autre État, divisant ainsi l’unité juridique d’une même société pour des raisons fiscales.⁴⁷² En effet, une succursale est une personne fiscale distincte de sa société mère malgré le fait qu’elle constitue une personne juridique avec sa société mère.

158. **Avec le projet BEPS.** Selon l’OCDE, la teneur du principe de pleine concurrence a évolué pour tenir compte du contexte international actuel : depuis leurs versions originales datant du 27 juin 1995, les principes OCDE ont été modifiés et complétés afin d’apporter une amélioration à l’application du principe de pleine concurrence. La dernière mise à jour de ces principes dans le rapport 2017, apporte notamment des modifications : sur les droits incorporels et les services, aux Chapitres VI et VII des Principes OCDE (2017) et sur la réorganisation d’entreprises au Chapitre IX des « Principes OCDE 2017 ».

159. **La recherche du prix.** Si la théorie de l’entité distincte signifie que les entreprises associées sont vues comme des *entreprises séparées ou indépendantes* pour l’établissement de l’impôt, il consiste à traiter les entreprises associées comme si celles-ci avaient agi en pleine indépendance au sein de leurs transactions en interne aux fins de la détermination de leurs bénéfices imposables. Ce concept renvoie à l’utilisation du *prix courant sur un marché vaste et ouvert*.⁴⁷³ Il convient de signaler que la référence sur le marché libre est surtout employée par la régulation américaine. La déclinaison du principe de pleine concurrence en cinq méthodes d’évaluation du prix de transfert.

Des notions synonymes. Le concept de l’entité distincte est synonyme avec le concept de la comptabilité séparée ou simplement l’entité séparée (en anglais : « *Separate Accounting* »), ou de l’entité indépendante.

160. **L’appréhension du principe axée sur la contribution à la création de la valeur**⁴⁷⁴. La création de valeur est le *fruit d’un renouveau*⁴⁷⁵ du principe de pleine concurrence. L’OCDE précise que le principe de pleine concurrence permettait de refléter avec précision la conformité des prix de transfert à la création de valeur⁴⁷⁶ dans la mesure où *les fonctions, les actifs et les risques* que chaque entité du

⁴⁷¹ OCDE, « Rapport OCDE », 1995, §1.15.

⁴⁷² Modèle OCDE, art.5, OCDE, Paris, 204. Modèle ONU, art.5, ONU, New York, 2011.

⁴⁷³ Sylvain R.F. PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d’Étude et d’Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd. ; Bruxelles, 1979, spéc. p.41.

⁴⁷⁴ OCDE, « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur – Actions 8-10 », N° 1308, §.12.

⁴⁷⁵ C’est principalement le cas des incorporels, difficiles à valoriser au sein de l’action 8 du BEPS. V. Guillaume LOITRON et Théophile TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », RDF, 21 Mars 2019, N° 12, 202 ; OECD, *Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles*, BEPS Actions 8-10, 2018.

⁴⁷⁶ « *il est nécessaire de réaligner les règles d’imposition sur la substance économique pour rétablir les effets et les avantages escomptés des normes internationales, qui n’ont peut-être pas évolué à la même vitesse que les modèles économiques et les progrès technologiques. Dans le domaine des prix de transfert, les règles doivent être améliorées afin de mettre davantage l’accent sur la création de valeur dans des groupes fortement intégrés, en s’attaquant aux procédés consistant à utiliser des actifs incorporels, des risques, du capital ou d’autres transactions à haut risque dans le but de transférer des bénéfices* ». Voir OCDE, *Plan d’action concernant l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, 2013, pp; 13-14.

groupe était prise en compte. Avec le projet BEPS, elle suppose une *analyse fonctionnelle*⁴⁷⁷ du groupe (c'est-à-dire une analyse des fonctions exercées et contrôlées ainsi que des risques assumés au sein de chaque entité du groupe). En effet, elle est devenue un principe de nature à permettre d'allouer plus de bases imposables aux États et territoires au sein desquels l'entité gère plus de risques et respectivement de fonctions. (Nous y reviendrons en détail dans le chapitre suivant).

1. Les bienfaits du principe de pleine concurrence

161. **Les points de vue de l'OCDE.** L'OCDE précise que l'alignement des règles nationales relatives aux prix de transfert sur les principes internationalement admis tels qu'ils sont définis dans les principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE peut procurer beaucoup d'avantages⁴⁷⁸ comme : fournir aux pays les instruments dont ils ont besoin pour combattre le transfert artificiel de bénéfices en dehors de leur territoire par les entreprises multinationales ; donner aux entreprises multinationales une certaine sécurité juridique quant au traitement fiscal applicable dans le pays concerné ; réduire le risque de double imposition économique ; établir des règles de jeu équitables entre pays, ce qui réduit les risques de distorsion des flux d'échanges et d'investissement internationaux ; et garantir des règles de jeu équitables entre entreprises multinationales et entreprises indépendantes qui exercent des activités dans un pays.

162. **L'analyse des experts de la Banque Mondiale.** Le Groupe de la Banque Mondiale a établi une liste des avantages et les inconvénients du principe de pleine concurrence, qui est présenté dans le tableau ci-après.

⁴⁷⁷ Pour la compréhension de l'analyse fonctionnelle, voir : OCDE, « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », 2017, § 1.51 et S.

⁴⁷⁸ OCDE, Modèle de Législation sur les prix de transfert, proposition d'approche, Rapport Comité des Affaires Fiscales, juin 2011, OCDE, Paris, pp 2 ; OCDE, OECD TPG, para. 1.8. Des arguments comme la neutralité et d'une large acceptabilité sont également mis en avant par l'article suivant : K.A. PARILLO, « Tax Analysts Interview : OECD's Mary Bennet », *Tax Notes International*, 2011, N°231. Il a été cité que : « (...) *the government of OECD member countries continue to strongly support the arm's length principle as the best available approach to follow based on its neutrality, fairness, administrability, and broad acceptance around the world.* » V. aussi : D. STEWART, Tax Analyst Interview : OECD's Caroline SILBERZTEIN, *Tax Notes International*, 2011. « (...) *where it has been observed that the arm's length principle is 'neutral for capital exporting countries and developing economies* ».

Tableau 1.4 Quelques avantages et inconvénients de l'application du principe de pleine concurrence aux prix de transfert

<i>Avantages</i>	<i>Inconvénients</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Fournit au fisc les fondements juridiques nécessaires pour protéger la base d'imposition. • Réduit les cas de double imposition économique. • Nivèle les règles du jeu entre entreprises associées et indépendantes, entreprises étrangères et locales, et entre les pays (en limitant la capacité des entreprises à obtenir un avantage compétitif grâce aux prix de transfert). • Concorde avec les engagements qu'aurait pris un pays en vertu du droit international (dans le cadre de conventions fiscales contenant des dispositions équivalentes à l'Article 9, par exemple ; voir le chapitre 2). • Réduit les incertitudes pour le contribuable et l'administration fiscale, qui peuvent l'un comme l'autre s'appuyer sur un vaste ensemble de pratiques et de principes acceptés au niveau international (voir la section sur les approches de réglementation des prix de transfert). • Met un pays en position d'influer sur les futures évolutions des prix de transfert au niveau international et protège les intérêts des contribuables résidents durant les discussions avec d'autres autorités fiscales. • Réduit le coût (global) de mise en conformité pour les groupes de multinationales qui doivent ainsi se conformer à une seule démarche de prix de transfert, ce qui accroît la probabilité qu'ils respectent leurs obligations à l'échelle mondiale ou régionale. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se fonde largement sur des informations (comparables) qui peuvent ne pas exister ou ne pas être facilement accessibles. • Impose des charges administratives considérables aux autorités fiscales. • Impose des charges administratives considérables aux contribuables. • Fait appel au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale qui, s'il n'est pas correctement réglementé, peut ouvrir la voie à la corruption ou engendrer des coûts de conformité superflus. • Peut générer de l'incertitude chez les contribuables et l'administration fiscale quant à l'attitude à adopter face à certaines transactions ou dans certaines circonstances. • Peut imposer d'ajuster des transactions effectuées sur le marché libre afin de les rendre plus facilement comparables, une démarche parfois complexe et quelque peu arbitraire. • En appliquant des méthodes unilatérales, on pourrait omettre de prendre en compte les économies d'échelle et les bénéfices associés aux réseaux. • Exige de gros investissements en termes de renforcement des capacités des autorités fiscales. • Beaucoup d'économies en développement ont un nombre limité de conventions fiscales en vigueur (qui offrent une base juridique pour obtenir réparation en cas de double imposition économique).

Source : Groupe de la Banque Mondiale, p.22.

163. **La nature universelle du principe de pleine concurrence.** Il est important de noter que sous l'égide de l'OCDE, le principe de pleine concurrence est devenu la norme internationale pour la répartition de la base taxable des entreprises multinationales ayant des filiales ou succursales situées dans des pays différents. Certains auteurs considèrent que le « principe de pleine concurrence » est un « *sous-produit de l'histoire* »⁴⁷⁹. Dans ce même esprit, nous pensons que l'universalité de ce principe résulte de la densification des réseaux de conventions fiscales⁴⁸⁰ en vigueur, lesquels sont basés en majorité sur le modèle OCDE et ONU dans le monde⁴⁸¹. C'est à notre avis la raison pour laquelle le principe de pleine concurrence est devenu la norme universelle.

164. **La flexibilité du principe de pleine concurrence.** Cet avantage a été analysé par J. Owens⁴⁸². Le principe de pleine concurrence offre une certaine souplesse en tenant compte de la situation factuelle et particulière des entreprises associées. Cette souplesse peut être considérée comme la force et la

⁴⁷⁹ Cité par : G. KOFLER, « Article 9 : Associated Enterprises », in REIMER A. RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed., Kluwer Law International, 2015, p.594, pp.577-703 ; S.I. LANGBEIN, « The Unitary Method and the myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, Vol.30, N° 7, p.625 et seq.

⁴⁸⁰ Selon l'Observateur de l'OCDE plus de 3 000 conventions fiscales dans le monde s'inspirent du Modèle de l'OCDE. Dans : J. OWENS & M. BENNET, « Le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE », Centre de Politique et d'Administration Fiscales de l'OCDE, in L'Observateur de l'OCDE, 2008, n° 269. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/>.

⁴⁸¹ Il existe plusieurs modèles de conventions fiscales dans le monde, par exemple, le modèle des États-Unis, le modèle des organisations régionales (ATAF, UEMOA, SADC, ...), chaque État dispose également de son propre modèle (ex : France, Allemagne, etc.) qui peut être disponible pour le public ou pas.

⁴⁸² Jeffrey P. OWENS, « Should the arm's length principle retire? », *ITPJ*, Amsterdam, 2005, Vol. 12, N° 3, p. 99-102.

faiblesse du principe. Pour J. Bilon, elle est une arme efficace pour l'administration qui peut se servir à son gré pour prendre le contrepied de conventions lui paraissant être justifiées, uniquement, par des considérations fiscales.⁴⁸³ Néanmoins, cette souplesse d'interprétation et d'application peut être à l'origine du conflit de matières imposables entre deux juridictions⁴⁸⁴. Chacune des deux administrations concurrentes tentera, en effet, de délimiter le plus largement possible le champ d'application de sa souveraineté. C'est pour éviter le grand « *bazar de réallocation de matière imposable* »⁴⁸⁵ que l'OCDE décrit des principes directeurs pour l'application du principe. L'efficacité des principes directeurs serait à démontrer, notamment pour les pays en développement.

165. **Le principe de pleine concurrence est effectif dans les pays de l'OCDE.** Selon l'OCDE⁴⁸⁶, le principe de pleine concurrence fonctionne bien dans la grande majorité des cas, notamment dans de nombreuses opérations de vente et d'achat de biens (par exemple, des matières premières), ainsi qu'en matière de prêts d'argent, car il est assez aisé de trouver un prix de marché convenu entre des parties indépendantes.⁴⁸⁷ D'après l'OCDE, le principe de pleine concurrence a démontré son efficacité comme norme pratique et équilibrée, pour que les administrations fiscales et les contribuables évaluent les prix de transfert entre des entreprises associées et évitent la double imposition.

2. La portée large du principe de pleine concurrence

166. Le principe de pleine concurrence ne présente cependant pas qu'une portée fiscale. Les prix de transfert, même s'ils constituent une « discipline » a priori autonome des autres branches du droit, ne doivent en réalité pas être vus et appréhendés sous le seul angle de la fiscalité.

En droit de la concurrence : « L'Autorité de la Concurrence a considéré que le prix de transfert doit correspondre à un prix de pleine concurrence, que l'Autorité interprète comme reflétant des conditions de marché, c'est-à-dire comme si les deux sociétés (celle qui achète et celle qui vend) étaient autonomes et confrontées à la réalité économique. Le prix, quelle que soit la méthode utilisée pour le fixer, est considéré comme devant être aussi proche que possible d'un prix de marché »⁴⁸⁸.

Néanmoins, une filiale peut, bien que pratiquant des prix de transfert conformes au marché, réaliser des bénéfices différents de ceux dégagés sur le marché libre par un acteur ayant un profil fonctionnel comparable. Des facteurs tels que l'économie d'échelle distincte de celles constatées sur le marché, ou encore l'effet d'une structure de coûts plus ou moins favorable peuvent influencer son niveau de rentabilité globale. Le respect d'une rémunération globale de pleine concurrence, matérialisé par le positionnement dans un intervalle de rentabilité, prendra la forme d'ajustements à réaliser. Dans ce cas, les prix de transfert ajustés peuvent être décorrélés des prix que pratiqueraient des acteurs de marché libre pour des échanges comparables. Cet écart ne semble pas faire l'objet d'une prise en compte par le juge, ou le législateur, qui assimilent de manière univoque principe et prix de pleine concurrence.⁴⁸⁹

Les prix de transfert peuvent constituer un outil de gestion des différentes unités opérationnelles d'un groupe, en offrant une plus grande visibilité sur leurs performances respectives. Le juge commercial s'intéresse à ces prix au titre des dispositions législatives qui interdisent les pratiques consistant à établir des tarifs de vente inférieurs aux coûts de revient. D'après E. Bonneaud et F. Fontaine, le juge

⁴⁸³ J-L. BILON, *Transfert indirects de bénéfices*, Librairies Techniques, 1979, p.108.

⁴⁸⁴ Caroline SILBERZTEIN et Cyrille DERO, « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Revue Droit fiscal*, 28 septembre 2017, N° 39, 472.

⁴⁸⁵ Ces termes ont été empruntés à Caroline Silberztein et Cyrille Dero.

⁴⁸⁶ OCDE, *op.cit.*, para.1.8.

⁴⁸⁷ OCDE, *Principes OCDE Applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et les administrations fiscales*, 2010, Chapitre 1, para. 1.9.

⁴⁸⁸ Cons. Conc. Déc. N°07-D-09, 14 mars 2007, préc., pt. 208.

⁴⁸⁹ Éric BONNEAUD et Fabien FONTAINE, « Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses », *RDF, Lexis*, N°49, 2011, 612, p 4 -7.

requiert que les prix de transfert ne conduisent pas une entreprise appartenant à un groupe à pratiquer une revente à perte, la prohibition de la prédation tarifaire et des prix abusivement bas.⁴⁹⁰

167. **La rupture de lien avec le principe de pleine concurrence, en matière de droits douaniers.** Le principe de pleine concurrence n'est pas utilisé par l'administration douanière pour la détermination de la valeur en douane. En 2007, l'Organisation mondiale de la Douane (OMD) avait créé un groupe spécialisé sur les « prix de transfert » et a publié un guide sur l'évaluation en douane et les prix de transfert.⁴⁹¹ Il annonce que « les méthodes d'évaluation en douane et les méthodes de prix de transfert suivent des objectifs similaires »⁴⁹². Ce guide annonce que l'objectif des deux administrations ne pas sont les mêmes. Le Professeur T. Lambert confirme qu'« il n'y a pas nécessairement de lien entre valeur en douane et prix de transfert, même s'il y a des points communs. »⁴⁹³ Et que par conséquent, les principes OCDE en matière de prix de transfert (concept de pleine concurrence) qui sont à la base de l'approche fiscale du sujet, ne sont pas nécessairement repris en matière douanière.⁴⁹⁴

168. **Notre point de vue.** À notre sens, les avantages du principe de pleine concurrence sont discutables, à certains égards. Il ne nous paraît pas, en effet, que le principe de pleine concurrence puisse réduire les doubles impositions économiques, ni permettre aux administrations fiscales d'assurer la sécurité fiscale des contribuables ; ni réduire le coût global de mise en conformité pour les groupes de multinationales. Par conséquent, nous nous interrogeons si le principe protège les bases taxables des États pour les opérations internationales.

Nous démontrerons les complexités de mise en œuvre du principe, et analyserons les littératures remettant en question le bien-fondé du principe dans le titre ultérieur. Il est peut-être nécessaire d'expliquer brièvement que notre travail tentera de démontrer que le principe de pleine concurrence peut conduire à une évasion fiscale internationale massive et à une double imposition potentielle dans les pays en développement, que le principe peut entraîner de l'insécurité juridique pour les contribuables. Le principe est certes flexible, mais sa mise en œuvre relève d'une complexité considérable, conjuguée à l'appréciation subjective de la part de l'administration fiscale. À cause de la corruption qui gangrène les juridictions des pays en développement depuis plusieurs années (notamment au sein de l'administration fiscale et du système judiciaire engendrant ainsi un sentiment permanent d'insécurité judiciaire), nous pensons que le contexte actuel dans les pays en développement n'est ni prêt et ni approprié à son application pratique. En revanche, nous pensons que les avantages du principe de pleine concurrence peuvent être détaillés ci-après.

⁴⁹⁰ *Ibidem*.

⁴⁹¹ Organisation mondiale de la Douane, *Guide sur l'évaluation en Douane et les prix de transfert*, 2018. La première éd. date de 2015.

⁴⁹² Comité Technique de l'Évaluation en Douane, *Guide OMD*, éd. 2018, en chapitre 4, en page 64.

⁴⁹³ Séminaire « Prix de Transfert et Valeur en Douane », Institut International des Sciences Fiscales, Professeur Thierry Lambert, septembre 2018. Disponible sur <https://www.2isf.org/valeur-en-douane-et-prix-de-transfert/>.

⁴⁹⁴ L'objectif est ici à « front renversé » puisque la douane ayant pour axe essentiel la valeur transactionnelle, elle cherche à appréhender le « prix déclaré » dans le cadre des relations entre opérateurs liés. L'objectif n'est donc pas le même. L'OMD note dans son Guide que l'objectif de l'autorité douanière est de « s'assurer que tous les éléments pertinents sont inclus dans la valeur en douane et que celle-ci n'est pas sous-estimée », tandis que celui de l'autorité chargée de la fiscalité directe est « de s'assurer que le prix de transfert ne comprend pas des éléments inappropriés et qu'il n'est pas surestimé ». La valeur en douane peut être utilisée par l'administration fiscale, je cite là encore le Guide OMD, « 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 et vice versa. En particulier, les autorités douanières peuvent disposer d'informations utiles dans l'examen des prix de transfert, notamment si elles ont été préparées par le contribuable, tandis que les autorités fiscales peuvent disposer d'une documentation sur les prix de transfert qui fournit des renseignements détaillés sur les circonstances de la transaction ». Voir : Séminaire « Prix de Transfert et Valeur en Douane », Institut International des Sciences Fiscales, Professeur Thierry Lambert, septembre 2018. Disponible sur <https://www.2isf.org/valeur-en-douane-et-prix-de-transfert/>.

Transition vers le second Chapitre

169. **Maintien du principe.** Nous avons vu que le principe de pleine concurrence est âgé de cent ans. Il était né sous l'égide de la Société des Nations Unies vers la fin des années 1920. Il a ensuite été repris par l'OCDE, qui est le moteur de son développement et de sa diffusion jusqu'à devenir aujourd'hui le standard fiscal international en matière de prix de transfert. Des critiques remettaient en cause le principe son fondement, de la sorte que le principe a laissé apparaître des fragilités, ouvrant la voie ouverte au transfert indirect de bénéficiaires par les entreprises multinationales. Toutefois, le principe a été maintenu : c'est le seul standard fiscal international dans la publication des rapports finaux du projet BEPS, en 2015.

Maturité du principe. On peut constater que le principe de pleine concurrence a atteint sa maturité. Nous avons vu que l'ONU a rejoint avec du retard les travaux sur les prix de transfert. L'Organisation n'a pas concurrencé l'OCDE, en adoptant un double standard. A l'opposé, elle l'a validé. Dès lors, le principe de pleine concurrence a été établi comme « le consensus international et la pierre angulaire des prix de transfert ». Il est énoncé dans les modèles de conventions fiscales, notamment de l'OCDE et de l'ONU, dans leur article 9 au paragraphe 1. Favorisée par l'OCDE, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, qui est le principal organe de politique fiscale de l'OCDE conclue que : « *Ces principes de fiscalité ont été choisis par les pays membres de l'OCDE pour servir un double objectif : asseoir correctement l'impôt dans chaque pays et éviter les doubles impositions, de façon à éviter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux* »⁴⁹⁵.

170. **Défaillances constatées en dépit de sa maturité.** Toutefois, en dépit de cette apparente maturité, le principe de pleine concurrence continue de disposer un fondement intrinsèque défaillant. Nous soulignerons que celui-ci peut être divisé en deux catégories dont les défaillances théoriques et les défaillances pratiques.

On pourrait penser que le standard fiscal international qui est reconnu comme le résultat d'un « consensus international » serait né d'un consensus international imparfait ? À cet égard, on peut relever le fait que les positions de certaines organisations ont été nuancées : telle est par exemple la position de l'ONU en abordant les divergences de point de vue dans les pays en développement et en présentant un intérêt particulier à leurs positions particulières respectives. Le cas de l'Union Européenne peut être également cité en proposant un projet d'adoption d'une approche conceptuelle différente pour ses pays membres. Nous considérons que ce sont des nuances qui méritent d'être examinées, notamment dans le cadre d'une critique théorique du principe de pleine concurrence, que nous analyserons dans le chapitre suivant.

⁴⁹⁵ OCDE, « Principes OCDE », 2017, §.7.

CHAPITRE 2. DÉFAILLANCES CONCEPTUELLES DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

171. **Persistance des critiques.** En dépit de sa maturité, le principe de pleine concurrence n'est pas exempt de critiques⁴⁹⁶. Ce chapitre exposera les défaillances conceptuelles de ce principe. Il convient de le rappeler, certaines critiques étaient identifiées dans le « Rapport Carroll »⁴⁹⁷, voilà près d'un siècle. Elles sont cohérentes avec les contestations actuelles. Par ailleurs, le contexte économique contemporain marqué par la transformation de l'économie mondiale a déclenché l'obsolescence du principe. Selon la formulation de B. Delaunay, « *la crise financière en 2008 est le point de départ – moment à partir duquel les États, devenus impécunieux, annoncent qu'ils vont lutter contre les paradis fiscaux et chercher à mobiliser la matière fiscale qui s'évapore* »⁴⁹⁸. Nous avons vu qu'elle a mis en lumière les pertes considérables de recettes fiscales sur l'impôt sur les sociétés (IS). Les règles d'imposition des EMNs jugées défailtantes par les États ont ouvert la voie aux possibilités de localiser la masse imposable dans les États ou juridictions où la fiscalité est avantageuse. Ce qui a conduit l'OCDE et le G20 à réformer les mesures fiscales internationales et à tenter d'améliorer l'application du principe⁴⁹⁹. Le principe a un nouvel objectif, dont celui d'aligner les prix de transfert calculés à la création de valeur. Néanmoins, cette « tentative de reconnexion entre la création et la répartition de la valeur »⁵⁰⁰ conserve l'ancien principe tout en apportant d'autres complexités. M. Sabonnadière⁵⁰¹ a souligné que le principe « *est abusé dans ses fondements* », et qu'*in fine*, il est la source d'une optimisation fiscale internationale massive.

172. **Critiques intrinsèques du principe.** Il y a plusieurs problèmes avec le principe de pleine concurrence. Mais pour une meilleure compréhension, nous nous concentrerons dans ce chapitre aux critiques liées à la critique intrinsèque du concept⁵⁰². Nous exposerons que ce principe est construit sur des réalités parfaitement opposées à sa nature, et que le principe est ambivalent. À cet égard, notre démonstration procédera à l'étude analytique du principe. Nous nous pencherons notamment sur les critères qui déterminent les fondements théoriques dont : l'exigeante référence au « marché libre », « l'analyse des transactions », « l'analyse par fonctions », « la recherche du prix »⁵⁰³, la comparaison aux « entreprises indépendantes » ou « aux entités distinctes », etc. Nous démontrerons que ces concepts sont inopérants lorsqu'elle est appliquée à des groupes de sociétés qui opèrent dans un environnement économique globalisé.

⁴⁹⁶ Pour un aperçu des littératures et des critiques théoriques du principe de pleine concurrence, voir Jérôme MONSENEGO, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, 2015, p.18-20.

⁴⁹⁷ Il a été souligné que chaque entreprise se distinguait par des caractéristiques spécifiques, ce qui la rendait unique ; les structures commerciales internationales devenaient de plus en plus complexes ; les administrations fiscales étaient préoccupées par les phénomènes de transfert de bénéfices par des prix de transfert inappropriés, et les différences entre les législations fiscales des différents pays étaient un facteur supplémentaire de complexité dans la question des revenus transfrontaliers d'entreprise attribués. « *Rapport carroll* », *art.cit.*, p.14.

⁴⁹⁸ Benoît DELAUNAY, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *RDF*, 2017, N°39, 470.

⁴⁹⁹ Pour des exemples sur les importantes évolutions dans l'application du principe de pleine concurrence, voir : Jérôme MONSENEGO, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, 2015, p.20.

⁵⁰⁰ Cette expression a été empruntée à Nicolas VERGNET dans sa thèse. Nicolas VERGNET, *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, (dir.) Benoit DELAUNAY, (th.) Paris II, décembre 2018, p.373.

⁵⁰¹ Mathieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *Dr. fisc.*, 8 Octobre 2015, N° 41, 616.

⁵⁰² Nous admettons qu'il est parfois difficile de séparer de façon nette les critiques pratiques et théoriques, mais nous adoptons cette organisation pour faciliter la compréhension.

⁵⁰³ Dans le vocabulaire de la science de gestion et d'économie, de telle opération s'appelle « *pricing* ». Cf. Hermann SIMON, Florent JACQUET et Franck BRAULT, *La stratégie prix. Le pricing, levier indispensable pour augmenter votre rentabilité*, 3^e ed., Dunod, 2011, p.234. « Le pricing y est défini comme la discipline qui vise à définir le bon prix et la bonne offre pour chacun des segments de clientèle qui utilisent le même produit ».

173. **La fiction révélée.** De la même manière, la fiction du principe est révélée par la transformation de l'économie mondiale et l'intégration croissante des EMNs. Certes, il convient d'admettre que le droit fiscal recourt souvent au procédé de technique juridique comme *la fiction*⁵⁰⁴ pour établir des règles de droit. Le principe de pleine concurrence en est un exemple concret. À notre sens, il est juste de se demander si cette fiction permettrait d'atteindre les objectifs en matière de politique fiscale internationale. Nous tenons à vérifier si cette rupture entre le droit fiscal et la réalité économique est censée, si le législateur peut avoir tort, mais également, si en matière de politique fiscale, le principe peut atteindre les objectifs de répartition équitable de revenus des EMNs et à la protection de la masse imposable.

Il convient d'analyser l'ambivalence manifeste du principe (**Section 1**), ensuite de constater que le droit refuse de reconnaître la personnalité juridique d'un groupe multinational, pour des fins fiscales, et qu'*in fine*, le principe s'éloigne surtout de la réalité économique et de la création des profits par le groupe multinational de sociétés (**Section 2**).

Section 1. Ambivalence du concept

Au moment de la rédaction de cette thèse, « le principe de pleine concurrence » a presque quatre-vingts ans. Il constitue le fondement des règles fiscales internationales qui est reconnu par tous les États. Le fondement de ce principe pose un problème dans la mesure où le droit fiscal suppose que les « sociétés liées » seront traitées comme des « sociétés indépendantes »⁵⁰⁵. Ce fondement conserve une ambivalence qui constitue, à notre avis, la principale faiblesse de la règle internationalement admise.

174. Nous démontrerons que l'ambivalence du concept se décline d'une part, sur les difficultés de l'intelligibilité tant sur le principe que sur la pratique, rendant son objectif inaccessible (§1) et d'autre part, sur les difficultés d'interprétations du principe, découlant de la non-reconnaissance juridique de l'unité économique, créant des incertitudes et des imprécisions lors de l'assimilation du concept en droit interne (§2).

§ 1. Intelligibilité du concept : un objectif inaccessible

175. **Le paradoxe.** Du point de vue des administrations fiscales, le concept est difficile à appréhender. Les problèmes se situent à la fois sur le plan du principe et sur le plan pratique. Sur le plan du principe en effet, la nature unitaire d'une EMN est un *concept économique*, mais que le droit fiscal tend à ignorer pour la nécessité de l'imposition. De cette manière, le droit fiscal place les sociétés multinationales dans leurs transactions internes sur un pied d'égalité avec les sociétés indépendantes. Dans la théorie économique, les entreprises indépendantes opèrent sur le marché libre. Le concept renvoie à la *référence au marché libre*, à la recherche du *prix*⁵⁰⁶ (censé être établi dans les conditions de pleine concurrence), à la *comparaison*, à *l'analyse par transactions*, lesquelles sont purement hypothétiques pour des sociétés liées.

Pour comprendre le caractère hypothétique du principe, nous proposerons de recourir à la science économique qui apporte des éclaircissements sur la nature d'une « société multinationale ». Il est en ce sens plus correct d'évoquer la terminologie « entreprise multinationale ». Notre intention n'est pas de donner une analyse économique exhaustive sur les caractéristiques d'une EMN. Nous démontrerons dans un premier temps, l'inadaptation de « l'approche de l'entité séparée » à la nature,

⁵⁰⁴ « Sur plan strictement juridique, le principe de pleine concurrence est une fiction : c'est-à-dire que le principe consiste à nier l'existence d'un groupe pour définir le profit de ses entités ». V. Olivier MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *RDF*, 4 Juin 2015, N° 23, p.392.

⁵⁰⁵ OCDE, « Principes OCDE, 1995 », § 1.13. « ALP gives the closest approach to the operation of the open market ».

⁵⁰⁶ La recherche du prix est un sujet de la science de gestion et économie, connue par le vocable « pricing ». Pour plus de développements, voy. Hermann SIMON, Florent JACQUET et Franck BRAULT, *La stratégie prix*, 3^e ed. Dunod, 2011.

que nous considérons unitaire du « groupe de sociétés » (A). Et dans un second temps, nous examinerons le double visage du concept en démontrant sa simplicité et sa complexité, sur le plan de mise en œuvre (B).

A. Inadaptation de l'approche de « l'entité séparée » au « groupe de sociétés »

176. Les auteurs⁵⁰⁷ sont unanimes à souligner que le groupe multinational avec ses entités juridiques séparées constitue une *seule unité économique* et son bénéfice est différente de la somme des bénéfices réalisés par les entités juridiques calculés séparément. En effet, le bénéfice réalisé d'une EMN est égal à la somme des bénéfices réalisés par les entités constituantes ajoutée du profit d'intégration qui est la résultante de l'unité du groupe.

1. Désuétude du concept de l'« entité séparée »

Il est devenu banal de constater que le « concept de l'entité séparée » est devenu obsolète. Toutefois, cette banalité n'ôte rien en sa justesse. En effet, la transformation de l'économie et la concentration croissante a donné naissance aujourd'hui à des EMNs modernes caractérisées par une interdépendance (ou une intégration) devenue de plus en plus croissante entre ses entités constituantes. Conjointement, leurs structures organisationnelles sont devenues de plus en plus complexes. Il faut souligner, en passant, que cette complexité n'est autre que le résultat des *stratégies fiscales internationales* des EMNs, ayant pour objectif la rationalité économique de ces entreprises⁵⁰⁸. Or, l'imposition des EMNs demeure gouvernée par le concept de l'imposition séparée (une autre dénomination utilisée pour le principe de pleine concurrence) : l'application de l'entité distincte aux transactions internes au groupe suppose d'imposer les différents membres du groupe en partant de l'idée qu'ils opèrent en pleine concurrence dans leurs transactions internes au groupe. Autrement dit, chaque entité d'un groupe doit s'acquitter de l'impôt de son pays d'implantation en déterminant son bénéfice local comme si ses transactions avec les autres entités qui lui sont apparentées étaient effectuées avec des sociétés indépendantes. Au vu des masses de transactions que les EMNs réalisent entre elles, la détermination du bénéfice local, n'est pas aisée⁵⁰⁹. Comme ce paragraphe s'intéressera uniquement au critique conceptuel, nous y reviendrons dans le titre suivant. Pour mettre en évidence le critique théorique du principe de pleine concurrence, nous consacrerons ce paragraphe à la

⁵⁰⁷ V. Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95.; Kai A. KONRAD and Wolfgang SCHÖN, *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, Berlin, Vol. 1, p.83. (...) « Typically, synergy effects can be achieved only by related parties which jointly could benefit from the different characteristics of synergy.(...) MNEs make greater profit by directing the allocation of productive resources instead of leaving resource allocation decisions to the market, thereby benefiting from the economy of scale, savings on transaction costs, and exploitation of assets which because of their special characteristics cannot be fully exploited in the market ».

⁵⁰⁸ Les *stratégies fiscales internationales* des groupes multinationaux de sociétés sont ce qu'on dénomme également « optimisation fiscale internationale ». L'optimisation fiscale est un sujet qui implique la mobilisation de mécanismes juridiques et financiers sophistiqués. Pour plus d'analyses et de développements, voy. : A. Malgoyre, *Montages juridiques et habileté fiscale*, 2e éd., Paris, Gualino, 2018 ; M. Boizard et P. Rimboung (dir.), *Ingénierie financière, fiscale et juridique*, 3e éd., Paris, Dalloz, 2015 ; R. Mortier, *Opérations sur le capital social*, 2e éd., Paris, LexisNexis, 2016 ; J.-M. Moulin, *Le droit de l'ingénierie financière*, 5e éd., Paris, Gualino, 2015 ; P. Oudenot, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, 3e éd., Paris, LexisNexis, 2016. Cf. P. RASSAT, Th. LAMORLETTE et Th. CAMELLI, *Stratégies fiscales internationales. Optimisation fiscale internationale pour les entreprises*, Paris, Maxima-Laurent du Mesnil, 2010. P.-Y. Carasco, *Prix de transfert et stratégies d'optimisation fiscale de la firme multinationale*, Paris, L'Harmattan, 2017.

⁵⁰⁹ Pour avoir un avant-goût sur les complexités de la mise en œuvre du principe actuel, (la détermination du bénéfice local doit être faite comme si les transactions entre les entités liées étaient effectuées avec des sociétés indépendantes), les agents de l'administration fiscale devraient savoir délimiter avec des éléments de preuve précis quand la pratique de l'optimisation fiscale est licite, et quand cette pratique devient excessive. Les informations sont les nerfs de la guerre, mais elles ne sont pas toujours disponibles, en temps opportun, ou rarement disponibles.

nécessaire appréhension d'une EMN⁵¹⁰ à travers ses particularités et du contexte contemporain dans lequel elles évoluent.

a. Dépassement « du concept de l'entité séparée » par la transformation de l'économie

177. **Le contexte contemporain et « l'économie numérique ».** L'internationalisation des économies et l'accroissement des échanges ont transformé l'économie mondiale en une économie globale. B. Gouthière⁵¹¹ a constaté dans son ouvrage spécialisé de droit fiscal international que l'un des phénomènes les plus tangibles de l'internationalisation des économies est la *création des multinationales de taille parfois considérable*, qui rassemblent les *entreprises associées directement ou indirectement*, et qui répondent à un *souci de rationalité économique et d'approche cohérente des marchés*. Ainsi, les groupes internationaux constituent de *réelles entités sur le plan économique*, qui sont *rarement*⁵¹² *pris en compte en tant que tels sur le plan fiscal*. Il est à ce niveau utile d'opérer la distinction entre une *EMN moderne* et une EMN traditionnelle.

178. **La création de l'EMN moderne révélatrice du dépassement du principe actuel.** L'EMN moderne est le résultat du succès des mondialisations des échanges. Dans la littérature économique industrielle, cette méthode porte la désignation de « *nouvelle forme d'investissements internationaux* »⁵¹³. Ainsi, il a été observé que l'EMN moderne se manifeste par l'intégration plus poussée dans les relations commerciales et financières entre les sociétés liées du groupe. De cette manière, il est devenu difficile d'imaginer que chaque société fonctionne séparément ou plus correctement indépendamment des autres. À cet égard, M. Mazerov a observé que « *le régime actuel des prix de transfert serait approprié à un régime manufacturier du XVIIIe siècle, lorsque les échanges mondiaux étaient structurés et fortement comparables et portaient sur des biens fongibles et surveillés par les autorités douanières de chaque port (...)* »⁵¹⁴. Très récemment, A. Laumonier⁵¹⁵ a renforcé ces analyses en affirmant que « *les économies occidentales ont atteint ce qu'il est convenu de qualifier de « frontière technologique », à savoir qu'elles sont devenues des économies qui ont presque épuisé les gains de productivité possibles et sont donc principalement fondées, par nécessité, sur l'innovation* ».

b. EMN « moderne » : évolution de l'EMN traditionnelle

179. Nous n'avons pas l'intention de détailler toutes les caractéristiques de l'EMNs⁵¹⁶. Mais nous tenterons de ressortir les traits essentiels pour différencier les EMNs traditionnelles et les EMNs modernes à travers les critères qualitatifs, quantitatifs et leurs comportements particuliers.

Critère qualitatif : la rationalité économique⁵¹⁷ en tant qu'objectif de l'EMN moderne. L'accroissement de la globalisation des échanges, de la réduction des barrières douanières, de la

⁵¹⁰ Bien que nous fassions référence à quelques ouvrages importants sur les multinationales, notre intention n'est pas de réaliser une analyse exhaustive de la littérature théorique parue sur le sujet. Nous mettons en évidence les traits essentiels qui peuvent être dégagés comme caractéristiques, selon la plupart des auteurs.

⁵¹¹ Bruno GOUTHIERE, *op.cit.*, note , §.75750.

⁵¹² Cf. Bruno GOUTHIERE, *op.cit.*, note , §.75750.

⁵¹³ Pour plus d'analyses, voir : Jean-Louis MUCCHIELI, « Alliances stratégiques et firmes multinationales, une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », *Revue d'économie industrielle*, 1991, N°55, p.118-134. V. ONU, *Transnational Corporation in World Development : trends and prospects*, ONU, New York, 1988.

⁵¹⁴ Cf. Michael MAZEROV, « Why arm's length falls short », *International Tax Review*, 1994, Vol. 5, N° 28, p.28.

⁵¹⁵ Cf. Alexandre LAUMONIER, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, LGDJ, 2019, p. 395.

⁵¹⁶ Pour plus d'analyse sur la taille et les typologies des EMNs, voir : Raymond VERNON, *Les entreprises multinationales*, Paris, Calmmam-Lévy, 1973, p. 20 et s.

⁵¹⁷ Plus généralement, voir: Richard M. BIRD, « Shaping a New International Tax Order », *Bulletin for International Documentation*, 1988, Vol.7, N° 42, at 292. J.R. HINES JR., « Tax Policy and the Activities of Multinational Corporations », National Bureau of Economic Research, Working Paper, n° 5589, 1996 ; Kimberly A. CLAUSING,

libéralisation des échanges et de l'évolution technologique ont favorisé l'internationalisation des entreprises au cours de la seconde moitié du XXe siècle⁵¹⁸, et a donné naissance à de nouvelles organisations d'entreprises que nous qualifions d'EMNs « modernes ». Ces dernières diffèrent des EMNs constituées au XVIIIe siècle⁵¹⁹, lesquelles réalisaient principalement des transactions transfrontalières de produits et de biens fongibles⁵²⁰. Les multinationales avaient une importance économique marginale dans les années 1930.⁵²¹ La fusion, l'acquisition et la scission ont permis à l'EMN moderne d'atteindre la rationalité économique : l'entreprise détient le potentiel nécessaire pour être plus efficace économiquement ce qui la permet de maximiser leurs profits. L'EMN moderne est très concurrentielle dans un marché global, tandis que l'EMN traditionnelle y fait des pertes et n'y peut survivre. Des études⁵²² ont analysé cette évolution des multinationales et expliquent les avantages spécifiques des multinationales par rapport aux EMNs traditionnelles, qu'elles considèrent de *firmes autochtones*⁵²³.

Critères quantitatifs : la taille et le poids. Une EMN moderne est une entreprise de grande taille possédant des filiales dans plusieurs pays et concevant son organisation et sa stratégie de production et de vente à l'échelle globale⁵²⁴. Elles ont une forte capacité d'influence sur les politiques fiscales et sociale des États grâce à leurs poids économique⁵²⁵ et financier importants. Ce sont alors de véritables entités économiques : leurs *tailles sont souvent considérables*.

« The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade », National Bureau of Economic Research, Working Paper, n° 6688, 1998 ; J.R. HINES JR., *International Taxation and Multinational Activity*, University of Chicago Press, 2001.

⁵¹⁸ D'après le rapport de l'OCDE basé sur 32 pays développés, « global estimates indicate that roughly 7,000 parent MNEs were counted in 1970 while in 2000 this number had jumped to 38,000 ». OECD, *Multinational enterprises in the global economy*, Note, OECD, May 2018, p.3.

⁵¹⁹ OECD, *Multinational enterprises in the global economy*, Note, OECD, May 2018, p.3. « the modern multinational of today, started to emerge only in the late 19th century following industrial revolution. MNE activity grew especially strongly after the Second World War ».

⁵²⁰ Elles opéraient dans les secteurs agricoles et extractifs. « On peut faire remonter l'origine des FMN à la fin du XVII e siècle et à la création des compagnies commerciales européennes en particulier anglaises et hollandaises et dont l'une des plus emblématiques, la Compagnie néerlandaise des Indes orientales, fut fondée en 1602, chargées d'exploiter les ressources des colonies.» <https://espace-mondial-atlas.sciencespo.fr/fr/rubrique-strategies-des-acteurs-internationaux/article-3A11-firmes-multinationales.html> consulté en août 2019.

⁵²¹ Néanmoins, leurs poids économiques ne cessaient de croître. Elles ont réalisé en 2010 un chiffre d'affaires cumulé de 30 mille milliards de dollars, à comparer à un PIB mondial d'environ 60 mille milliards de dollars. Cité par Sol PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for its Simplification », Brighton, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2018, N°86.

⁵²² Pour plus de développement, v. Jean-Louis MUCCHIELI, *Les firmes multinationales, mutations et nouvelles perspectives*, Economica, Paris, 1985 ; Il est vrai que les évolutions technologiques de ces dernières années ont rendu les explications théoriques du phénomène de la firme multinationale insuffisante, et qu'il aurait été préférable si nous avons cité des études plus récentes.

⁵²³ Jean-Louis MUCCHIELI, « Alliances stratégiques et firmes multinationales, une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », *Revue d'économie industrielle*, 1991, N°55, p.120. Pour plus de développement, v. John H. DUNNING and Sarianna M. LUNDAN, *Multinational Enterprises and the Global Economy*, 2nd ed., Edward Elgar, UK, 2008, p.152 and s.

⁵²⁴ « Il existe actuellement dans le monde quelque 60 000 firmes multinationales, contrôlant plus de 500 000 filiales. Elles sont responsables de la moitié des échanges commerciaux internationaux, en particulier du fait de l'importance du commerce intra-firme (entre les filiales d'une même entreprise) » Sources : Forbes Global 2000, www.forbes.com/global2000/list ; World Federation of Exchanges, 2017 Market Highlights, www.world-exchanges.org

⁵²⁵ Ce sont des acteurs majeurs de l'espace mondial. Selon la CNUCED, les flux d'investissements directs étrangers (IDE) ont été multipliés par plus de 130 en un demi-siècle (pour passer de 13 milliards de dollars en 1970 à 1 750 milliards de dollars en 2016). Source : CNUCED, <http://unctad.org>.

Critère tiré de son comportement. La théorie relative aux multinationales indique que les échanges internationaux ne consistent plus seulement en des échanges commerciaux classiques de marchandises ou de denrées⁵²⁶, mais s'élargissent à un pan entier de transfert de ressources, parmi lesquelles *le know-how joue un rôle décisif*⁵²⁷. En outre, les relations commerciales ne se figent plus au simple transfert d'un capital financier, mais se sont accrues considérablement. Elles se sont élargies aux personnes, aux capitaux, aux entreprises qui franchissent les frontières⁵²⁸.

Le concept d'entité séparée, source d'arbitrage⁵²⁹. Les EMNs ont la capacité d'arbitrer entre les différents ordres juridiques pour effectuer des délocalisations géographiques, affectant les activités et profits confondues. D'après le professeur B. Castagnède⁵³⁰, le « *thème de la délocalisation, connaît une vogue particulière des activités, où se confondent la délocalisation des activités et la délocalisation des bénéfices* ». Les EMNs opèrent des choix d'implantation selon plusieurs critères⁵³¹. Lorsque ces choix portent sur des considérations fiscales, la pratique est consacrée par l'expression « *optimisation fiscale* », en anglais « *tax planning* ». Elle peut être sur une échelle nationale ou internationale. Elle n'est pas préjudiciable. En matière de prix de transfert, elle est entendue comme une pratique managériale particulière qui est indissociable d'un certain rapport à la règle de droit (la règle de droit fiscal, en l'occurrence)⁵³².

180. La doctrine universitaire française, en l'occurrence les Professeurs Bernard Castagnède et Daniel Gutmann⁵³³ ont réfléchi sur la question : « *peut-on reprocher à une société française de créer une filiale dans un État étranger afin de lui transférer des activités, matérielles ou immatérielles, dont le produit sera plus faiblement taxé en vertu de la législation locale qu'en France ? Doit-on s'émouvoir de ce qu'une société étrangère restructure son réseau commercial en France afin que ses distributeurs deviennent indépendants et que la maison mère cesse d'être assujettie, de leur fait, à l'impôt sur les sociétés français ?* » Et d'y répondre que « *La réponse n'est subitement plus si claire (...)* ». En effet, les EMNs repèrent du jeu dans le système juridique, celui-ci « *vacille sur ces bases* »⁵³⁴. Les grandes sociétés transnationales réunissent toujours une équipe de spécialistes des prix de transfert pour concevoir des structures visant à réduire les impôts au minimum et à produire la documentation

⁵²⁶ J.-B. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p.241.

⁵²⁷ Sylvain R.F. PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1979, p.50. « Le know-how, ou le facteur « connaissances » est devenu une caractéristique importante du monde des affaires modernes, et cela sous les divers aspects qu'il présente: technologie, ingénierie, aptitudes commerciales et managériales. Ce facteur de connaissance sous-tend les efforts entrepris par les multinationales pour créer de nouveaux produits ou de nouveaux processus de production et pour accroître leur pouvoir de marché. » ; Jean-Louis MUCCHIELI, « Alliances stratégiques et firmes multinationales, une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », *Revue d'économie industrielle*, 1991, N°55, p.118.

⁵²⁸ J.-B. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p.241.

⁵²⁹ Maarten Floris de Wilde, "Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market", IBFD, 2016, , p.6.

⁵³⁰ Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1037, p. 85.

⁵³¹ Pour plus d'analyses, voy. P.-Y. CARASCO, *Prix de transfert et stratégies d'optimisation fiscale de la firme multinationale*, Paris, l'Harmattan, 2017 ; A. MALGOYRE, *Montages juridiques et habileté fiscale*, 2^e éd., Paris, Gualino, 2018 ; M. BOIZARD et P. RIMBOURG (dir.), *Ingénierie financière, fiscale et juridique*, 3^e éd., Paris, Dalloz, 2015 ; R. MORTIER, *Opérations sur le capital social*, 2^e éd., Paris, LexisNexis, 2016 ; Jean.-M. MOULIN, *Le droit de l'ingénierie financière*, 5^e éd., Paris, Gualino, 2015 ; Philippe OUDENOT, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, 3^e éd., Paris, LexisNexis, 2016.

⁵³² Sol PICCIOTTO, « The Construction of International Taxation », in Y. Dezalay et D. Sugarman (eds.), *Professional Competition and Professional Power*, Londres, Routledge, 1995, pp. 25 et s.

⁵³³ Cf. Daniel GUTMANN, « L'évasion fiscale des sociétés », RIDC, 2010, Vol. 62, N°2, pp. 535.

⁵³⁴ *Ibid.*

nécessaire. La grande question posée qui est toujours d'actualité est « *où tracer la frontière entre le joueur innocent et le joueur pervers ?*⁵³⁵ ».

181. **La portée de l'optimisation fiscale licite.** L'optimisation fiscale peut être pratiquée dans un cadre national ou dans un cadre international. Sur le plan national, elle dépend de la possibilité pour les contribuables de faire des choix en fonction de leurs conséquences fiscales⁵³⁶. A titre d'exemple, le droit fiscal des États propose parfois différents régimes fiscaux auxquels un contribuable peut se soumettre, en exerçant des options fiscales comme l'option pour l'impôt sur les sociétés pour les sociétés de personnes, ou en agissant de manière à être soumis à un régime fiscal désirable, à travers la localisation de ses activités dans une « zone franche », ou en adoptant un véhicule juridique auquel est attaché un régime fiscal favorable (comme une holding de reprise). Elle peut donc connaître « *une intensité variable* »⁵³⁷. Dans une perspective internationale, les possibilités d'optimisation fiscale sont multiples : le contribuable peut en effet choisir de se soumettre à l'un des régimes fiscaux offerts par les différents États et territoires fiscalement souverains, et il peut en outre jouer sur les combinaisons des régimes fiscaux permis dans le cadre des règles régissant les rapports entre les fiscalités nationales (notamment à travers les conventions fiscales internationales conclues entre les États)⁵³⁸. Mais comme le précisent de manière importante certains auteurs⁵³⁹, le « *contexte de l'optimisation fiscale a évolué* ».

D'après ces auteurs, l'environnement juridique était *autrefois propice* à la pratique d'optimisation fiscale. Actuellement, l'environnement juridique globalisé attise la méfiance de fait qu'il constitue un environnement approprié qui facilite « *l'évasion fiscale internationale* » ou *tax avoidance*⁵⁴⁰ érodant les matières imposables des États, notamment des pays en développement. L'intensification des échanges économiques transfrontières et la mobilité des acteurs et des activités économiques permettent en effet aux entreprises de s'implanter là où elles trouveront l'environnement juridique et fiscal qui leur est le plus favorable. Elle génère beaucoup de problèmes que J.-B Geffroy caractérise « *d'ordre fiscal nouvel* ». Il en résulte une *situation de concurrence normative*⁵⁴¹ entre les États et plus généralement entre les territoires susceptibles de proposer des régimes fiscaux particuliers. Autrement dit, les États se sont livrés à une concurrence sévère pour attirer les entreprises, en espérant en tirer des avantages en termes de rentrées fiscales (par exemple, en souhaitant bénéficier d'une assiette fiscale élargie par l'attraction d'entreprises étrangères, compensant des taux d'imposition réduits) ou d'activité économique induite par l'implantation d'entreprises motrices. C'est la fameuse « *concurrence fiscale dommageable* » décriée, et ayant fait l'objet d'un rapport en 1998 à l'OCDE⁵⁴². Selon certains auteurs, cette pratique a conduit à un « *changement de regard porté sur*

⁵³⁵ Cette phrase est empruntée à Daniel GUTMANN, *art.cit.*, p. 535.

⁵³⁶ Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY et Martial CHADEFEAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, 40e éd., Paris, LexisNexis, 2017.

⁵³⁷ Hugues BOUTHINON-DUMAS, Anne JENY, et Bernard LECA, « L'adaptation des fiscalistes aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale. Une approche par les capacités dynamiques », *RIDE*, vol. t. xxxii, no. 4, 2018, pp. 399 et s.

⁵³⁸ Cf. B. GOUTHÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 11e éd., Paris, Francis Lefebvre, 2016.

⁵³⁹ Hugues BOUTHINON-DUMAS, Anne JENY, et Bernard LECA, « L'adaptation des fiscalistes aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale. Une approche par les capacités dynamiques », *RIDE*, vol. t. xxxii, no. 4, 2018, pp. 399-429.

⁵⁴⁰ *Ibid.* Il est important de souligner que les mesures BEPS n'ont pas pour objet pas empêcher les multinationales de s'installer là où elles le souhaitent. Cf. P. SAINT-AMANS, « Sur l'optimisation fiscale, il fallait changer de paradigme », *La Tribune*, 27 novembre 2015.

⁵⁴¹ R. SEFTON-GREEN et L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2014.

⁵⁴² Pour une analyse récente, v. N. BONUCCI, « La lutte contre l'optimisation fiscale à travers les instruments de l'OCDE », in Laurence DUBIN et al. (dir.), *L'entreprise multinationale et le droit international*, Paris, Pedone, 2017, pp. 235-245.

l'optimisation fiscale internationale »⁵⁴³. L'optimisation fiscale suscite la méfiance des administrations fiscales. L'optimisation fiscale internationale nécessite d'être systématiquement contrôlée, à cause des comportements régulièrement agressifs. Les révélations successives des dernières années à savoir le *LuxLeaks*⁵⁴⁴, le *Panama Leaks*⁵⁴⁵ ont dévoilé par les pratiques d'évitement des groupes multinationaux et des particuliers les plus riches. Comme le rappelle le Professeur M. Leroy⁵⁴⁶, comme pratique de l'évitement de l'impôt, « *l'évasion est délicate à définir au regard de l'optimisation, usage habile du droit qui lui sert de terreau, et de la fraude qui constitue une violation de la loi.* »

182. **Les délocalisations des bénéfiques.** En replaçant le sujet dans le cadre de notre thème de recherche, les délocalisations des bénéfiques à travers le transfert indirect des bénéfiques nous inquiète⁵⁴⁷. La littérature et les expériences ont montré que l'emprise croissante des groupes multinationaux sur l'économie mondiale favorise l'évasion fiscale et l'appauvrissement de ceux qui sont déjà les plus démunis. Les EMNs fondent leur stratégie d'optimisation visant à une localisation avantageuse de leur résultat, que les moyens de contrôle des administrations contrarient « *imparfaitement* »⁵⁴⁸. Le professeur B. Castagnède⁵⁴⁹ avait écrit en 2005, que la « *mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises est un puissant facteur de délocalisation* » des activités et des bénéfiques des groupes de sociétés, tout en précisant que la délocalisation des activités substantielles ne sont que faiblement déterminées par des considérations fiscales.

183. Certains auteurs⁵⁵⁰ postulent qu'en jouant le jeu de l'optimisation fiscale internationale, les groupes de sociétés ne sont pas seuls, mais sont en interaction avec les États qui fixent les règles d'imposition des contribuables, et les cabinets de conseil en fiscalité qui emploient des experts qualifiés pour accompagner leurs clients, mais aussi les États, dans la conception et la mise en œuvre de leurs politiques fiscales respectives.

Certains auteurs estiment, par ailleurs, que « *le partage des bases d'imposition résultant des règles du principe de pleine concurrence n'est pas équitable* »⁵⁵¹. Le professeur S. Picciotto prévient sur une apparente érosion des bases d'imposition. À cet égard, une part trop belle serait faite à la taxation « à la résidence » de l'entreprise - qui se trouve souvent dans un pays développé - comparée à la taxation « à la source » dans le pays où le revenu est généré. Telle est, par exemple, l'analyse des autorités

⁵⁴³ Cette affirmation est vérifiée que les scandales récurrentes révélant, à ne citer que le Mauritius Leaks, « The Mauritius Leaks have once again revealed the devastating impact of tax avoidance », Juillet 2019 <https://www.businessghana.com/site/news/business/192107/The-Mauritius-Leaks-have-once-again-revealed-the-devastating-impact-of-tax-avoidance> ; le *Panama Papers* en avril 2016 et le *Paradise Papers* en novembre 2017. Cf. C. Prieto, « De Luxleaks au plan d'action de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales », *RTDE*, 2016, pp. 3 et s.

⁵⁴⁴ Accords secrets révélés en novembre 2014 par un groupe de médias de l'État de Luxembourg avec des multinationales de 2002 à 2010 sous la forme de 548 rescrits (tax rulings).

⁵⁴⁵ Liste, révélée par le CIJ en avril 2016 à partir d'une fuite sur les montages du Cabinet Massack Fonsaca, de personnalités ayant des comptes offshore, dont environ 1.000 contribuables français.

⁵⁴⁶ Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, N°4, p.516.

⁵⁴⁷ Il est important de relever que le contexte contemporain favorise les délocalisations des activités et les délocalisations des bénéfiques des groupes multinationaux de sociétés. Si la délocalisation des activités substantielles ne dépend que faiblement des considérations fiscales des investisseurs internationaux, en revanche, la délocalisation des bénéfiques est tributaire de la différence de traitement fiscal des résultats de chaque État ou territoire.

⁵⁴⁸ *Ibid.*

⁵⁴⁹ Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1037, p.85.

⁵⁵⁰ Hugues BOUTHINON-DUMAS, Anne JENY, et Bernard LECA, « L'adaptation des fiscalistes aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale. Une approche par les capacités dynamiques », *RIDE*, vol. t. XXXII, no. 4, 2018, pp. 399-429.

⁵⁵¹ Sol PICCIOTTO (eds.), *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, ICTD, Brighton, 2017.

fiscales indiennes ou celle des autorités chinoises⁵⁵². Il s'agit de permettre une stratégie d'évasion connue où l'EMN place l'entité ayant la fonction « de routine » et une rémunération faible dans une juridiction fiscale normale (cas des PED) et l'entrepreneur principal dans une juridiction fiscale clémente.

2. Dichotomie entre les caractères intrinsèques du concept et l'EMN intégrée

Nous avons vu que les EMNs, lorsqu'elles sont établies en filiales et en succursales dans plusieurs pays opèrent sous une stratégie fiscale d'ensemble, appartenant au groupe. Autrement dit, elles font de la fiscalité un levier à part entière de leur stratégie d'optimisation de leurs résultats financiers.⁵⁵³ Concrètement, les prix de transfert sont l'outil subtil pour maximiser les bénéfices après impôt. Avant de montrer les principales caractéristiques d'une EMN intégrée, il est judicieux d'explicitier la structure organisationnelle d'une EMN, laquelle est devenue très complexe.⁵⁵⁴

B. EMN intégrée : une « unité économique »

L'idée n'est pas de réaliser ici une analyse économique exhaustive des caractéristiques de l'EMN. Nous tenterons de mettre en évidence les trois principaux traits souvent soulignés par les littératures. Il ressort de cela que les EMNs sont caractérisées par : l'*internalisation* des échanges, la notion de dépendance et la notion de contrôle par l'autorité centrale.

1. L'internalisation : point de départ de l'« unité économique »

184. **Point de départ de l'unité économique.** R. Coase⁵⁵⁵ et Ch. Michalet⁵⁵⁶ assimilent l'internalisation à la naissance d'une *entité économique* caractéristique d'une entreprise multinationale ainsi qu'à la naissance « d'un *espace intégré* » ou d'un *espace commun ou transnational* ou international. Dans le domaine des prix de transfert M. Snoussi⁵⁵⁷ explique que dans cet espace *sont canalisés tous les flux et les échanges entre les filiales, les autres établissements et la société mère* »⁵⁵⁸. Ainsi, les différentes relations financières et commerciales qui y sont réalisées ont lieu à travers plusieurs territoires étatiques mais restent situées sur un même espace économique.

185. **L'unité économique.** « L'unité économique » est la qualification que la science économique reconnaît pour le groupe multinational de sociétés. Ch.- Michalet⁵⁵⁹ précise que l'*internalisation* des activités du groupe multinational, doit avoir pour conséquence, qu'une filiale ne doit jamais être considérée isolément car, elle n'existe pas à l'*état libre*. Autrement dit, elle est la composante d'un tout, à savoir l'unité économique. Le concept de l'entité séparée est ambivalent dans un contexte où

⁵⁵² V. Martin HEARSON and Wilson PRICHARD, « China's challenge to international tax rules and the implications for global economic governance », *International Affairs*, Vol. 94, Issue 6, November 2018, p. 1287–1307. <https://doi.org/10.1093/ia/iyy189>.

⁵⁵³ IGF, « Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupes », Note N° 2012-M-032-03, mars 2013, p.1. Dans le même sens, le professeur B. Castagnède expliquait que « *Les écarts entre les exigences des juridictions fiscales qui segmentent la planète seraient, à l'heure de la mondialisation, un puissant facteur de délocalisation de bénéfices* ». Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1037, p. 85.

⁵⁵⁴ V. *Ibidem.* : « *Les échanges économiques et financiers intra-groupe (...) impliquent notamment des montages transfrontaliers et utilisation des paradis fiscaux (...). Des conseils assistent les groupes internationaux dans la mise au point de stratégies d'optimisation sans cesse plus perfectionnées. (...) Plusieurs leviers ont permis de diversifier les stratégies d'optimisation fiscale.* »

⁵⁵⁵ Ronald COASE, *The nature of the firm*, Economica, Paris, 1937, Vol. 4, N° 16, p.388-405.

⁵⁵⁶ Charles-Albert MICHALET, *Qu'est-ce que la mondialisation ?*, La Découverte, Paris, 2002, pp.67-77.

⁵⁵⁷ Mounir SNOUSSI, *art.cit.*, p.447 : « *L'espace intégré* n'est pas l'addition de territoires étatiques mais la liaison des différentes implantations à la stratégie de la STN. Le territoire d'origine occupant, dans ce réseau, la place du pôle de direction et d'impulsion ».

⁵⁵⁸ Mounir SNOUSSI, *art.cit.*, p.447.

⁵⁵⁹ Charles Albert MICHALET, *Le capitalisme mondial, op. cit.*, p.17.

il est la référence pour la détermination de la base imposable, d'une entité complètement opposée à lui, dans son caractère intrinsèque et dans sa façon de création de la base imposable. Or, l'OCDE⁵⁶⁰ continue de considérer comme si les entreprises liées avaient agi comme des entreprises indépendantes opérant sur du *marché libre*.

186. De nombreux auteurs⁵⁶¹ ont critiqué le principe. Certains auteurs ont affirmé que l'EMN opère un « commerce international fermé »⁵⁶² dans un « espace intégré »⁵⁶³. Et ont souligné qu'il s'agit d'un « espace fermé » lequel est réservé aux relations financières et commerciales des entités composantes de l'EMN. Ainsi, S. Plasschaert⁵⁶⁴ souligne que « les multiples échanges de biens et transactions financières qui s'opèrent au sein de la firme entre les différentes filiales ne passent pas par un marché ouvert », c'est-à-dire, « point de rencontre de parties présentant des intérêts opposés : (...) cet espace revêt deux dimensions essentielles. Il s'agit d'un espace fermé constitué par des opérations qui ne concernent que les composantes du groupe multinational ». Il s'agit d'un « espace clos » dans lequel circule une masse importante de produits, d'informations et de capitaux sans transfert de propriété « externe ». Il n'est ouvert ni à l'intervention d'autres multinationales concurrentes, ni à l'interférence des États »⁵⁶⁵. D'après M. Snoussi⁵⁶⁶, elle est réservée aux EMNs, qui ne font pas de concurrence entre elles. En outre, ce dernier précise que cet espace est réservé et soustrait aux compétences étatiques⁵⁶⁷. C'est justement le caractère opaque⁵⁶⁸ de cet espace qui donne la liberté aux EMNs des opportunités de transfert de profits dans les juridictions les plus clémentes.

187. **Opportunités d'optimisation fiscale internationale excessive.** Comme le souligne justement S. Plasschaert⁵⁶⁹, l'internalisation est la voie interne qui permet de transférer les ressources et les moyens financiers entre filiales : « la *création d'un espace économique spécifique* à ces échanges se révèle souvent plus avantageuse que les transactions devant passer par un *marché libre* ». Sur le plan économique, cet avantage permet à l'EMN d'éviter les imperfections du *marché libre* et de réduire les coûts de transactions. Sur le plan normatif et fiscal, nous pensons que continuer à considérer l'EMN comme des entités séparées est une incitation à ne pas tenir compte des avantages et inconvénients

⁵⁶⁰ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », para.6.

⁵⁶¹ Hubert HAMAEEKERS, « Arm's Length – How long ? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel, Series on International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, Vol. 26, p. 39-45.

⁵⁶² François RIGAUX, « Les sociétés transnationales », in *Le droit international : bilan et perspectives*, BEDJAOUI (M.) Dir., Pedone, Unesco, Paris, 1991, pp. 129-139, p.132.

⁵⁶³ Mounir SNOUSSI, *ibid.*

⁵⁶⁴ Sylvain R.F PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd. ; Bruxelles, 1979, L'application de cette approche conduit à la référence aux entreprises indépendantes qui opèrent dans un *vaste espace ouvert à la concurrence* appelé *marché libre*.

⁵⁶⁵ Mounir SNOUSSI, *ibid.*

⁵⁶⁶ *Ibidem.*

⁵⁶⁷ *Ibidem.*

⁵⁶⁸ On peut ici, opposer à notre développement, en arguant que des efforts en matière de transparence ont vu le jour et contribuent fortement à lutter contre l'opacité financière des activités internationales des EMNs. Nous pensons que ces efforts sont considérables, mais les études et les observations empiriques montrent que ces instruments nécessitent des efforts supplémentaires de coopération pour être efficaces (parlant du cas de la majorité des pays en développement). À cet égard, nous pensons que la validation de la déclaration pays par pays, ouverte au public par les États pourrait constituer la mesure idéale pour permettre de fournir des informations suffisantes et pertinentes.

⁵⁶⁹ Voir BUCKLEY P. et CASSON M., *The Future of the Multinational Enterprise*, Londres, Macmillan, 1976. Cité dans S.R.F PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd, Bruxelles, 1979, p.50.

synergiques résultant de l'appartenance à un groupe. Il est cependant démontré que cette voie constitue manifestement l'opportunité d'une optimisation fiscale pouvant être excessive.

Les différents types de manipulation des prix de transfert. La manipulation des prix de transfert la plus fréquente est la manipulation portant sur les *transferts d'actifs corporels*⁵⁷⁰. Ainsi, les actifs corporels échangés permettent de transférer – les bénéfices – ou les pertes d'une entité du groupe vers une autre entité du même groupe. Le mécanisme le plus classique est de localiser le maximum de charges dans les pays les plus taxateurs, et de localiser un maximum de produits au sein de territoires fiscalement hospitalières (ou régime fiscal privilégié pour des transactions intragroupes domestiques), selon les cas, à une surfacturation ou une sous-facturation de la transaction.

La manipulation des prix de transfert la plus aisée à opérer et qui passe difficilement sous le filtre des contrôles fiscaux concernent les manipulations relatives *aux prestations de service intragroupe*. Ce sont notamment les services de contrôle financier et budgétaire, de comptabilité, de conseil juridique de gestion ou des ressources humaines. De telles opérations donnent lieu au versement considérable de frais de gestion, qu'on dénomme « *management fees* »⁵⁷¹.

La manipulation des prix de transfert la plus difficile à identifier porte sur les *transferts d'actifs incorporels*⁵⁷². En outre, elle concerne la problématique de la juste valorisation des incorporels lorsqu'ils font l'objet de transaction intragroupe. Ainsi, une société-mère peut avoir intérêt à jouer sur les royalties et les redevances (pour l'utilisation d'une licence ou d'un brevet) que lui verse une filiale située à l'étranger. Le paiement de redevances et de royalties constitue alors un substitut au versement de dividendes et permet à la société-mère de rapatrier une partie des bénéfices de sa filiale à un moindre coût fiscal. C'est particulièrement le cas quand les bénéfices distribués font l'objet d'une double imposition, soit parce que le pays étranger utilise une retenue à la source sans que celle-ci fasse l'objet d'un crédit d'impôt dans le pays de résidence de la société-mère, soit parce que ce dernier utilise le système de l'exemption plutôt que le système du crédit d'impôt. On peut également citer l'octroi de prêts sans intérêts ou la remise de dettes.

188. Il est à souligner que la manipulation des prix de transfert ne se limite pas à la seule manipulation *des prix de cessions internes*. Ainsi, dans certains cas, elle peut porter sur les opérations de « *business restructuring* » ou sur « les stratégies de réorganisation d'entreprise ». L'OCDE définit le « *business restructuring* » ou « *redéploiement transnational par une entreprise multinationale de ses fonctions, actifs et/ou risques* ». ⁵⁷³ Comme le rappelle le rapport ⁵⁷⁴ de telles opérations « *ne sont pas, par nature, condamnables* ». Selon une formule bien connue d'un juge américain, « *il n'existe pas de devoir*

⁵⁷⁰ C'est le cas lorsque les sociétés liées au sein d'un même groupe s'achètent et se revendent fréquemment marchandises, matières premières, machines, terrains, immeubles, etc. On peut citer ici un contentieux de prix de transfert au Kenya. Le Kenya Revenue Authority conteste la méthode de valorisation des marchandises utilisée par la société Unilever Kenya Ltd (UKL) pour le transfert des biens à l'entité associée à l'étranger Unilever Uganda Ltd (UUL), sous le motif que celle-ci a réduit le résultat imposable. Cf. Kenya vs Unilever Kenya Ltd, October 2005, High Court of Kenya, Case no. 753 of 2003.

⁵⁷¹ V. le rapport de Christian Aid sur l'évasion fiscale de la multinationale SabMiller au Ghana. V. [http://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf](http://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf).

⁵⁷² Citons à titre d'illustration l'affaire VERITAS, un contentieux de prix de transfert aux États-Unis. L'IRS conteste la valorisation d'un certain nombre d'actifs incorporels transférés de la société américaine Veritas Software Corp. à sa filiale irlandaise Veritas Ireland. Pour l'IRS, ces actifs avaient été largement sous-évalués. La Cour *United States Tax Court* a finalement tranché en faveur de la société, estimant que le prix de transfert avait fait l'objet d'une estimation correcte conforme au principe de pleine concurrence. Cf. *United States Tax Court, Veritas Software Corporation & Subsidiaries, Symantec Corporation (Successor in Interest to Veritas Software Corporation a Subsidiaries), Petitioner vs. Commissioner of Internal Revenue, Respondant, 10 décembre 2009.*

⁵⁷³ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010.

⁵⁷⁴ AN, « L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international », Rapport d'information de l'Assemblée nationale, les rapporteurs P.-A. MUET et E. WOERTH, n° 1243, juillet 2013.

patriotique d'augmenter ses impôts »⁵⁷⁵. En effet, elles peuvent répondre à des considérations et des logiques commerciales et industrielles objectives (pénétration d'un marché par exemple) et ne sauraient être considérées a priori comme un levier d'optimisation voire d'évasion fiscale, surtout lorsque ces réorganisations s'effectuent entre États à fiscalité « normale ». Toutefois, « (...) elles peuvent avoir pour conséquence de redéfinir artificiellement les flux intragroupe via la relocalisation, à des fins d'optimisation, des différentes entités en fonction de considérations fiscales. Elles peuvent au surplus se doubler d'une manipulation ex post des prix des transactions intragroupe ainsi redessinées. »

a. Les liens de dépendance : renforcement de « l'unité économique »

189. **Le concept économique renforcé.** En second lieu, il importe de préciser que les entreprises associées sont composées par une société mère et plusieurs *filiales*. Donc, juridiquement, un groupe de sociétés est un ensemble d'entités juridiques uni par des liens de dépendance. Les entités les composant ne sont pas autonomes mais liées. Dans le vocabulaire du juriste, on parle de « *notion de dépendance* », qui peut être une dépendance directe ou indirecte, synonyme de dépendance juridique (*de jure*) ou dépendance de fait (*de facto*). Une filiale est liée de multiples façons à la société mère et aux autres sociétés sœurs. En ce sens, on peut distinguer plusieurs sortes de liens⁵⁷⁶, dont le choix appartient à *l'entreprise dominante du groupe qui est la société mère*. C. Lazarus et al.⁵⁷⁷ soulignent « *que chacune des entités ne peut être considérée comme ayant sa propre finalité économique mais que celle-ci se situe au niveau du groupe dans son ensemble* ». Elles poursuivent donc une stratégie commune et un objectif commun.

190. **Pluralité de degrés d'intégration de l'EMN.** Les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent permettre de fixer au sein du groupe des conditions spéciales. Il est bien clair que le « lien de dépendance » crée l'intégration d'un groupe d'entreprises qui est susceptible d'intensité variable (forte, moyenne, basse, etc.). C'est pourquoi différents auteurs ont proposé de différencier les groupes selon le type de structures choisi⁵⁷⁸.

Les auteurs sont unanimes à souligner que le groupe multinational avec ses entités juridiques séparées constitue en fait une seule unité économique. Par conséquent, lorsque les entités liées sont à traiter comme si elles n'étaient pas liées, le principe de pleine concurrence respecte un contrat réalisé entre entités liées qui n'a aucun effet économique réel. Cela pose un sérieux problème en matière de la répartition des revenus de l'EMN entre les juridictions. La transposition du principe en droit interne par chaque souveraineté pouvant prendre un comportement, ou une interprétation unilatérale, subjective, pouvant être agressive de la part de l'administration fiscale. Cela peut générer de l'insécurité juridique aux contribuables, et peut conduire des conflits sur l'attribution des matières imposables. Les doubles impositions en matière de prix de transfert peuvent alors survenir. On s'interroge sur l'efficacité ou plutôt sur la volonté des États à supprimer la double imposition lorsque, le mécanisme suppose qu'un État A devra rembourser un montant X sur l'impôt sur les sociétés déjà dû dans son pays, au bénéfice de l'EMN, mais qui profitera financièrement l'autre État B. Sachant que les mécanismes de résolution de la double imposition existent dans le droit conventionnel et/ou dans le droit interne des États.

b. La notion de contrôle par l'autorité centrale

191. En troisième lieu, l'EMN se manifeste par le pouvoir de contrôle détenu par la société mère. En effet, les flux qui sont échangés par les entités sont décidés par la société mère qui a le pouvoir de décision et de contrôle. Les entités, ou divisions sont créées pour exécuter les stratégies adoptées par

⁵⁷⁵ Cité par Daniel GUTMANN, « L'évasion fiscale des sociétés », RIDC, 2010, Vol. 62, N°2, pp. 533-551.

⁵⁷⁶ Pour plus de détails, voir : S.R.F PLASSCHAERT, *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, Publication du Centre Européen d'Étude et d'Information sur les sociétés multinationales, PUF, 1^{ère} éd, Bruxelles, 1979, p.52.

⁵⁷⁷ Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Litec, 1977, p.51.

⁵⁷⁸ Pour plus d'analyses sur la taille et les typologies des EMNs, voir : Raymond VERNON, *Les entreprises multinationales*, Paris, Calmmam-Lévy, 1973, p. 20 et s.

celle-ci. Elle gère toutes les divisions et met en place les stratégies et politiques de prix de transfert. Dans la majorité des cas, des conseils assistent les groupes dans la mise au point de stratégies d'optimisation⁵⁷⁹.

Par ailleurs, dans son étude, L. Copithorne⁵⁸⁰ explique qu'il est permis d'identifier de multiples prix de transfert selon le choix de l'autorité centrale de contrôler ces divisions. De cette manière, il peut résulter une application divergente du principe de pleine concurrence par les différents pays. Il est à ce sens utile de préciser que « nous sommes dans un univers fiscal qui n'est pas harmonisé tant au regard des taux d'imposition que les règles d'assiette »⁵⁸¹. Cela peut être coûteux en temps pour les administrations fiscales de déterminer le prix de pleine concurrence approprié. Ce qui peut s'accompagner de l'incertitude générée par le fardeau de la preuve.

2. Inefficacité du concept pour une EMN intégrée

192. Des bénéfices supplémentaires pour l'EMN, la résultante de son intégration. Il a été démontré que le bénéfice généré par un groupe multinational diffère du bénéfice réalisé par une entreprise. R. Coase⁵⁸² a démontré qu'une partie du bénéfice réalisé par l'EMN est générée par les avantages de l'internalisation et l'unité organisationnelle de celui-ci. Ce bénéfice généré s'appelle « surprofit d'intégration »⁵⁸³ (en anglais, « continuum pricing »⁵⁸⁴ ou « synergy rents »⁵⁸⁵). Il est alors né de l'existence de liens ou de dépendances entre les « sociétés du groupe »⁵⁸⁶. Il se réfère ici à la réalisation d'un bénéfice d'ensemble qui résulte de la poursuite d'un objectif commun du groupe.

193. Le concept actuel permet de saisir imparfaitement les bénéfices d'un groupe de sociétés. De nombreux économistes expliquent la création des multinationales notamment par l'existence d'un surplus, ou surprofit d'intégration, obtenu par l'entreprise lorsqu'elle choisit

⁵⁷⁹ Une étude récente met en lumière le rôle des intermédiaires fiscaux dans la mise au point des montages transfrontaliers, voir : Alex COBHAM, Chris JONES and YAMA TEMOURI, « Tax Haven Networks and the role of the Big 4 accountancy firms », *Journal of World Business*, 2018, Vol.53, N° 2, p. 177-193. « (the authors), examine the impact that the Big 4 accountancy firms have on the extent and complexity of MNEs tax haven activity for a sample of developed economies, explain this phenomenon of managing and maintaining a network of tax haven subsidiaries by identifying a set of associated firm and country-level determinants, which are based on our theoretical framework that adopts internalisation theory ».

⁵⁸⁰ Lawrence W. COPITHORNE, « La théorie des prix de transfert internes des grandes sociétés », *L'Actualité économique*, vol. 52, N° 3, 1976, p.324-352. <http://id.erudit.org/iderudit/800680ar>.

⁵⁸¹ Daniel SIMONIN, « Importance du Droit Comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *Revue Internationale de Droit Comparé*, 1995, Vol. 47, N° 2, p 435-445.

⁵⁸² Ronald COASE, *The Nature of the Firm*, , *Economica*, 1937, Vol. 4, N° 16, p.388- 405.

⁵⁸³ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », *Bulletin Francis Lefebvre*, 2014, Vol. 12, p.9-10.

⁵⁸⁴ V. par exemple : Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95. Pour plus d'analyses, voir Lorraine EDEN, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, 1998, p.40. V. aussi : IFA General Report, *Criteria for the Allocation of Items of Income and Expense between Related Corporations in Different States, Whether or Not Parties to Tax Conventions*, Vol. 56b (CDFI, 1971); et IFA General Report, *Allocation of Expenses in International Arm's Length Transactions of Related Companies*, Vol. 60b (CDFI, 1975).

⁵⁸⁵ Kai A. KONRAD and Wolfgang SCHÖN, *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, Berlin, Vol. 1, p.83. « The term 'synergy rents' is used to describe the economic value derived by MNEs from the synergy effects that are unique to MNEs. »

⁵⁸⁶ Il convient de faire la différence importante entre, d'une part, « sociétés » qui appartient au vocabulaire juridique du droit (droit des affaires, droit des sociétés et droit fiscal) et « entités » qui est un vocabulaire de la science économique.

d'internaliser ses transactions plutôt que de recourir au marché.⁵⁸⁷ Ainsi, par exemple, dans de nombreux cas, il est plus rentable de créer une filiale de distribution à l'étranger que d'exporter son produit à un distributeur indépendant. J. Pellefigue⁵⁸⁸ explique que la différence entre ces deux solutions provient d'une réduction de ce que les économistes appellent les *coûts de transaction*. Selon lui, « ces coûts sont parfois si importants que, dans certains secteurs, les seules entreprises qui subsistent sont celles qui sont intégrées verticalement. Celles qui n'ont pas adopté ce modèle ont en effet disparu en raison de leur structure de coûts trop lourde. Les entreprises de distribution indépendantes ont ainsi pratiquement disparu dans certains segments de l'industrie de luxe, du matériel médical, du pétrole, etc. »⁵⁸⁹. M. Snoussi⁵⁹⁰ atteste que la technique des prix de transfert et l'ensemble des autres techniques de gestion qui lui sont rattachées constituent l'instrument qui permet à l'EMN d'avoisiner l'hypothèse des *coûts de transactions nuls*⁵⁹¹. De cette manière, les EMNs peuvent maximiser leurs profits qu'une entreprise indépendante n'obtiendrait pas.

194. Rupture problématique du droit fiscal avec la théorie économique. Le droit fiscal international stipule l'application de la théorie de l'entité séparée pour ces entreprises multinationales, pour les besoins de l'imposition. Rappelons que le standard international énoncé par l'OCDE dans sa version actuelle affirme que « tous les États considèrent (sauf les paradis fiscaux) que les prix des transactions effectuées entre les entreprises associées, qu'il s'agisse de transactions portant sur des marchandises, des prestations de services, des prêts ou des transferts de technologie, doivent être redressés lorsqu'ils ne correspondent pas à ceux qu'on aurait constatés entre des entreprises indépendantes ». La norme fiscale internationale fait référence aux entreprises indépendantes qui sont des entités séparées, les unes distinctes des autres et qui s'appuient sur les conditions du marché libre.

195. L'inefficacité du concept : l'érosion de matières imposables pour les États. Le problème est que le concept de l'entité distincte ne peut pas saisir les profits générés par l'intégration dans la masse imposable.⁵⁹² Par voie de conséquence, le droit fiscal des États ne parvient pas à atteindre les revenus imposables qui leur reviennent. Compte tenu des montants considérables des enjeux financiers en matière de prix de transfert, la perte de la masse imposable est colossale pour les États⁵⁹³. Dans le cas de l'exploitation de la propriété intellectuelle, l'approche de l'entité séparée ne fonctionne pas. L'OCDE et l'ONU admettent que l'approche est inefficace, notamment lorsque les EMNs réalisent des

⁵⁸⁷ Lawrence W. COPITHORNE, « La théorie des prix de transfert internes des grandes sociétés », *L'Actualité économique*, 1976, vol. 52, N° 3, p.324-352. <http://id.erudit.org/iderudit/800680ar>.

⁵⁸⁸ Julien PELLEFIGUE est docteur en Sciences Économiques de l'Université Paris II, et économiste au sein du département prix de transfert.

⁵⁸⁹ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert : un changement radical s'impose », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 2014, Vol. 12, p.3-8.

⁵⁹⁰ Mounir SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert », *Revue internationale de droit économique*, 2003, Vol. t. XVII, N° 3, p.456.

⁵⁹¹ Ronald COASE, *Le coût du droit*, PUF, Paris, 2000, p. 115-116. « R. Coase a développé l'idée selon laquelle « si l'on peut imaginer que dans l'univers hypothétique des coûts de transactions nuls, les parties à un échanges quelconque négociaient afin de modifier l'effet de toute règle de droit les empêchant de prendre des mesures nécessaires pour augmenter la valeur de production ;, dans l'univers réel des coûts de transactions positifs, de telles démarches seraient extrêmement coûteuse et rendraient non rentables, à supposer qu'elles soient permises, beaucoup des ententes pour contourner la loi ».

⁵⁹² V. Luis. Eduardo SCHOUERI, « Arm's length: Beyond the Guidelines », *BIT*, 2015, N° 12, p. 712. « the purpose of the arm's length standard has never been to recognize profits derived from synergies.»

⁵⁹³ Cf. Introduction (sur l'origine de la crise de 2008).

activités hautement intégrées⁵⁹⁴. Le projet BEPS s'est penché sur le problème et a formulé le constat suivant : « *the rules should be improved in order to put more emphasis on value creation in highly integrated groups, tackling the use of intangibles, risks, capital and other high-risk transactions to shift profits* »⁵⁹⁵.

Ainsi, il a été formulé dans le cadre des actions 8 à 10 que les règles établies fassent en sorte que le calcul des prix de transfert soit conforme à la création de valeur⁵⁹⁶. (Nous n'entrerons pas en détail dans les développements des actifs incorporels et les risques précités qui ont fait l'objet des nouveaux chapitres.) Les Principes ont été révisés, prenant en compte les avantages et les inconvénients résultant de la synergie de groupe⁵⁹⁷. Selon les lignes directrices de l'OCDE, l'approche qui doit être utilisée concerne les « méthodes transactionnelles de bénéfices »⁵⁹⁸. Néanmoins, l'application de ses méthodes maintient que le principe de pleine concurrence demeure le principe à respecter. En parallèle, l'OCDE précise le rejet de l'approche de la taxation unitaire⁵⁹⁹.

196. Une optimisation fiscale⁶⁰⁰ excessive. Une étude économique⁶⁰¹ qui a analysé l'impact des différences entre les prix de transfert et les prix de marché met tous en évidence *le fait que les prix de transfert sont subtilement utilisés pour des pratiques d'optimisation fiscale*. La frontière entre l'optimisation fiscale et l'évasion fiscale est cependant poreuse. Il est clair que le concept de l'entité séparée donne la possibilité aux EMNs de manipuler les prix de transfert aux fins d'une optimisation fiscale, pouvant être agressive, sans que la règle de droit puisse détecter son illicéité. Un rapport de l'Inspection Générale des Finances Publiques a constaté que les EMNs se font assister par des cabinets

⁵⁹⁴ Cité par Jérôme MONSENEGO, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, 2015, p. 19. In Kristen A. PARILLO, Tax Analysts interview: OECD's Mary Bennett, *Tax Notes International*, 2011, 231 : « *no system designed to deal with the challenge of allocating profits among countries will ever be perfect* ».

⁵⁹⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p.14.

⁵⁹⁶ OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éd. OCDE, Paris, 2016, p.3.

⁵⁹⁷ OCDE, *op.cit.*, 2016, para. 1.159. « *Dans certaines circonstances, des avantages et inconvénients synergiques résultant de l'appartenance à un groupe peuvent découler d'actions délibérées et concertées de la part de ce groupe d'entreprises multinationales, et peuvent lui conférer un avantage ou un désavantage structurel important, (...).* »

⁵⁹⁸ OCDE, « *Principes OCDE, 2017* », Para. 2.63. : Une méthode transactionnelle de bénéfices consiste à examiner les bénéfices réalisés sur des transactions particulières entre des entreprises associées. Dans le cadre de ces Principes, les deux méthodes de ce type sont la méthode transactionnelle de partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Elle fera l'objet du titre suivant.

⁵⁹⁹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p.14. « *there is consensus among governments that moving to a system of formulary apportionment of profits is not a viable way forward; it is also unclear that the behavioural changes companies might adopt in response to the use of a formula would lead to investment decisions that are more efficient and tax-neutral than under a separate entity approach.* »

⁶⁰⁰ Le professeur Sol Picciotto a montré que « l'optimisation fiscale est ainsi une pratique managériale particulière qui est indissociable d'un certain rapport à la règle de droit (la règle de droit fiscal, en l'occurrence) ». S. Picciotto, « *The Construction of International Taxation* », in Y. Dezalay et D. Sugarman (eds.), *Professional Competition and Professional Power*, Londres, Routledge, 1995, pp. 25 et s.

⁶⁰¹ Institut National de la Statistique et des Études Économiques, *Commerce intragroupe, fiscalité et prix de transferts : une analyse sur données françaises, Série des documents de travail de la Direction des Études et Synthèse Économiques*, 2009, G 2009-07, p.7. « *A partir de données sur les prix des importations et des exportations aux États-Unis pour la période 1997- 1999, Clausing (2003) met en lumière les différences importantes de comportement entre les prix de transfert et les prix de marché qui sont cohérentes avec une démarche d'optimisation fiscale. Bernard et al (2006) arrivent à la conclusion que les différences entre les prix de transfert et les prix de pleine concurrence qu'ils observent à partir de données très complètes sur les exportations américaines réalisées entre 1993 et 2000, s'expliquent notamment par les différences de fiscalité entre pays.* ».

d'avocat spécialisés pour mettre au point leurs politiques et leurs stratégies⁶⁰² d'optimisation sans cesse perfectionnées. Et il a souligné qu'elles impliquaient des montages transfrontaliers et l'utilisation des paradis fiscaux⁶⁰³ qui sont au cœur de la démarche souvent utilisées. Les montants de cette manipulation agressive des prix de transfert sont difficiles à estimer, mais on sait que les enjeux financiers sont considérables.

a. Simplicité et complexité du principe

197. L'ambivalence du principe de pleine concurrence est également identifiée à travers la simplicité de son énoncé (1) et la complexité de sa mise en œuvre (2). Le principe de pleine concurrence paraît simple à l'énoncé mais il présente beaucoup de défaillances sur le plan pratique, notamment pour les administrations fiscales. Nous n'allons pas nous attarder sur ce paragraphe car il fera l'objet détaillé du titre suivant.

b. Simplicité de l'énoncé du principe de pleine concurrence

198. Le principe de pleine concurrence est énoncé au paragraphe 1 de l'article 9 des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations-Unies. Il stipule : « *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 bénéficiaires 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 bénéficiaires de cette entreprise et imposés en conséquence* ».

Simplement, elle signifie que les prix de transfert doivent être déterminés par référence aux prix du marché, c'est-à-dire aux prix qui auraient été convenus entre deux tiers dans les mêmes circonstances⁶⁰⁴. Les textes des lignes directrices de l'OCDE ont été modifiés comme suit : « *pour l'application du principe de pleine concurrence repose sur une comparaison entre les conditions d'une transaction contrôlée et celles qui auraient été appliquées si les parties avaient été indépendantes et si elles avaient effectué une transaction comparable dans des circonstances comparables* ».

Dès 1963, le premier modèle de convention fiscale de l'OCDE comprenait une disposition spécifique permettant aux États contractants de replacer les entreprises liées dans la situation qui serait la leur dans l'hypothèse où les transactions litigieuses auraient été effectuées entre entreprises indépendantes.

c. Complexité de l'application principe de pleine concurrence

199. **Difficulté intrinsèque de l'assimilation pratique en droit interne.** L'OCDE affirme que « pour appliquer l'approche de l'entité distincte aux transactions internes au groupe, il faut imposer les différents membres du groupe en partant de l'idée qu'ils opèrent en pleine concurrence dans leurs transactions internes au groupe »⁶⁰⁵. L'assimilation de ce principe en droit interne n'est pas aisée : le

⁶⁰² Sur les stratégies juridiques, voir A. MASSON et M.J. SHARIFF (eds.), *Legal Strategies*, Heidelberg, Springer, 2014 ; A. MASSON (dir.), *Stratégies juridiques des entreprises*, Bruxelles, Larcier, 2009 ; H. Bouthinon-Dumas et A. Masson (dir.), *Stratégies juridiques des acteurs économiques*, Bruxelles, Larcier, 2012 ; A. MALGOYRE, *Montages juridiques et habileté fiscale*, 2e éd., Paris, Gualino, 2018 ; J.-M. Moulin, *Le droit de l'ingénierie financière*, 5e éd., Paris, Gualino, 2015 ; P. Oudenot, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, 3e éd., Paris, LexisNexis, 2016.

⁶⁰³ Pour plus de développements sur ces techniques, voir : Pascal ORDONNEAU, *Les multinationales contre les États*, Editions ouvrières, Paris, 1975, p. 97 et s. ; Patrick RASSAT et Gianmarco MONSELLATO, *Les prix de transfert : les concepts et la pratique ; les lois françaises, américaines et internationales ; les solutions pour les entreprises*, Ed. Maxima, 1998, 160p.

⁶⁰⁴ H. Hamaekers faisait déjà remarquer que « the essence of the arm's length principle is not comparability of prices and results, but dealing with each other as would independent parties ». Voir: Hubert HAMAEKERS, « Can the Free Negotiation of Prices within a Multinational Enterprise Serve as an Arm's Length Method? », *ITPJ*, 1997, Vol. 4, N° 1, p.2.

⁶⁰⁵ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Paragraphe 6.

choix de la meilleure méthode⁶⁰⁶ à utiliser pose des difficultés, résultant du rôle essentiel des données pertinentes ainsi que de leurs fiabilités. Par exemple, le principe de pleine concurrence semble être biaisé, notamment lorsque d'une part, les lignes directrices au chapitre 1 du paragraphe 1.5 suggèrent que les entreprises associées des groupes multinationaux peuvent disposer d'une autonomie considérable et peuvent souvent négocier entre elles comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. D'autre part, elle affirme qu'« 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 ». Les lignes directrices ne sont pas précises et ne sont pas suffisantes pour une application harmonieuse du principe.

Brève réflexion sur la complexité de la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. En partant de notre hypothèse d'origine, formulant l'existence d'une asymétrie d'informations⁶⁰⁷ entre les EMNs et les autorités fiscales, la mise en œuvre du principe de pleine concurrence est une activité *chronophage* et *complexe pour les autorités fiscales*. Cela signifie que le respect impératif du « principe de pleine concurrence » suppose une longue et difficile analyse, que le vocabulaire des prix de transfert dénomme de « *transfer pricing studies* » ou « étude des prix de transfert ». Cette analyse a un statut heuristique⁶⁰⁸, elle suppose la recherche d'entreprises indépendantes qui font des activités similaires ou comparables aux activités entreprises par les entreprises multinationales. Les expériences observées auprès de l'administration fiscale française démontre que la vérification fiscale des prix de transfert nécessite beaucoup de ressources économiques, humaines et temporelles assez chères. De plus, la majorité du temps est consacrée à la collecte d'informations ne laissant que très peu de les temps pour des discussions techniques.

De la nécessité de disposer et d'échanger des informations dans un contexte international large. Cela suppose alors de disposer des informations, appelées « comparables » sur les entreprises indépendantes. L'autorité fiscale peut éprouver des difficultés à trouver des données qui ne relèvent pas de sa compétence territoriale. Il faudrait noter que cela nécessite qu'une plateforme d'échanges d'informations soit en place et qu'elle puisse répondre aux besoins des autorités fiscales en termes de contenu des informations échangées et des délais de communication. Les étapes essentielles pour

⁶⁰⁶ Les cinq méthodes recommandées par l'OCDE se trouvent en Annexe.

⁶⁰⁷ Il importe toute de même d'expliquer que le point de départ de l'existence d'une asymétrie d'information entre l'EMN et les autorités fiscales découlent de la nature même de l'EMN. Pour paraphraser P. Rassat et G. Monsellato, les EMNs sont les entités qui règnent sur l'économie, abolissant les frontières, réagissant à la vitesse de la lumière, se déplaçant en très peu d'heures d'un point à un autre du globe, jouant sur la fiscalité considérée comme un paramètre décisif de gestion. Alors que chacun des États n'a qu'une vue partielle de l'activité de l'entreprise internationale, par le biais des états financiers qu'elle doit fournir pour les seules structures juridiques implantées sur le territoire national, celle-ci dispose d'un point de vue planétaire qui lui confère un avantage considérable ». Patrick RASSAT et Gianmarco MONSELLATO, *Les prix de transfert : les concepts et la pratique ; les lois françaises, américaines et internationales ; les solutions pour les entreprises*, ed. Maxima, 2010, p.8.

⁶⁰⁸ Cela est problématique puisque pour la mise en œuvre de ce principe, il est nécessaire de se référer au marché externe (marché libre). Or, les EMNs n'opèrent pas dans ce marché externe ; mais surtout aucune entreprise multinationale n'opère dans une activité similaire à une activité indépendante. Cela est dû à la structure même d'une EMN et à sa raison d'être dont les prix de transfert. Ces derniers leur permettent de maximiser leur profit et de gagner en rentabilité alors qu'une entreprise indépendante ferait des pertes. En d'autres termes, l'internalisation des échanges permettra d'éliminer les coûts de transaction afin d'augmenter leur rentabilité économique. On observe que dans certains domaines de l'industrie (comme la pharmaceutique), aucune entreprise indépendante ne peut opérer car elle ne peut gagner en rentabilité à cause des coûts de transaction trop lourds. Par ailleurs, l'implémentation du principe est très complexe à réaliser dans la mesure où elle renvoie à la comparabilité au marché libre. Cette comparabilité est au cœur de la mise en œuvre du principe de pleine concurrence, mais elle est également au centre de la défaillance du principe puisqu'il est très difficile voire impossible de déterminer quand les entreprises indépendantes et multinationales sont comparables. Cependant, M. Snoussi affirme que cette situation pourrait évoluer avec la transparence des EMNs sur leur politique de prix de transfert, car l'espace fermé dans lequel les EMNs opèrent sera ouvert. Néanmoins, cette condition n'est pas suffisante sans la coordination et la coopération des États, mais ce sera dans le long terme puisque pour l'heure, les États sont dans la concurrence pour attirer les investissements des EMNs.

l'établissement du prix de pleine concurrence figurent dans les « principes directeurs ». Nous nous pencherons sur ces étapes (l'analyse de comparabilité (Principes « OCDE »), l'analyse fonctionnelle, la sélection de la méthode la plus appropriée, l'utilisation des bases de données, et la vérification des obligations documentaires) dans le titre suivant.

200. L'OCDE reconnaît que le principe de pleine concurrence est difficile et complexe à mettre en œuvre⁶⁰⁹, tout en constatant que le principe fonctionne bien dans la majorité des cas⁶¹⁰. Il faudra démontrer que ce principe suppose notamment que les administrations fiscales disposent d'un haut niveau de compétence technique en matière de prix de transfert (pour parvenir à analyser les informations financières, la comparabilité est très difficile car les entreprises ne sont pas comparables et pour retenir avec précision les méthodologies applicables), au vu du nombre éventuel des informations échangées à cause du nombre de transactions à traiter⁶¹¹. Et ensuite, de montrer que ses conditions exigeantes sont très difficiles à obtenir et donc, irréalistes dans la réalité.

§ 2. *Négation de la réalité économique par le droit*

201. **Notions synonymes** : Les notions de *groupe multinational de sociétés, ou groupe multinational et EMN* (qu'elles soient modernes ou traditionnelles), sont synonymes. Une précision importante mérite toutefois d'être mentionnée. La notion de « groupe multinational de sociétés » appartient à la science du droit, tandis que la notion « d'entreprise multinationale » est un vocabulaire de la science économique. L'imbrication des deux sciences est une nature des prix de transfert. C'est cette transversalité des prix de transfert qui fait que les terminologies sont mélangées dans les présents développements.

202. **Le droit positif ignore la perception économique.** Nul ne disconvient que la question des prix de transfert est aujourd'hui complexe. Selon J.-B. Geffroy, l'extension du domaine des échanges internationaux et leur diversification ont considérablement accru les problèmes internationaux des systèmes fiscaux⁶¹². À cet égard, B. Castagnède⁶¹³ expliquait que la question des prix de transfert a longtemps été abordée, qu'en tant qu'un point de fixation des tensions entre administrations fiscales et contribuables, donnant généralement lieu à une discussion contradictoire puis à une solution de compromis. Ainsi, le débat est plus complexe aujourd'hui, « *en ce sens qu'il ne se limite pas à la relation entre administrations fiscales et entreprises indépendantes, mais inclut également le rapport de la captation des bases taxables des groupes internationaux* »⁶¹⁴. Cependant, en matière fiscale, il n'existe pas de régime fiscal propre à des groupes internationaux de sociétés.

⁶⁰⁹ « Principes OCDE, 2017 », Para.1.9 : « *C'est le cas par exemple des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens hautement spécialisés, des biens incorporels uniques ou des services hautement spécialisés.* » Le cas des droits incorporels est une illustration de la problématique réglementation des prix de transfert. Il est difficile, voire impossible de trouver des opérations identiques sur le marché libre, puisque les entreprises indépendantes n'y opèrent pas.

⁶¹⁰ « Principes OCDE, 2017 », Para.1.9.

⁶¹¹ Des nouvelles difficultés naissent dans l'application du « principe de pleine concurrence » dans le nouveau cadre d'échanges commerciaux globaux où les activités des EMNs sont devenues dématérialisées, à ne citer que les transactions financières et les instruments financiers et dérivés. H. Hamaekers y fait justement référence, en affirmant que : « *transfer pricing problems arise in particular in the 24 hour trade in financial derivatives within financial and other groups* ». L'OCDE a réalisé un document sur les problèmes des prix de transfert liés à ce sujet, voir : OECD, *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments*, 1998, 6p. <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/2090324.pdf>> consulté en octobre 2018.

⁶¹² Pour un aperçu général d'ensemble des problèmes fiscaux contemporains, voy. J.-B. GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, Paris, 1993.

⁶¹³ Bernard Castagnède, *op.cit.*, 2015, p.118, §.72.

⁶¹⁴ *Ibidem*.

En ce concerne ce débat, C. Hannoun⁶¹⁵ s'est posée la question de droit, « si *on doit affirmer ou nier l'indépendance juridique des sociétés membres d'un groupe* »⁶¹⁶. En tentant de répondre à la question, on constate qu'une incertitude persiste autour de la notion de groupe de société. L'auteur expliquait que « (les groupes)... *sont doués d'une étrange vertu qui consistent à être et à ne pas être* »⁶¹⁷. Le droit positif n'avait pas de position définie, car tantôt il reconnaît le groupe en y l'admettant de manière fragmentaire et, tantôt il le nie en affirmant l'indépendance juridique des sociétés qui le composent⁶¹⁸. Le droit positif nie l'évidence d'un groupe de sociétés et ne lui accorde pas le statut d'un régime fiscal spécifique au groupe de sociétés. Par définition, un régime fiscal propre au groupe de sociétés prendrait en compte ses spécificités propres incluant son « unité économique ». Il n'est plus à démontrer que le groupe de sociétés n'est pas constitué par d'une seule entité juridique. Nous avons vu dans le paragraphe précédent qu'on désignait par-là l'ensemble constitué de « sociétés mères » et de plusieurs filiales.

Nous expliquerons dans ce paragraphe que la non prise en compte de la réalité du groupe multinational de sociétés par le droit fiscal international maintiendrait la déficience du concept actuel comme dans le concept ancien (avant le BEPS). Ainsi, le groupe multinational de sociétés pourrait continuer à séparer la localisation des bénéficiaires de la géographie où la valeur a été créée, transférant indirectement les bénéficiaires, sans que les moyens des États ne puissent les contrecarrer. Autrement dit, le principe actuel suppose une *victoire continue en faveur des EMNs*⁶¹⁹, simplement car « *si l'espace économique transcende les frontières, l'espace fiscal, administratif et juridique, demeure quant à lui largement enfermé au sein des espaces nationaux* »⁶²⁰. Dans la même logique, l'étude de M. Leroy⁶²¹ a montré que la concurrence fiscale internationale est en faveur des EMNs. Elle est néfaste pour la soutenabilité des finances publiques des États.

A. La non-reconnaissance du groupe de sociétés en droit

203. Nous avons vu qu'à la question de savoir si le droit ignore la réalité économique d'une EMN, la réponse ne peut être binaire. La réalité est beaucoup plus compliquée. Selon les économistes, les EMNs sont des « entités économiques » réelles. Selon nos observations, il s'agit d'un concept économique que le droit (fiscal) tend à ignorer.⁶²² La norme fiscale actuelle (le principe de pleine concurrence) assimile le concept économique, soit l'entité économique à une constellation d'entités indépendantes, pour les besoins de l'imposition. Ce qui est un mensonge, un artifice, certes légale pour les juristes, mais il contrarie la théorie économique. Nous démontrerons qu'en l'absence d'un régime fiscal *de droit commun* de groupe de sociétés ou d'un véritable droit fiscal des groupes de sociétés (1), certains États ont développé un régime *dérogatoire ou de droit spécifique* à l'endroit des groupes de sociétés (2).

1. Absence d'un véritable droit fiscal des groupes de sociétés

204. **Absence d'un régime fiscal général au groupe de sociétés.** Il convient de préciser qu'il n'existe pas en droit fiscal de véritable droit des groupes de sociétés. En effet, « l'entreprise multinationale »

⁶¹⁵ Charley Hannoun est Maître de Conférences à la Faculté de droit de l'Université René Descartes.

⁶¹⁶ Charley HANNOUN, *Le droit et les groupes de sociétés*, LGDJ, coll. Bibliothèque de droit privé, 1991, p.3.

⁶¹⁷ *Ibid*, p.6.

⁶¹⁸ *Ibidem*.

⁶¹⁹ L'expression est empruntée à l'auteur Joseph A. AYANGMA dans l'expérience des pays membres de la CEMAC. Cf. Joseph AYANGMA AYANGMA, *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC*, l'Harmattan, Paris, 2015, p.347.

⁶²⁰ Michel BOUVIER, 2014, p. VII. Cité dans Marc LEROY, « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, 2016, Vol. 4, N°3, p.5-24.

⁶²¹ Cf. Marc LEROY, « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, 2016, Vol. 4, N°3, p.5-24.

⁶²² En paraphrasant C. Hannoun, on pourrait affirmer que « le concept économique » n'est pas reconnu comme un véritable phénomène juridique.

est un phénomène économique incontournable. De là même, il correspond plus à une réalité économique que juridique.⁶²³ Son importance en tant que telle suscite peut-être qu'il mériterait d'être saisi au sein d'un régime juridique propre à lui.⁶²⁴

La notion de groupe de sociétés. Le droit OHADA consacre une définition de la notion à travers l'Acte uniforme relatif aux sociétés dans son Livre 4 intitulé « Liens de droits entre les sociétés ». L'article 173 dispose que : « *un groupe de sociétés est l'ensemble formé par des sociétés unies entre elles par des liens divers qui permettent à l'une d'elles de contrôler les autres* ». ⁶²⁵ Le concept fait appel à l'existence de sociétés et les liens de droit qui pourraient exister entre deux ou plusieurs sociétés. Selon J. Paillusseau, un groupe de sociétés est défini comme « *un ensemble qui comprend diverses sociétés, conservant leur personnalité juridique, mais ayant entre elles des liens juridiques plus ou moins étroits, en capital, voire contractuels, de sorte que l'une d'elles, dite « société mère », exerce un contrôle, définit une politique, voire impose ses décisions aux autres* ». ⁶²⁶

En clair, la notion de groupe de sociétés relève plus d'un concept économique que juridique. Elle fait apparaître la notion de contrôle, et ne confère pas la personnalité juridique au groupe de sociétés.

L'importance de la notion de contrôle. Un groupe est formé dès qu'une société en contrôle une autre. Son existence est établie indirectement à travers la constatation de liens de participation ou de contrôle entre deux ou plusieurs sociétés.⁶²⁷ En droit de l'OHADA, « *la notion de contrôle est définie comme la détention effective du pouvoir de décision au sein d'une société, avec présomption de détention de contrôle par une personne physique ou morale lorsqu'elle dispose de plus de la moitié des droits de vote directement dans une société ou indirectement en vertu d'accords conclus avec d'autres associés* (art. 174 et 175 de l'acte uniforme relatif aux sociétés) ». ⁶²⁸

L'absence de personnalité juridique du groupe de sociétés. Les groupes de sociétés n'ont pas de personnalité juridique propre.⁶²⁹ Dès lors, un groupe de sociétés n'a pas la capacité d'ester en justice ou de conclure un contrat. Il n'a pas de patrimoines distincts des sociétés qui le composent. De même, il n'est pas reconnu comme une personne fiscale redevable de l'impôt car il n'a pas de personnalité fiscale propre. Ce sont les sociétés mères et les filiales qui le composent qui constituent des personnes morales et fiscales distinctes, et qui disposent des patrimoines distincts.

Nous remarquerons que le législateur tente ponctuellement de créer un droit des groupes de sociétés : au sein du droit fiscal national (à l'instar de l'intégration fiscale française) ou au sein du droit fiscal communautaire (à l'instar de l'ACCIS de l'Union Européenne). Force est de constater l'absence d'une telle tentative dans les pays en développement, en dépit de l'existence d'une harmonisation de la

⁶²³ Jean PAILLUSSEAU, « La notion de groupe de sociétés et d'entreprises en droit des activités économiques », *Recueil Dalloz*, 2003 p.2346.

⁶²⁴ Pour une analyse de la perception juridique et de la perception économique du groupe de sociétés, cf. chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 de la thèse.

⁶²⁵ La notion est consacrée dans l'acte uniforme relatifs aux sociétés, dans le livre 4 : « Liens de droit entre les sociétés » dont le Titre I est consacré au Groupe de sociétés. V. J.-Cl Droit international, Fasc.170-15, « Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) », 2011, §. 295, éd. Lexisnexis.

⁶²⁶ Jean PAILLUSSEAU, *art.cit.*, 2003, p.2346.

⁶²⁷ En droit français par exemple, la participation est définie par l'article L. 233-2 du code de commerce et le contrôle par les articles L. 233-3 et L. 233-4. Cf. Jean PAILLUSSEAU, *art.cit.*, 2003 p.2346.

⁶²⁸ J.-Cl Droit international, *op.cit*, 2011.

⁶²⁹ (Com. 2 avr. 1996, n° 94-16.380). Il ne peut pas davantage se voir infliger une condamnation (Com. 15 nov. 2011, n° 10-21.701).

fiscalité directe assez avancée⁶³⁰ au sein de l'UEMOA⁶³¹ et de l'harmonisation du droit des affaires et dans le droit OHADA.⁶³² Notons que le droit OHADA exclut le droit fiscal. Toutefois, il prescrit des obligations comptables comme les obligations d'établir des comptes consolidés et des comptes combinés, pour les groupes de sociétés œuvrant au sein de ses États membres.⁶³³ Nous n'évoquerons pas la CEDEAO⁶³⁴, qui, contrairement à l'UEMOA n'a élaborée que des règles d'harmonisation portant sur la fiscalité indirecte. Composée par la TVA⁶³⁵ et les droits d'accises⁶³⁶, la fiscalité directe sort du cadre de notre recherche qui concerne la fiscalité directe, en l'espèce l'impôt sur les sociétés.

2. Existence du droit fiscal des groupes au sein du droit positif

205. La France est par exemple le pays où le droit fiscal des groupes de sociétés a existé au sein du droit interne. Il s'agit toutefois d'une réglementation parcellaire, qui a été amorcée, notamment, avec la création du régime de l'intégration fiscale, de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés, des obligations d'information en matière de prises de participation, etc. Toutefois, le

⁶³⁰ L'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) regroupe les huit pays suivants : Benin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo. L'UEMOA dispose des plusieurs décisions et règlements pour l'harmonisation de leur fiscalité directe. À titre illustratif, l'UE a tenté sans succès le rapprochement des taux sur l'imposition des sociétés depuis 1970. Or, l'UEMOA a défini les modalités de détermination du bénéfice imposable des personnes morales où l'assiette et le taux d'imposition sont compris dans une fourchette entre 25% et 30%. V. Mario MANSUR et Grégoire ROTA-GRAZIOSI, « Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire ouest-Africaine », *Revue d'Économie du développement*, numéro spécial septembre 2012, pp.9-34. Pour plus de détails, v. Sylvain OUEDRAOGO, Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain, (dir) J.-P DUPRAT, (th) Université de Bordeaux, 2015.

⁶³¹ On peut citer notamment quelques actes concernant la fiscalité directe : la Décision n° 16/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006, portant adoption du Programme d'harmonisation de la fiscalité directe au sein de l'UEMOA ; Directive n°07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001, portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéficiaires au sein de l'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 d'assistance en matière fiscale, Directive n° 01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA, Directive n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéficiaires des personnes morales dans les États membres de l'UEMOA. [www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité réviséUEMOA.pdf](http://www.uemoa.int/Documents/Actes/Traité_réviséUEMOA.pdf).

⁶³² Comme son nom l'indique, l'OHADA est l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires. Le droit OHADA entend harmoniser le droit des affaires au sein des pays de l'OHADA, à l'exclusion du droit fiscal. Avec l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, prescrit les obligations comptables, et pour tout ce qui est de la tenue de la comptabilité des entreprises. V. J.O de l'OHADA, Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et Système comptable OHADA (SysCohada), N° spécial, 17 février 2017.

⁶³³ V. J.O de l'OHADA, Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et Système comptable OHADA, N° spécial, 17 février 2017, Titre II Comptes Consolidés et Comptes Combinés.

⁶³⁴ La Coordination fiscale et harmonisation des politiques douanières dans la zone de la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest ou CEDEAO est une zone libre échange depuis 2000. À cet effet, elle a l'ambition de mettre en place des politiques douanières pour le commerce des produits originaires de la zone CEDEAO. Toutefois, il n'existe pas de programme opérationnel pour la coordination fiscale. Des orientations sous forme de directives sont données pour un encadrement de la mise en œuvre de la TVA et des droits d'accises.

⁶³⁵ V. Directive n°C/DIR.1/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de TVA.

⁶³⁶ V. Directive n°C/DIR.1/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de droits d'accises.

dispositif est critiqué de vicissitudes. D'après J. Paillusseau⁶³⁷, le dispositif dérogatoire français s'est construit par petites touches sans souci de recherche d'une cohérence véritable.

Dans la même logique de pensée, nous donnerons à titre d'illustration, le projet au niveau communautaire de l'UE. Il est à souligner que les prix de transfert ont une dimension économique que le fiscaliste ne peut pas ignorer.

206. **En droit français**, le groupe de sociétés est reconnu à quatre égards : pour l'application du *régime des sociétés mères et filiales*⁶³⁸, pour l'application du *régime de l'intégration fiscale*⁶³⁹, pour l'application du *régime du bénéfice consolidé*⁶⁴⁰, et pour l'application du *régime du bénéfice mondial*⁶⁴¹.

Bref historique. Les premières mesures sont apparues dès 1920, avec l'instauration « du régime mère-fille » destiné à éviter une double imposition lors de la remontée des dividendes. En 1966 est né le « régime du bénéfice fiscal consolidé (et du bénéfice mondial) », octroyé sur agrément. En 2011, celui-ci a été abrogé. En 1971, la loi du 24 décembre a créé le « régime de l'intégration fiscale ». Il n'était octroyé que sur agrément aux groupes qui répondaient à certaines conditions. Ce régime ne concernait que quelques dizaines de groupes. Il en résultait une inégalité dans la concurrence aussi bien sur le plan interne que sur le plan international, au détriment des entreprises françaises puisque la plupart des concurrents étrangers disposaient, d'un régime de fiscalité de groupe d'application large. Ces motifs ont poussé le Gouvernement français, dès 1986, à étudier le principe d'un dispositif de régime fiscal de groupe sur option et non plus sur agrément. Sous l'impulsion d'un rapport du Conseil national des impôts encourageant sa mise en place ; le régime fiscal des groupes a été voté en 1988⁶⁴², sous la dénomination « le régime de l'intégration fiscale », lequel est applicable sur option. Il convient de noter que dans ce régime l'impôt sur les sociétés et les impôts y afférents ne concernent pas les autres impôts indirects comme la TVA, ou autre impôt.

a. L'intégration fiscale à la française

207. **Définition :** Le régime de l'intégration fiscale a été introduit dans le droit fiscal français en 1988. *L'intégration fiscale* est définie comme un mode d'imposition optionnel pour les groupes de sociétés, avec comme intérêt principal d'offrir à la société mère française de former avec ses sociétés filles françaises (détenion du capital à 95%), un même ensemble fiscal pour le calcul de la base d'imposition, et ainsi de pouvoir prendre en compte les bénéfices et les pertes de chacune des sociétés composant le groupe.

Si en droit commun, il y a autant de redevables que de sociétés composant le groupe, dans le régime de l'intégration, seule la société tête de groupe a la qualité de redevable de l'impôt pour l'ensemble du groupe intégré. L'impôt sur les bénéfices des sociétés est appréhendé au niveau de la société tête de groupe. Il est déterminé sur la base du résultat d'ensemble du groupe.

Selon B. Jadaud, il est possible de décrire trois périodes de son évolution « De 1988 et 1992 : la mise en place des réformes profondes ; de 1992 à 2007 : où certains domaines délaissés au départ ont dû être renforcés devant les risques d'abus découlant de certaines opérations ; à compter de 2008

⁶³⁷ Cf. Jean PAILLUSSEAU, *art.cit.*, 2003, p.2346. Pour des critiques sur le coût budgétaire alloué par l'État à ces régimes dérogatoires, voy. Marc LEROY, « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, 2016, Vol. 4, N° 3, p. 5-24. « Ainsi, l'auteur cite qu'avec les différents régimes dérogatoires, l'État a alloué des coûts budgétaires importants. Pour l'intégration fiscale, il a dépensé 19, 5Mds d'euros en 2009 (déduction de 82Mds de déficits, 70000 entreprises concernées) ; Pour le régime mère-filiales : 34,6 Mds d'euros en 2009 (42000 entreprises concernées) ; Pour le bénéfice consolidé 302 million d'euros 5 groupes en 2010. »

⁶³⁸ CGI, art. 145, 146, 216 et Annexe II, art. 54 à 56.

⁶³⁹ CGI, art. 223 A et Annexe III, art. 46 quater-0 ZD à 46 quater-0 ZS.

⁶⁴⁰ CGI, art. 209 quinquies, et annexe II, art. 1113 et s.

⁶⁴¹ CGI, art. 209 quinquies, et annexe II, art. 134 A.

⁶⁴² Article 68 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988.

jusqu'en 2018, les évolutions du régime étaient focalisées sur l'adaptation aux différentes difficultés rencontrées par les groupes. »

Le régime de l'intégration fiscale est prévu aux articles 223 A à S du code général des impôts français. Le régime comporte de nombreuses règles. Toutefois, nous développerons uniquement les points essentiels afin de fournir les connaissances suffisantes pour comprendre régime fiscal.

Il a indiqué que le régime de l'intégration fiscale a remporté un vif succès depuis sa mise en place et notamment à partir de 1992. Le nombre important de groupes qui ont opté pour l'intégration en est une preuve : plus de 22 000 groupes intégrés sont actuellement recensés.⁶⁴³

b. Du point de vue communautaire

208. En droit européen, la directive « mère fille » n° 90-435 du 23 juillet 1990 précise le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents⁶⁴⁴. En outre, il y a le projet de directive d'assiette commune sur la consolidation de l'impôt sur les sociétés (ACCIS). L'ACCIS⁶⁴⁵ est porteur d'une innovation : il s'agit de la première directive qui porte sur un impôt direct.

c. L'ACCIS : vers la reconnaissance européenne du statut de « groupe »

209. En janvier 2015, la Commission européenne, et plus particulièrement la direction générale pour la justice et les consommateurs, a demandé au groupe d'experts en droit des sociétés (*Informal Company Law Expert Group* - ICLEG) d'examiner la question de la reconnaissance de l'intérêt du groupe de sociétés. Le rapport fait état des observations suivantes⁶⁴⁶

« Une intervention européenne en la matière ne semble pas, a priori, aisée car les États membres ont des approches différentes. D'un côté, il y a ceux qui veulent assurer que les filiales soient régies exclusivement dans leur intérêt, cela en vue de protéger les actionnaires minoritaires et les créanciers des filiales. D'un autre côté, il y a ceux qui admettent qu'une filiale peut subir un désavantage si c'est dans l'intérêt du groupe. Les États membres, qui reconnaissent l'intérêt du groupe de sociétés sont majoritaires (17 États). »

210. **Des opposants.** D'autres États membres (11) ne reconnaissent pas l'intérêt du groupe. Toutefois, dans certains d'entre eux, ce n'est que dans des situations particulières que cet intérêt n'est pas reconnu. Ceux qui ont un régime législatif sont l'Allemagne (lorsque la filiale est une société anonyme), ainsi que certains États membres qui ont suivi de près le modèle allemand (Croatie, Lettonie, Portugal et Slovénie). Ceux dont la jurisprudence refuse la reconnaissance de l'intérêt du groupe sont l'Autriche, l'Allemagne (pour les sociétés à responsabilité limitée ; GmbH) et la Lituanie. Les États membres qui ne disposent ni d'un régime législatif, ni d'une jurisprudence, mais qui considèrent qu'il n'y a pas lieu de reconnaître l'intérêt du groupe, sont la Bulgarie, la Finlande, la Grèce et la Slovaquie. Ces États admettent toutefois une certaine souplesse dans la pratique. »

⁶⁴³ Patrick MORGENSTERN, *L'intégration fiscale*, Groupe Revue Fiduciaire, 12^e éd., 2017, p. 27.

⁶⁴⁴ Journal officiel des Communautés européennes (JOCE), Législation N° 225 du 20 août 1990, p. 6-9 : « *Il s'agit, avec cette directive, d'appliquer un ensemble de règles communes pour calculer le montant de l'impôt que les sociétés du groupe doivent payer. Celles-ci pourraient compenser les pertes dans un État membre par rapport aux bénéficiaires dans un autre. Elles seraient alors traitées à des fins fiscales comme une entité unique. Le risque, pourtant, serait l'apparition de pressions sur les membres du groupe afin qu'ils fassent des transactions internes pour optimiser le traitement fiscal du groupe. Ce risque serait tempéré si l'intérêt du groupe était reconnu à une échelle européenne.* »

⁶⁴⁵ Nous emploierons par commodité le terme d'ACCIS, alors que la première directive de 2016 gagnerait à être qualifiée d'ACIS car seule la seconde comporte le projet de consolidation. Néanmoins, dans le cadre de notre réflexion, c'est bien l'ensemble du projet d'ACIS et d'ACCIS qui sera étudié.

⁶⁴⁶ Ce développement du contexte historique trouve sa source dans le Rapport du Professeur. Benoît LECOURT, « Vers une reconnaissance européenne de l'intérêt du groupe de sociétés », Rapport du professeur Pierre-Henri Conac au nom du groupe informel d'experts en droit des sociétés auprès de la Commission européenne (*Informal Company Law Expert Group*), *Rev. sociétés*, 2017, p.115.

211. **Des défenseurs.** Cette reconnaissance se fait soit par la législation (République tchèque, Hongrie et Italie), soit par la jurisprudence, ou en l'absence de jurisprudence, par les avocats et/ou les universitaires (Belgique, Chypre, Danemark, Espagne, Estonie, France, Irlande, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Suède et Royaume-Uni). On peut y ajouter la Roumanie qui reconnaît l'intérêt du groupe dans le cas des prêts intragroupe (la jurisprudence étant toutefois hostile à la reconnaissance de l'intérêt du groupe. Dans l'ensemble de ces États, on peut constater une application de l'équivalent de la jurisprudence française *Rozenblum*⁶⁴⁷.

d. Aperçu des conditions de l'ACCIS

212. Il est judicieux de donner un rapide développement de l'ACCIS. Nous y reviendrons dans la deuxième partie de notre thèse. L'ACCIS de 2016 propose un régime obligatoire pour tous les groupes dont le chiffre d'affaires consolidé total est supérieur à 750 M€. L'idée maîtresse est d'éviter d'appliquer le mécanisme à des petites entreprises dont l'activité est purement nationale, mais aussi de choisir un mécanisme obligatoire afin d'éviter les pratiques de contournement, toujours dans une optique de lutte contre la planification agressive. L'ACCIS resterait optionnelle pour toute entreprise ne remplissant pas ces conditions. Les groupes fiscaux cibles de l'ACCIS, comme le précisent les articles 2 et 3 de la directive de l'Union Européenne, sont constitués de sociétés mères et de sociétés ayant le statut de filiale, c'est-à-dire toute société dans laquelle la société mère détient plus de 50 % des droits de vote et un droit de propriété représentant plus de 75 % du capital ou des droits sur les bénéficiaires. Une application du « régime mère-fille » qui consiste à exonérer d'impôt sur les sociétés (IS) les dividendes et plus-values de cessions de la filiale - est prévue pour les entreprises que le redevable détient à plus de 10 % contre 5 % dans le régime français actuel. Néanmoins, quant à la durée de détention de la filiale par la société mère (12 mois), la directive est plus clémente que le droit français (24 mois).

B. Un concept dévoyé : source d'évasion fiscale massive

213. **Le concept de l'entité séparée pourrait être dévoyé par l'EMN.** Comme M. Snoussi⁶⁴⁸ l'a indiqué, le principe de pleine concurrence induit une *légitimation* de la pratique des prix de transfert. En d'autres termes, le principe repose sur une autorisation implicite faite au groupe multinational, pour minorer ou pour majorer librement leurs prix de transfert, dans le cadre de l'optimisation fiscale. Cette légitimation apparaît de manière explicite dans les recommandations de l'OCDE à l'intention des autorités fiscales : « *(L)es administrations fiscales ne doivent pas présumer systématiquement que des entreprises associées ont essayé de se livrer à des manipulations concernant leurs bénéficiaires (...)* »⁶⁴⁹. Cela présente les conséquences que les EMNs pourront minimiser leur résultat imposable sans que cette minimisation soit systématiquement considérée comme un transfert indirect de bénéfices imposables. Dans leur mission de contrôle, les autorités fiscales devront identifier et/ou prouver

⁶⁴⁷ Cass. Crim. 4 février 1985, *Rozenblum*. L'idée qui fonde la jurisprudence *Rozenblum* est directement liée aux réalités de la vie des affaires : ce qui peut nuire à une société peut en revanche être bénéfique au groupe dont fait partie la société. Il est effectivement parfois nécessaire de savoir « sacrifier » l'une des sociétés d'un groupe pour mieux sauvegarder les autres. Il peut également relever d'une politique de groupe que de favoriser l'activité de l'une des sociétés en en mettant largement à contribution une autre. C'est ce raisonnement qui a conduit le juge à estimer qu'est licite un comportement constitutif d'abus de biens sociaux dans l'hypothèse où les rapports pénalement qualifiables se réaliseraient au sein d'un groupe de sociétés. Pour illustration, il s'agit par exemple d'une société qui cède ses actions à un prix très avantageux à une société appartenant au même groupe et qui aurait besoin de se refaire une santé financière.

⁶⁴⁸ Cet auteur a brillamment expliqué que le but n'est pas non plus d'interdire le recours au prix de transfert mais de résoudre les problèmes qui en résultent. Il est justifié de préciser que les objectifs de l'autorité fiscale dans la réglementation des prix de transfert sont d'établir un équilibre entre, d'une part, l'attractivité des investissements internationaux, lesquels proviennent des EMNs. Et d'autre part, la protection de la base imposable. Ce dernier ne doit pas être trop contraignant pour dissuader les investissements étrangers. Mounir SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert », *art.cit.*, p.459.

⁶⁴⁹ OCDE, « Principes OCDE », 2017, Chap.1, §.1.2.

l'existence d'un transfert indirect de bénéfices, c'est-à-dire de la présence d'une délocalisation des bénéfices à l'étranger. De leur côté, les EMNs vont appuyer la légitimité de leur prix de transfert.

Le principe de pleine concurrence suppose fournir à l'administration fiscale un outil juridique approprié afin de distinguer les opérations internationales où les prix de transfert invoquent un transfert indirect de bénéfices et celles où les prix de transfert calculés ne sont pas sources de transfert indirect de bénéfices. Cette opération est périlleuse. Elle est similaire à l'identification entre « une optimisation fiscale internationale » *licite*, c'est-à-dire, conforme à la loi, et une « optimisation fiscale internationale » *illicite ou agressive*, qui sort du cadre de la loi. Or, nous avons vu que la frontière entre les deux optimisations fiscales internationale, est poreuse. La tâche de vérification n'est pas aisée pour l'administration fiscale. Le principe de pleine concurrence ne leur permet pas de donner des réponses claires à cette préoccupation.

Pour l'application de ce principe général, chaque situation doit être analysée au cas par cas. D'évidence, la flexibilité de ce principe est un avantage certain. En revanche, cet avantage demeure un avantage théorique. L'étude de chaque situation de l'EMN au regard de sa politique d'optimisation fiscale est une tâche herculéenne. Vue de cet angle, le principe de pleine concurrence peut être dévoyé par certains EMNs disposant des conseils fiscaux qui proposent des montages complexes. Ainsi, le principe de pleine concurrence peut être inéquitable. En favorisant la possibilité aux EMNs de jouer sur les écarts de fiscalité entre les territoires, elle peut accroître la distorsion entre les contribuables réalisant les mêmes activités, ce qui peut susciter le sentiment de l'injustice fiscale vis-à-vis des contribuables. Par la même logique de raisonnement, elle (la possibilité) alimente le déséquilibre des puissances entre les administrations fiscales moins armées et moins performantes et *in fine*, l'impact sera inévitable sur la répartition inéquitable des bases imposables.

214. **L'évolution de l'espace fiscal.** Une étude récente⁶⁵⁰ expliquait que les échecs du système fiscal international résultent de la disparité des législations fiscales souveraines lesquelles sont dépassées par la *complexité monocentrique* des EMNs. Ainsi, les principales bénéficiaires du « principe de pleine concurrence sont les EMNs. Le principe de pleine concurrence leur offre la possibilité de *camoufler* les transferts indirects de bénéfice au sein des prix de transfert. C'est pour cette raison que l'économiste P. Collier⁶⁵¹ affirme que « *transfer pricing is « a well-established method of avoiding paying tax »* ».

215. **Les justifications non-scientifiques du concept.** L'OCDE reconnaît la défaillance du concept mais n'a pas proposé de remède radical. L'Organisation a maintenu le « principe de pleine concurrence » dans son fondement en considérant que c'est le plus approprié en l'absence d'alternatives crédibles. Il a été signalé que les EMNs font des oppositions ou lobbyings pour imposer leur position dominante à l'OCDE⁶⁵². Il est peut-être juste de statuer que le principe est accepté par défaut, notamment par les autorités fiscales⁶⁵³. Toutefois, B. Gouthière considère que cette approche est traduite par l'inclination naturelle des administrations fiscales à ne voir que les entités situées sur leur territoire (filiale ou

⁶⁵⁰ « [T]he failures of the international tax regime compared to other forms of international regulation, comprising 'polycentric, regulatory diversity' between 'rogue fiscal sovereigns,' constantly out-played by the 'monocentric complexity' of multinational enterprises operating globally. » Cité dans Allison CHRISTIANS, Wolfgang SCHON and Stephen E. SAY, « Foreword: International Policy in a Disruptive Environment », *BIT*, IBFD, 2018, at 191.

⁶⁵¹ Paul COLLIER, « Cracking down on tax avoidance: Without China, Africa will suffer » *Prospect Magazine*. In <https://www.prospectmagazine.co.uk/magazine/paul-collier-tax-avoidance-g8-china-africa> Consulté en août 2019.

⁶⁵² Alex COBHAM, Chris JONES and YAMA TEMOURI, « Tax Haven Networks and the role of the Big 4 accountancy firms », *Journal of World Business*, 2018, Vol.53, N° 2, p. 177-193. « *The Big 4 also frequently provide advice to governments on the design of tax policy – sometimes seconding staff to draft laws – and advocate publicly and privately for particular policy changes, nationally and internationally in fora such as the OECD. As such, they have both the expertise and influence by which they may be able to reduce the effective tax rates of their clients.* »

⁶⁵³ Voir OCDE, « OCDE, Principes OCDE, 2017 », para. 1.10: [t]he arm's length principle is viewed by some as inherently flawed because the separate entity approach may not always account for the economies of scale and interrelation of diverse activities across integrated businesses. There are however no widely accepted objective criteria for allocating the economies of scale or benefits of integration between associated enterprises. V. S.I. LANGBEIN, « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, Vol. 30, pp. 625-681.

succursale) et à les vouloir traiter isolément, sans prendre en compte le fait qu'elles s'insèrent dans un groupe plus vaste qui peut avoir son intérêt propre.⁶⁵⁴ Nous pensons que c'est une forme de paresse du droit, dans la mesure où la mise en place d'une réforme profonde sera nécessaire d'allocations en ressources importantes.

216. **Une forme de paresse du droit** : en voulant traiter deux entités économiques différentes dont les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes, sur la base des prix de transactions réalisés par les entreprises indépendantes, il est permis de statuer qu'il y a une *forme de paresse du droit*. Selon la formule de B. Delaunay « *Tout bouge (...) et rien ne bouge* (s'agissant de la souveraineté fiscale) »⁶⁵⁵. Plus précisément, il y a une tension entre d'un côté un monde de plus en plus mobile – marqué par le développement des échanges internationaux et des entreprises multinationales et de l'autre un monde marqué par un découpage classique en juridictions fiscales recherchant la captation des produits résultant de leurs lois d'impôts.

217. Des propositions identifiées. Aux constats de l'apparente inadaptation du principe de pleine concurrence pour deux entités économiques différentes, nous pouvons identifier trois propositions possibles. Le premier suggère un changement de paradigme, dont l'objectif consiste à traiter l'EMN comme une entité unique – afin de saisir les bénéfices d'ensemble réalisés par l'entité ? La taxation unitaire⁶⁵⁶ est l'illustration parfaite de cette proposition. Le deuxième s'inscrit dans le maintien du même principe⁶⁵⁷, et le dernier consiste à combiner l'utilisation des propositions précédentes⁶⁵⁸.

218. **Opposants aux réformes : les EMNs.** Pour de nombreux auteurs comme le professeur S. Picciotto⁶⁵⁹, M. Durst⁶⁶⁰, R. Avi-Yonah⁶⁶¹, Y. Brauner⁶⁶², J. Pellefigue⁶⁶³, J. Badaud⁶⁶⁴ et M. Snoussi⁶⁶⁵, le principe de pleine concurrence ne tient pas compte du fait de « l'unité économique » et des avantages, notamment de la synergie qui en découlent. Cela est également remarquée comme une déficience intrinsèque de l'approche de l'entité séparée. En effet, les prix de transfert calculés présenteraient une déconnexion avec la vie économique des affaires. Ils ne correspondraient pas à la réalité économique des entreprises multinationales du XXI^e siècle. Sans doute, la nécessité de retrouver les conditions des

⁶⁵⁴ Bruno GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, 2016, § 75753.

⁶⁵⁵ Benoît DELAUNAY, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *RDF*, 2017, N°39, 470.

⁶⁵⁶ Nous identifions le Professeur Sol Picciotto comme le premier défenseur de ce paradigme.

⁶⁵⁷ C'est essentiellement les entreprises multinationales qui veulent conserver les règles actuelles.

⁶⁵⁸ Nous identifions ici de nombreux praticiens des prix de transfert au sein de l'administration fiscale, ou des cabinets d'avocats, en l'occurrence Michael Durst avec sa proposition de méthode. M. DURST, « Can a 'Shared Net Margin Method' Provide a Global Transfer Pricing Standard? », *Tax Management Transfer Pricing Report*, 2015, Vol. 23, N° 25.

⁶⁵⁹ Sol PICCIOTTO, *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, eds. Sol Picciotto, ICTD, Brighton, 2017.

⁶⁶⁰ Michael DURST, « Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the 'Transactional Net Margin' Transfer Pricing Method », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, N° 44.

⁶⁶¹ R.S. AVI-YONAH, K.A. CLAUSING & M.C. DURST, « Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split », *Florida Tax Rev.*, 2009, Vol. 9, p.501; R.S. AVI-YONAH, « Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation », *World Tax J.*, Journals IBFD, 2010, Vol.2.; K. SADIQ, « Unitary Taxation- The Case for Global Formulary Apportionment », *BIT*, 2001, Vol.7, N° 55, at 275.

⁶⁶² Yariv BRAUNER, « Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes », *28 Va. Tax Rev.*, 79 (2008).

⁶⁶³ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert : un changement radical s'impose », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 2014, Vol. 12, p.1-10.

⁶⁶⁴ Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger Levrault, 1970,.

⁶⁶⁵ Mounir SNOUSSI affirme que les réglementations instituent un contrôle fiscal des prix de transfert par une *déconnexion* entre les stratégies financières et commerciales des EMNs. Mounir SNOUSSI, *art.cit.*, p.458.

transactions du marché libre et d'effectuer la comparaison avec les entreprises indépendantes mérite d'être remplacée.

219. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence sur le contrôle des prix de transfert par les États fait l'objet de plusieurs critiques dans les pays en développement. En outre, le principe conduit les États à la course à la concurrence fiscale pour attirer les investissements des groupes. Ils jouent de la concurrence entre gouvernements qui n'édicte pas les mêmes régulations et cherchent à attirer des activités. C'est en effet le caractère multinational d'une EMN autant que son importance, qui prive l'État de la capacité d'imposer un cadre juridique stable. Une multinationale peut, en délocalisant des activités filialisées, s'évader de cadres nationaux trop contraignants. La plupart des entreprises dont les marchés étaient essentiellement nationaux, vivaient dans un cadre institutionnel et juridique défini par l'État. Aujourd'hui, ce cadre n'est plus pour elles une donnée mais un enjeu de leur stratégie. Ainsi, les groupes multinationaux cherchent à plier ce cadre à ses exigences et ses intérêts. Somme toute, les EMNs, les États et territoires à fiscalité cléments ou les paradis fiscaux⁶⁶⁶ sont les principales bénéficiaires du principe de pleine concurrence ?⁶⁶⁷

1. Le caractère incertain du principe de pleine concurrence

220. Les groupes multinationaux de sociétés doivent déterminer le prix de leurs transactions internes comme le feraient des entreprises indépendantes pour des transactions identiques. Le contrôle des prix de transfert, qui intervient après leur détermination par les sociétés, peut s'avérer être une source d'incertitude juridique. Du point de vue de l'administration fiscale, la « bonne » détermination des prix de transfert est une mission complexe. L'OCDE propose différentes méthodes de valorisation des prix de transfert. L'Organisation précise d'une part, que « la sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode⁶⁶⁸ la plus appropriée dans un cas spécifique »⁶⁶⁹. Et d'autre part, « (qu'il) n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce ». Le choix des méthodes importe sur les résultats obtenus.

221. Certes, les prix de transfert ne sont pas une science exacte. Toutefois, la sélection de méthode peut fausser les impositions car elle présente un caractère subjectif, ce qui rend les prix de transfert calculés imprécis et contestés par les EMNs.⁶⁷⁰

⁶⁶⁶ Entendus comme des États qui mettent en œuvre des régimes fiscaux substantiellement avantageux pour les entreprises.

⁶⁶⁷ Thierry LAMBERT (sous la dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Montchrestien, coll. Grands colloques, 2011, 227 p. Pour une analyse approfondie du fonctionnement des paradis fiscaux, voir : Ronen PALAN, Richard MURPHY and Christian CHAVAGNEUX, *Tax Havens : How Globalization Really Works*, Cornell University Press, 2010, 267p. Dans de nombreux cas, ces paradis fiscaux sont des dépositaires de relations contractuelles et exercent très peu d'activités économiques. Des affaires en matière de fiscalité internationale le démontrent : GlaxoSmithKline (Cour canadienne de l'impôt, *GlaxoSmithKline c. Sa Majesté la Reine*, 30 mai 2008.), Véritas (United States Tax Court, *Veritas Software Corporation & Subsidiaries, Symantec Corporation (Successor in Interest to Veritas Software Corporation a Subsidiaries), Petitioner vs. Commissioner of Internal Revenue*, Respondant, 10 décembre 2009.) et Sabmiller : (Martin HEARSON and Richard BROOKS, « Calling Time : Why Sabmiller should stop dodging taxes in Africa », 2012, <http://www.bibalex.org/Search4Dev/files/422890/448441.pdf> consulté en août 2019.

⁶⁶⁸ Les cinq méthodes recommandées par l'OCDE se trouvent en ANNEXE 1.

⁶⁶⁹ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », para. 2.2.

⁶⁷⁰ Les contentieux en matière de prix de transfert augmentent considérablement. En 2012, l'Inde occupait le troisième rang pour le nombre de litiges en matière de prix de transfert (E&Y, 2014). Un recueil de décisions de la Cour de l'impôt publié par un avocat indien contenait 2 000 affaires pour la seule année 2017, dont 1 200 concernaient les prix de transfert. Voir : Lala, S.M., *Digest of Important Judgments on Transfer Pricing, International Tax and Domestic Tax*, 2018. <http://smitaxchamber.com/wp-content/uploads/2018/02/Digest-of-2000-Important-judgments-2017.pdf>.

a. Le caractère subjectif des prix de transfert obtenu

222. Nous avons présenté précédemment que le principe de pleine concurrence présente des défaillances intrinsèques dans la mesure où 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.⁶⁷¹ L'OCDE répond « qu'il n'existe pas cependant de *critères objectifs largement acceptés* pour imputer aux différentes entreprises associées les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration résultant de l'appartenance à un groupe »⁶⁷².

Le caractère subjectif de l'approche se manifeste notamment dans le choix des méthodes de fixation des prix de transfert. Les différences fondamentales d'approche entre les pays dans la pratique mettent en évidence ce problème. Le choix de la méthode d'établissement des prix de transfert influe sur la répartition des bénéfices des multinationales entre les sociétés affiliées. Il a été constaté que la méthode du prix de revente tend à transférer les bénéfices imposables en amont au producteur, tandis que la méthode du prix de revient majoré transfère les bénéfices en aval à l'acheteur. Ainsi, les choix de méthodes utilisés par chaque partie prenante à savoir l'entreprise multinationale et les deux autorités fiscales - peut influencer stratégiquement sur la répartition de l'assiette de l'impôt sur les entreprises et donc, sur le paiement de l'impôt. Il est à l'avantage de l'administration fiscale du pays d'exportation d'appliquer la méthode du prix de revente à la société affiliée importatrice en attribuant tous les bénéfices non attribués à l'exportateur et en augmentant ainsi la base imposable du pays, et de l'administration fiscale du pays d'importation d'appliquer la méthode du coût majoré à la société affiliée exportatrice en attribuant les bénéfices résiduels à l'importateur.

Certains auteurs ont ajouté que la norme traditionnelle de pleine concurrence et l'absence de règles claires entraînaient une incertitude généralisée. Les lignes directrices de l'OCDE reconnaissent que les prix de transfert ne sont pas une science exacte et affirment qu'« *il s'agit d'une question de raisonnement et d'analyse* ». Liés uniquement à des principes généraux de pleine concurrence, et non aux réglementations et pratiques détaillées de leurs pays respectifs, les autorités fiscales disposent d'une marge de manœuvre considérable pour élaborer un règlement. Pour cette raison, il semblerait que le principe de pleine concurrence augmente le risque de subjectivité des prix de transfert par l'administration fiscale. Premièrement, cette subjectivité pourrait conduire à une imposition arbitraire des groupes multinationaux de sociétés, qui pourrait à son tour créer une double imposition et en particulier des litiges susceptibles de réduire l'attrait d'un pays vis-à-vis de l'investissement. Deuxièmement, on peut noter que la lutte contre la corruption est un problème majeur dans les pays en développement, de sorte que laisser une marge de manœuvre à une administration fiscale pour négocier la taxe due par les EMN laisserait la place à une autre perte de revenus.

223. À la lumière de ce qui précède, nous pouvons affirmer que la complexité du principe dans les pays en développement soulève de nombreuses préoccupations, telles que des coûts administratifs élevés, une incertitude juridique liée à son utilisation et un risque de subjectivité dans les études sur le traitement transactionnel.

b. Le caractère flexible des prix de transfert calculés

224. Flexibilité. L'application du principe de pleine concurrence est détaillée et interprétée à travers les lignes directrices de l'OCDE. Les recommandations qui y sont incluses sont rédigées dans des langages vagues et imprécis ; ce qui laisse une grande marge de manœuvre d'interprétation et d'incertitude pour les agents de l'administration fiscale de chaque État. Le rapport de l'OCDE admet que la fixation d'un prix de transfert n'est pas une science exacte.⁶⁷³ Ce qui permet une flexibilité ou

⁶⁷¹ Reuven S. AVI-YONAH & I. BENSALOM, « Formulary Apportionment – Myths and Prospects », Law & Economics Working Papers, University of Michigan Law School Scholarship Repository, 2010 ; V. aussi : Reuven S. AVI-YONAH & Z. Pougá TINHAGA, “Unitary Taxation and International Tax Rules”, ICTD Working Paper, 2014, N° 26.

⁶⁷² OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Para. 1.10.

⁶⁷³ OCDE, Principes OCDE Applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et les administrations fiscales, 2010, chapitre I, para. 1.13 et chapitre IV, para 4.8.

une souplesse dans son interprétation. Néanmoins, la recherche des points de comparaison auprès des entreprises indépendantes est susceptible d'aboutir à une multiplicité de prix ou de marges différentes.⁶⁷⁴ Il n'aboutira donc pas à des prix ou marges bien précises. Nous pouvons affirmer qu'aucune modalité d'application uniforme et claire du principe de pleine concurrence n'existe. Les interprétations du principe laisse libre cours aux appréciations des agents de l'administration fiscale.

Notre analyse est que le consensus international semble être réduit à l'engagement de l'État au respect d'un principe général. Toutefois, la pratique en droit interne dépend de ce que décide chaque souveraineté fiscale (la pratique en droit interne dépend des moyens et des capacités existantes au niveau de chaque souveraineté fiscale). À cet effet, il nous semble juste de constater qu'*in fine*, la norme fiscale internationale conduit à une mesure dont l'interprétation est unilatérale. L'harmonisation des différents systèmes fiscaux en matière d'impôt sur les sociétés ne sera pas envisagée dans un futur proche.

Le principe de pleine concurrence revêt un caractère flexible. Mais cette flexibilité suscite des imprécisions lors de sa mise en œuvre. La situation pourrait engendrer « le bazar fiscal »⁶⁷⁵. Pour cette raison, nous pensons que le principe n'est pas encore adaptée à la situation dans les pays en développement. Dans ces pays, l'application du principe supposerait des indications claires lesquelles précisent les modalités d'application afin d'éviter l'accroissement des contentieux fiscaux.

c. Un problème de transparence des règles en droit interne

225. Des problèmes liés à la corruption. Les contribuables sont susceptibles d'en rencontrer à tous les niveaux⁶⁷⁶. La corruption est un phénomène fréquent au niveau du contrôle fiscal qui est susceptible d'engendrer des problèmes de sécurité juridique. À notre avis, c'est une conséquence directe du manque de transparence et de clarté de précision des lois fiscales et/ou des procédures d'application. Le problème de la corruption peut facilement émerger en matière de prix de transfert pour deux raisons. Premièrement, l'application du principe de pleine concurrence suscite des interprétations, des négociations, ou des appréciations de la part au niveau de l'administration fiscale ou des juges fiscaux. Deuxièmement, les vérifications fiscales de prix de transfert ont prouvé que les enjeux financiers sont colossaux.

⁶⁷⁴ Il n'est pas toujours possible de déterminer un seul prix correct de pleine concurrence. L'application de deux ou plusieurs prix comparables ou marges comparables appropriée débouchera sur un intervalle de pleine concurrence. Ces prix différents s'expliquent par le fait que des sociétés indépendantes ne pratiquent pas le même prix pour la transaction examinée.

⁶⁷⁵ Caroline Silberstein et Cyrille Dero, « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Revue de Droit fiscal*, 28 Septembre 2017, n° 39, 472.

⁶⁷⁶ C'est le cas par exemple des pays comme Madagascar. V. Hery Ranjeva, « L'administration centrale malgache est favorable aux investisseurs étrangers ». Consulté sur <http://www.ohada.com/actualite/5401/madagascar-et-l-ohada-au-barreau-de-paris.html> le 20 Mars 2020.

2. Le caractère inégal du principe de pleine concurrence

a. Le principe de pleine concurrence ne tient pas compte de l'Équité Inter-Nations

226. Plusieurs auteurs⁶⁷⁷, expliquent le principe de pleine concurrence ne tient pas compte de l'équité entre les États. Dans sa thèse, J. Pellefigue⁶⁷⁸ a réalisé une étude économique sur la valeur scientifique du principe de pleine concurrence. Il a analysé la validité du principe par rapport à trois objectifs en matière de politique fiscale comme : l'équité, la neutralité et l'efficacité économique. Il est arrivé à la conclusion que le recours au principe de pleine concurrence n'aboutit pas à un partage équitable du profit d'une multinationale entre ses filiales. Il a conclu en affirmant : « s'il serait injuste de critiquer les concepteurs du principe de pleine concurrence d'avoir ignoré une notion économique qui n'était pas théorisée correctement à leur époque, *il est aujourd'hui tout à fait anormal de ne pas faire référence à la théorie des coûts de transaction qui est présente dans tous les manuels d'économie et qui a déjà été utilisée avec beaucoup de profits dans d'autres domaines du droit* »⁶⁷⁹.

b. Le principe de pleine concurrence : un objectif important non précisé

227. La problématique des prix de transfert est avant tout celle du partage de la base taxable d'une multinationale entre ses filiales. L'enjeu de politique publique consiste bien en effet à déterminer les droits à taxer respectifs des différents États concernés. Le principe de pleine concurrence part du postulat que la répartition de la base taxable obtenue en valorisant les transactions intragroupes à leur « prix de marché » est suffisamment équitable pour être acceptée par toutes les parties prenantes. Selon J. Pellefigue⁶⁸⁰, cette assertion n'a pas du tout été prouvée. Cet expert en matière des prix de transfert a mené une étude économique détaillée vérifiant que la référence au prix de marché ne garantit en rien un partage équitable de la base taxable. Ses résultats ont prouvé que « deux raisons principales expliquaient pourquoi le recours au principe de pleine concurrence peut aboutir à un partage inéquitable de la base taxable mondiale : qu'une multinationale vaut plus qu'une somme de ses parties (1), et que l'application des méthodes de comparaison avec des entreprises indépendantes ne permet de trouver des prix de transfert fiables (2).

Par ailleurs, certains États des pays émergents comme la Chine et l'Inde ont considéré que le principe n'a pas suffisamment pris en compte la contribution des entités hôtes dans la réalisation du bénéfice global. En d'autres termes, ces pays réclament plus d'équité dans l'application du principe de pleine concurrence. Ils ont ainsi suggéré des approches qui dévient par rapport au principe de l'OCDE : ce sont par exemple la considération des « avantages de localisation »⁶⁸¹ (en anglais : *location saving*

⁶⁷⁷ Voir: Sol PICCIOTTO, « Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? », Brighton, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2013, N° 13; V. aussi Michael DURST, « Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries », Brighton, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2014, N° 18. Reuven AVI-YONAH, « The Rise and Fall of Arm's Length: A study in the Evolution of U.S. International Taxation », *Va. Tax Rev.*, 1995, Vol. 15, N° 89.; Yariv BRAUNER, « Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes », *Va. Tax Rev.*, 2008, Vol. 28, N° 79 ; Reuven AVI-YONAH, « Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation », *World Tax J.*, 2010, Vol. 2, N°1.; J. Clifton Fleming, R. Peroni & S. Shay, « Formulary Apportionment in the U.S. International Income Tax System: Putting Lipstick on a Pig? », *Mich. J. Int'l*, 2015, Vol. 36, N1.

⁶⁷⁸ Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95.

⁶⁷⁹ Pellefigue explique que la théorie des coûts de transaction a notamment modifié sensiblement le traitement des restrictions verticales dans le droit de la concurrence. Voir spécifiquement à ce sujet O. WILLIAMSON, « Assessing vertical market restrictions : antitrust ramifications of the transaction cost approach », *University of Pennsylvania Law Review*, 1979, Vol. 127, p.953-993. in J. PELLEFIGUE, « Prix de transfert: Un changement radical s'impose », *BF Francis Lefebvre*, 2014, N° 12.

⁶⁸⁰ Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95.

⁶⁸¹ V. UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, 2017, D.3.7.

advantages) et les « soft intangibles »⁶⁸², afin de rendre plus équitable le principe. Nous reverrons ces points plus en détails dans le titre suivant.

c. Un concept déficient en dépit des mises à jour du BEPS

228. La position de contestation des économistes à l'égard du principe de pleine concurrence est résumée ci-après :⁶⁸³ « le principe de pleine concurrence est contraire à la réalité économique. Il part du mythe fiscal selon lequel chaque filiale et chaque établissement stable au sein d'un groupe est une entité distincte qui effectue des échanges commerciaux dans des conditions de libre marché avec les autres entités du groupe. L'essence même d'une entreprise multinationale réside toutefois dans sa capacité à agir en tant qu'entité unique sur le marché mondial et à acquérir ainsi des avantages concurrentiels. Le principe de pleine concurrence ne tient pas compte de l'efficacité plus élevée habituellement atteinte par les entreprises multinationales.

Selon ces économistes, les avantages d'échelle et les effets de synergie inhérents aux entreprises multinationales ne peuvent être répartis objectivement au sein du groupe selon le principe de pleine concurrence. »

Section 2. : Juridisme ou manque d'analyse juridique ?

229. **Imprecision ou indécision ?** Nous l'avons vu, la *mondialisation économique n'est pas qu'un simple mot*, elle est sans aucun doute l'environnement fertile qui a permis la création des entreprises multinationales lesquelles sont de « *réelles entités économiques* »⁶⁸⁴. C'est une réalité qui repose sur un concept économique, appelé « *l'unité économique* ». Or, en droit, « le groupe de sociétés » n'est pas un véritable phénomène juridique. C. Hannoun⁶⁸⁵ précise que « *le mystère qui entoure la notion n'est pas encore dissipé* ». En droit fiscal, (...) *les groupes (...) consistent à être et ne pas être* ».⁶⁸⁶ Juridiquement, il n'existe pas à proprement parler d'entité unique juridique mais diverses sociétés, ayant chacune la nationalité des pays où elles sont installées, et reliées entre elles par des liens.

230. **Le juridisme des prix de transfert.** Il arrive que le droit fiscal s'en tienne aux qualifications juridiques sans les rapprocher de la réalité. Dans le cas présent, le principe de pleine concurrence est fondé sur un concept qui autorise, à « *camoufler* »⁶⁸⁷ cette réalité économique avec les apparences juridiques de cette réalité économique. De cette manière, « les prix de transfert calculés » peuvent s'éloigner de la réalité économique, rendant l'allocation des profits inéquitables entre les juridictions.

Il importe d'analyser la dichotomie entre la réalité de la vie économique et les artifices de la science juridique, c'est-à-dire que nous examinerons la confrontation d'une théorie de science et technique fiscale dénommée « réalisme du droit fiscal » avec « l'hypothétique concept⁶⁸⁸ » qu'est la norme fiscale actuelle en matière de prix de transfert, qui « *camoufle* » la réalité économique. Ensuite, il nous paraît judicieux d'évaluer la rationalité économique ou juridique du concept et d'exposer les arguments qui sous-tendent le juridisme des prix de transfert ou le manque d'analyse juridique.

⁶⁸² V. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2017, D.3.10.

⁶⁸³ Hubert HAMAEEKERS, « Arm's Length – How long ? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2002, Vol. 26, p.39 : « *According to a number of economists, (...) advantages of scale and synergy-effects which are inherent in MNEs cannot be divided amongst the group in an objective way via the arm's length principle, according to these economists* ».

⁶⁸⁴ U.N. Conference On Trade Dev., World Investment And The Challenge Of And Report 1999: Foreign Direct Investment Development, U.N. Sales N° E.99.II.D.3 (1999).

⁶⁸⁵ Charley HANNOUN, *Le droit et les groupes de sociétés*, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit privé », 1991, p.3.

⁶⁸⁶ *Ibid.*

⁶⁸⁷ Cette expression a été empruntée à Alexandre Laumonier : Alexandre LAUMONIER, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, LGDJ, 2019, p. 397.

⁶⁸⁸ Cf. Chapitre 1.

§ 1. « Réalisme du droit fiscal » et « artificialité du concept »

231. **Le réalisme du droit fiscal.** Il est à souligner que le droit fiscal est soucieux avant tout d'appréhender les faits et la réalité économique. L. Mehl définit « le réalisme » du droit fiscal par le fait que *le droit fiscal s'attache plus aux faits qu'aux intentions, plus aux résultats qu'aux desseins, plus à des effets qu'à des causes, il ne lui est pas propre et ne se vérifie d'ailleurs pas toujours*. Il précise que « dans un monde dominé par l'économie, il y a peu de règles juridiques qui n'aient pas d'incidences économiques (...) »⁶⁸⁹. Dans la pratique administrative, le réalisme du droit fiscal est compris comme la nécessité d'adapter le droit aux faits qu'on dénomme aussi « théorie des états *de fait* ». Autrement dit, la théorie est animée par la supériorité *des faits* pour la détermination du calcul de l'impôt.

Toutefois, cette théorie semble avoir été ignorée pour l'entité économique (qu'est le groupe multinational de sociétés). Similairement, le débat sur le sujet semble avoir été clos. C. Hannoun⁶⁹⁰ écrivait que des propositions sur l'opportunité de créer un régime juridique du groupe de sociétés ont rencontré les vives oppositions des milieux des affaires et de la doctrine dominante. Nous mettrons en évidence que le principe actuel a un caractère artificiel (A) et que le principe aboutirait à une répartition inéquitable des bases taxables entre les États (B).

A. L'artificialité de la référence à la valeur du marché libre

232. **Artificialité.** L'artificialité de la référence à la valeur du marché libre a été reconnue par plusieurs auteurs. W. Hellerstein assimilait le principe de pleine concurrence à la fiction en déclarant : « *as Alice in Wonderland, it functions in a universe of unreality* ». ⁶⁹¹ Il est à rappeler que pour l'application du « principe de pleine concurrence », l'OCDE recommande de se référer *au prix* du « marché libre ». J. Pellefigue considère que ce *prix* est « *virtuel* »⁶⁹². Dans le même sens, N.F Kouame⁶⁹³ qualifie ce *prix* de « *prix bizarre* ». Cependant, avant de trouver ce *prix*, l'EMN et l'administration fiscale devront trouver des « *transactions indépendantes comparables* » aux transactions réalisées au sein du groupe de sociétés. Or, en réalité, des transactions indépendantes comparables aux transactions entre entités dépendantes comparables sont *irrélelles et quasi-existantes*. D. Simonin⁶⁹⁴ considère que ces conditions seront rencontrées dans « *un monde idéal* ». Nous expliquerons les modalités d'évaluation du prix de pleine concurrence de manière à expliciter l'artificialité du principe actuel (1) et démontrerons que la gestion administrative du principe est particulièrement lourde et complexe (2).

1. La recherche du prix des transactions internes : un artifice

233. Nous avons vu que le concept de « l'entité indépendante » conduit à rechercher le *prix* des transactions intragroupes en référence *au prix réalisé dans le marché libre*, qualifié de « *prix de pleine concurrence* » (ou « *at arm's length* »). Ce n'est pas la seule tâche à faire car la référence au *prix* du marché implique également la recherche des *entreprises indépendantes réalisant des transactions comparables*.

⁶⁸⁹ Lucien MEHL, *Science et techniques fiscales*, Presses universitaires de France, 1984, p.646.

⁶⁹⁰ Pour plus de détails sur les différentes propositions, voir : Charley HANNOUN, *Le droit et les groupes de sociétés*, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit privé », 1991, p.4.

⁶⁹¹ Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st Century: the End of TP? the Case for FA », ITPJ, 2005, 108. L'auteur explique que « *For the essence of the arm's length/separate-geographic-accounting technique of allocating the income of an integrated multi-jurisdictional corporation is to ignore the interdependence and integration of the business operations conducted in the various states, and to treat them, instead, as if they were separate, independent and non-integrated* ».

⁶⁹² Ce terme a été emprunté à J. Pellefigue.

⁶⁹³ Noël F. KOUAME, Les prix de transfert dans les transactions des entreprises multinationales. Exemple de l'industrie du café et du cacao en Côte d'Ivoire, (dir) Arnaud Raynouard, (th) Université de Paris-Dauphine, 2008, p. 42.

⁶⁹⁴ Daniel SIMONIN, « Importance du droit comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *Revue Internationale de Droit Comparé*, 1995-2, pp. 435-445, p. 437.

Après observation, il importe de distinguer que chaque État, en disposant de sa souveraineté fiscale, dispose de manière *explicite* ou de manière *implicite* « la référence au marché libre ». Par exemple, J. Bilon⁶⁹⁵ précise qu'elle est expressément prévue dans le droit interne États-Unis, alors qu'elle n'est qu'implicite en France. Lorsque le droit interne le précise explicitement, les notions suivantes sont utilisées : « référence au *prix de vente* » ou « *au coût de production* » du marché. Cela étant, on doit s'interroger si la notion de *prix* a été défini par le droit, de manière générale : à cet effet, il convient de se demander si la notion de « *prix du marché* » existe et a été défini par le droit. Nous vérifierons si les groupes multinationaux recourent au « *prix du marché* » dans la réalité de leurs activités internationales. Après avoir décrit la notion de *prix* (a), nous démontrerons que l'utilisation du « *prix du marché* » n'est pas pertinente au sein d'un groupe multinational (b).

a. La notion juridique du prix

234. **L'existence juridique de la notion de *prix*.** Le principe de pleine concurrence veut que le *prix* des transactions intragroupes se réfère aux conditions ou « *prix du marché* » pour la détermination du prix de pleine concurrence. Le « *prix de pleine concurrence* » considère alors que tout transfert de biens ou de services entre entreprises dépendantes doit être rémunéré comme il l'aurait été entre tiers.⁶⁹⁶ La notion de *prix* n'a pas été expliquée par les lignes directrices de l'OCDE. Le professeur J. Monsenego explique qu'en premier lieu, il s'agira d'étudier le *prix* décidé par les parties. En second lieu, il conviendra de s'assurer que les conventions conclues par des parties apparentées ne sont point dépourvues de cause lorsque le *prix* de cession s'écarte du *prix du marché*⁶⁹⁷. Selon J. Bilon⁶⁹⁸, « *pour être normal, un prix de transfert stipulé entre entreprises dépendantes doit avoir une existence juridique* ».

235. **Le *prix* : rémunération d'une contrepartie.** J. Bilon affirmait que pour qu'il y ait un *prix*, il faut qu'un contrat existe, et pour qu'il y ait contrat, il faut au moins que deux parties juridiquement distinctes aient participé à sa formation. Ainsi, la notion de *prix* peut exister juridiquement au sein du contrat. Ce qui signifie que « le principe » suppose la recherche des *arrangements contractuels*, qui semblent détenir la qualification du *prix juridique*. D'après le professeur J. Monsenego⁶⁹⁹, lorsque des *arrangements contractuels* ont été établis entre sociétés apparentées, la correction des *prix* de transfert appelle à une réflexion au regard du concept civiliste de liberté contractuelle, un principe du droit commercial. Or, le droit commercial semble méconnaître le « *prix du marché* ». En effet, il a été observé que le principe de la liberté contractuelle permet aux parties de s'en écarter⁷⁰⁰. À cet égard, il conclue que la recherche du « *prix* » pourrait donc tendre à renforcer la *théorie de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil*.

236. **La construction fictive du *prix*.** Il est permis de demander si les opérations de transfert de biens et services entre les établissements stables et sa société mère *contiennent les arrangements*

⁶⁹⁵ Jean Louis BILON, *Transferts indirects de bénéfiques*, Librairies Techniques, 1979, p.95.

⁶⁹⁶ En général, le *prix* « indépendant » comporte un remboursement des coûts plus une marge de bénéfice. La comparaison des *prix* de transferts internes des entreprises liées avec les transactions indépendantes amène donc à exiger, dans la rémunération des premiers, la présence d'un élément de profit. Le fait qu'il soit impossible de comparer le montant de l'élément « profit » avec celui incorporé à d'autres *prix* indépendants nous paraît être un argument suffisant pour proposer la création, a priori, de fixer la marge de bénéfice.

⁶⁹⁷ « Le Code civil ne régule pas le niveau de *prix* décidé par les parties, pas plus qu'il ne pose de principe général quant à la justesse du *prix*. Un tel souhait porterait atteinte au principe de liberté contractuelle et serait difficile à mettre en œuvre ». Voir Jérôme MONSENEGO, « La correction des *prix* de transfert entre sociétés apparentées au regard du concept civiliste de liberté contractuelle : Vers un renforcement de la théorie de l'autonomie du droit fiscal ? », *RDF*, 1er Mars 2012, N° 9, 156.

⁶⁹⁸ Jean Louis BILON, *Transferts indirects de bénéfiques à l'étranger*, préf. Lucien MEHL, Librairies Techniques, 1981, p.80.

⁶⁹⁹ Jérôme MONSENEGO, *art.cit.*, 156.

⁷⁰⁰ L'étude concerne notamment les dispositions du code civil français. Jérôme MONSENEGO, *ibid.*, p. 156.

contractuels, et s'il est possible d'assimiler un transfert interne à l'exécution du contrat.⁷⁰¹ En d'autres termes, il est justifié de se demander si les transferts de biens, les prestations de services d'une même entreprise, ou entre la multinationale et ses succursales situées à l'étranger sont de véritables opérations contractuelles. Juridiquement, la réponse ne peut être que négative car on ne peut contracter avec soi-même. Par définition, un contrat ne peut exister qu'entre deux personnes juridiques. Or, le droit fiscal international accepte que les opérations entre les sièges et les établissements situés à l'étranger soient considérées comme de véritables transactions commerciales.

b. L'inadéquation du système fondé sur le prix

237. **Le prix n'est pas pertinent au sein d'une EMN.** Le célèbre article de R. Coase sur la nature de la firme⁷⁰² indique que « le mécanisme d'allocation au sein d'un groupe multinational n'est pas le système de prix ». L'économiste explique que le marché et la firme sont des formes alternatives de coordination de la production. L'économiste affirme qu'au sein d'une EMN, « l'autorité supplante le système de prix ».⁷⁰³ R. Coase affirme qu'au sein d'une firme, « les transactions du marché sont éliminées et substituées par l'entrepreneur principal, qui contrôle et dirige la production »⁷⁰⁴. L'étude de F.A Hayek⁷⁰⁵ confirme cette affirmation. D'autre économiste est venu renforcer l'importance de la hiérarchie au sein d'une firme.⁷⁰⁶ Somme toute, il est juste d'affirmer selon la théorie économique de l'EMN que le prix n'existe pas. En droit fiscal, le professeur Y. Brauner⁷⁰⁷ se demandait justement si on pouvait évaluer le prix d'un actif au sein d'une firme alors que le prix n'existe pas.⁷⁰⁸

La réalité économique est feinte. D'après l'article de R. Coase sur « la nature de la firme », l'EMN existe précisément lorsqu'il est efficace de substituer l'autorité centrale au système de prix. Son étude a démontré que « (l) a raison pour laquelle il est avantageux de constituer une firme est l'existence de l'économie de coûts de transaction ». Cette économie des coûts de transaction est à l'origine de la création des multinationales.⁷⁰⁹ R. Coase précise que les coûts de transaction témoignent de l'imperfection du marché.⁷¹⁰ Cependant, avec le principe de pleine concurrence, l'autorité de contrôle

⁷⁰¹ Une multinationale est formée par un ensemble d'établissements dont certains sont juridiquement distincts de la « mère » et d'autres non. Lorsqu'une société-mère transfère à sa filiale un droit ou lui fournit un service, un contrat peut juridiquement, exister. Lorsque l'établissement n'est qu'une succursale de l'entreprise-mère, l'indépendance juridique des parties au contrat fait défaut. On peut alors se demander si ce transfert interne peut être comparé à une situation contractuelle dans laquelle les parties sont distinctes afin de déterminer le prix qui aurait dû prévaloir. Jean Louis BILON, *Transferts indirects de bénéfices à l'étranger*, préf. Lucien MEHL, Librairies Techniques, 1981, p.81.

⁷⁰² À l'origine de l'économie des coûts de transactions, on trouve un article célèbre de 1937 sur la « nature de la firme » : Ronald COASE, *The Nature of the Firm*, *Economica*, 1937, Volume 4, N° 16, pp.386-405. V. aussi Ronald COASE, « The firm, the market and the law », University of Chicago press, 1988. V. Oliver E. WILLIAMSON, *The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach*, *Economics of Organization: The Transaction Cost Approach*, *American Journal of Sociology*, 1987, Vol. 87, N° 548; V. aussi : Oliver E. Williamson, « The Modern Corporation: Origins, Evolution, Attributes », *Journal of Economic Literature*, 1981, Vol. 19, N°4, p.1537-1568.

⁷⁰³ Ronald Coase y affirme : « the distinguishing mark of the firm is the supersession of the price mechanism ». V. Ronald COASE, *art.cit.*, *Economica*, 1937, p.389.

⁷⁰⁴ Les textes originaux citent : « within a firm, these market transactions are eliminated and in place of the complicated market structure with exchange transactions is substituted the entrepreneur-coordinator, who directs production ». Ronald COASE, *art.cit.*, 1937, p.389.

⁷⁰⁵ Cité dans le même ouvrage, tiré de F.A., Hayek, « The Trend of Economic Thinking », *Economica*, 1933.

⁷⁰⁶ O. Williamson a analysé « la hiérarchie » qui correspond souvent à l'EMN.

⁷⁰⁷ Yariv Brauner est professeur en Droit à Université de Floride.

⁷⁰⁸ Citations originales de l'auteur : « Can one put a price on priceless ? » V. dans Yariv BRAUNER, « Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles », *Va. Tax. Rev.*, 2008, Vol. 28, N°79, p. 81.

⁷⁰⁹ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose » : Éd. Francis Lefebvre, 2014, p.9.

⁷¹⁰ Ronald Coase y affirme : « the distinguishing mark of the firm is the supersession of the price mechanism ». V. Ronald COASE, *art.cit.*, *Economica*, 1937, p.389.

devrait fixer un prix qui serait fixé en partant du prix du marché. Selon J. Pellefigue⁷¹¹, le principe de pleine concurrence, qui considère que le « juste prix » d'une transaction intragroupe est son « prix de marché » néglige explicitement l'existence des coûts de transaction.

Selon les lignes directrices de l'OCDE, le *prix* serait le prix fixé par des entreprises indépendantes avec quelques ajustements. La question centrale consiste de savoir si le prix fixé est normal compte tenu des circonstances propres à l'entreprise et à sa politique. Le professeur Yariv Brauner observait que le principe de pleine concurrence prétend se rapprocher de la réalité économique en proposant des ajustements et des approximations lesquelles dépendent de techniques de valorisation.⁷¹² À partir de cette observation, la fixation du prix allie une analyse quantitative - qui est objective (comme les techniques d'évaluation), et une analyse qualitative – qui est subjective (comme l'ajustement de comparabilité). À partir du moment où l'EMN utilise un prix différent du marché, un glissement s'opère entre une analyse quantitative, objective à une analyse qualitative, subjective.

La réalité économique est *feinte*.

2. L'analyse des transactions du marché libre au cœur de la comparabilité

238. Selon E. Lorraine⁷¹³, le mécanisme de l'application du principe de pleine concurrence est traduit par la question : « *que ferait une entreprise indépendante dans une situation similaire ?* » (en anglais : « What Would Independent Enterprise do ? (WWIED)»). La recherche du prix ou de la rémunération ou de la marge (opérationnelle nette) de pleine concurrence sera déterminée sur la base d'une transaction indépendante sur le marché libre.

a. La référence au marché et aux transactions du marché libre

239. **Les limites de l'analyse de la comparabilité.** La détermination du prix de pleine concurrence par la référence au prix et aux transactions du marché libre peut voir ses limites imposées par les conditions imposées par les modalités de son application. En effet, pour effectuer la comparaison, il faut, en effet, que les parties aux transactions qu'on veut comparer soient comparables, que l'objet et les conditions du contrat soient *identiques* ou, *similaires*. C'est objet de l'analyse de comparabilité⁷¹⁴, qui est au cœur du principe de pleine concurrence. Elle est décrite dans les lignes directrices de l'OCDE.⁷¹⁵

Sur le plan pratique, J. Bilon⁷¹⁶ précise que « *le prix obtenu dans une vente – ou tout autre contrat – vraiment comparable, entre tiers, est la meilleure preuve de l'exactitude de ce prix* ». La question se pose de savoir à partir de quand deux entreprises et les contrats qu'elles ont pu passer sont « *vraiment*

⁷¹¹ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose » : Éd. Francis Lefebvre, 2014, p.9.

⁷¹² « This « *make believe* » approach inherently requires the use of proxies and adjustments that depend on valuation techniques, which are required in every step that one threads. » V. Yariv BRAUNER, *art.cit.*, 2008, Vol. 28, N° 79, p. 87.

⁷¹³ Eden LORRAINE, The Arm's Length Principle: Making it work in a 21st Century, in Thomas POGGE and Krishen MEHTA (eds), Global Tax Fairness, Oxford University Press, 2015, p. 155.

⁷¹⁴ Les difficultés de la mise en œuvre de l'analyse de comparabilité feront partie du Titre suivant. Pour une approche sommaire, il convient de constater d'emblée que beaucoup de multinationales font des efforts considérables pour fournir des preuves à l'appui de leur politique de prix. Souvent, les résultats montrent une fourchette plutôt qu'un prix unique et les multinationales voudront placer leurs prix au milieu de cette fourchette. Toutefois, compte tenu des ambiguïtés présentes dans le système, les entreprises multinationales peuvent restructurer leurs activités de manière à répartir le risque et la valeur de manière à minimiser les obligations fiscales. Par exemple, une propriété intellectuelle précieuse peut être transférée vers des juridictions à faible imposition ou des filiales situées dans des juridictions à faible imposition peuvent être désignées « entrepreneurs principales », ce qui signifie que ces filiales supportent un niveau de risque élevé, ce qui leur donne droit à une part élevée du revenu. Il en est de même pour les services.

⁷¹⁵ OCDE, « Principes OCDE », 2017, chapitre 3.

⁷¹⁶ J-L BILON, Transferts indirects de bénéfiques, Librairies Techniques, 1979, p.99.

comparables », et comment on détermine la fiabilité de l'analyse. Similairement, l'auteur⁷¹⁷ a expliqué que « *pour que des contrats soient comparables, il faut que leur objet ainsi que les obligations principales et complémentaires qu'ils fixent soient similaires. Ainsi, les contrats à comparer doivent, évidemment, avoir le même objet juridique : réaliser une vente, un louage... mais de plus, l'objet de cette vente ou de ce louage doit être identique ou comparable.* Il a conclu qu'il sera facile de trouver des contrats rentrant dans une même catégorie, mais certainement plus difficile de parvenir à une identité totale. Une correction du prix de référence sera sans doute nécessaire.

Le cas des actifs corporels. L'évaluation technique des prix de transfert des actifs corporels suppose de déterminer le prix des biens et marchandises ou de services (la comptabilité, ressources humaines) à partir du prix fixé par les transferts de biens corporels comparables par une entreprise indépendante concurrente. Dans la majorité des cas, parvenir à la définition d'un prix normal peut être difficile mais faisable lorsque les transferts de biens ou services possèdent les conditions mentionnées ci-dessus comme les contrats comparables ou, lorsque les termes de comparaison sont parfaitement mesurables.

Le cas des actifs incorporels. Les actifs incorporels font partie du résultat de l'évolution des modèles économiques des entreprises laquelle produit d'incessantes mutations de leur chaîne de valeur. Le rapport de l'IGF affirme la tendance majeure de l'économie moderne tend majoritairement vers une « *montée en puissance des actifs incorporels dans le processus de création de valeur des groupes multinationaux* »⁷¹⁸. À la différence de l'évaluation des prix des biens et de services, l'évaluation technique des opérations relatives aux actifs incorporels comme les droits de propriété industrielle est périlleuse pour l'administration fiscale. À la question cruciale de rechercher le prix sur le marché libre, la réponse n'est pas du tout aisée. Cette opération représente un défi pour toute administration fiscale. Les actifs incorporels induisent des effets complexes sur la création de valeur. En effet, l'absence des conditions précitées pour réaliser l'analyse de comparabilité supprime toute possibilité d'établir un véritable prix de marché auquel il serait possible de se référer pour déterminer le caractère normal de la transaction. L'action 8 du plan BEPS relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser fournit une nouvelle approche pour l'évaluation des transferts d'actifs.

Ces illustrations permettent de mettre en évidence (partiellement) la modalité d'application du principe. Pour l'administration fiscale, il est clairement très difficile de produire une analyse de comparabilité, laquelle est respectueuse des réalités opérationnelle. Il ne faut pas oublier que l'objectif principal consiste à la réintégration des bénéfices induit transférés à l'étranger. Au demeurant, elle doit identifier l'existence d'un transfert indirect dans les méandres de stratégies d'optimisation fiscale du groupe multinational. McClure⁷¹⁹ précisait qu'un décalage considérable peut exister entre *le principe* et *le prix normal*. Selon lui, l'approche adoptée par *les autorités fiscales en droit interne est variée et qu'aucune harmonisation* de cette pratique n'est envisagée.

⁷¹⁷ J-L. BILON, *op.cit.*, 1979, p. 101.

⁷¹⁸ V. aussi Sol PICCIOTTO, « International Taxation and Economic Substance », *BIT*, décembre 2016, p. 753. « À compter des années 1930, et de manière exponentielle à partir des années 1950, les entreprises multinationales se sont organisées sous forme de groupes de personnes morales en multipliant les créations de filiales afin d'optimiser la détention de leurs actifs. »

⁷¹⁹ J.H McClure., « Resource transfer pricing : oil and mining multinationals », *Journal of international taxation*, New York., 2013; Vol. 24, N° 12 ; p. 40-50. « The discussion of the Russian oil sector's transfer pricing controversies demonstrates that when governments fail to enforce transfer pricing rules, companies might manipulate their intercompany pricing policies. However, tax authorities may take very bizarre approaches to enforcing transfer pricing rules as shown in the discussion of the Chainbridge Software analysis of BP's intercompany pricing. »

b. L'incompatibilité de la référence au marché : une carence du concept

240. L'analyse de comparabilité⁷²⁰ est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence. Selon l'OCDE, les transactions sont jugées comparables si les caractéristiques économiquement pertinentes d'une transaction intra-entreprise sont *suffisamment comparables* aux transactions entre parties non liées. L'essentiel de cette analyse repose sur la comparaison avec le *marché libre*. Il existe plusieurs problèmes d'incompatibilité tant sur le plan du principe et que sur le plan de la pratique.

241. **Dans le principe.** Nous avons vu dans les paragraphes ci-dessus, que cette analyse est très difficile à réaliser. Au-delà de la pratique, le concept suscite la référence au marché libre (ou le marché ouvert). Or, les multinationales, par essence, opèrent dans un *marché fermé*⁷²¹, dans un *espace clos*. Le marché libre n'a aucun effet économique réel sur les EMNs.

Il en résulte que la comparabilité force l'autorité fiscale à chercher des comparables dans « un marché ouvert » où le groupe multinational n'y opère pas. À notre avis, cette opération mérite de ne pas avoir lieu, notamment lorsque l'organisation du groupe reflète un degré élevé d'intégration des entités juridiques membres du groupe. La structure organisationnelle du groupe est importante dans la mesure où elle permet à celle-ci de maximiser son profit et de gagner en rentabilité. À la différence, l'entreprise indépendante ferait des pertes si celle-ci réalisait une activité similaire tout en gardant sa structure. Nous avons vu dans le paragraphe ci-dessus que l'internalisation des échanges permet d'éliminer les coûts de transaction afin d'augmenter leur rentabilité économique. On observe que dans certains domaines de l'industrie (comme la pharmaceutique), aucune entreprise indépendante ne peut opérer car elle ne peut gagner en rentabilité à cause des coûts de transaction trop lourds.

242. **Dans la pratique :** L'analyse de comparabilité est au cœur de la mise en œuvre du principe de pleine concurrence, mais elle est également au centre de la défaillance du principe puisqu'il est très difficile voire impossible de déterminer quand les entreprises indépendantes et multinationales sont comparables. J. Vidal⁷²² souligne l'importance de disposer de données fiables et en quantité suffisantes pour mener cette analyse de comparabilité. Les difficultés résident dans la disponibilité de ces données qui doivent être prélevées dans un « marché ouvert », dans une situation comparable. Il paraît naturel que les comparables nécessaires pour calculer les prix de pleine concurrence n'existent pas et ne puissent pas exister.

Cette situation pourrait évoluer avec l'amélioration des obligations de documentation en matière de prix de transfert qui améliore la transparence⁷²³ et permet de renseigner sur la politique de prix de

⁷²⁰ Afin de contrôler la comparabilité, les « Principes OCDE » recommandent une analyse de comparabilité. À cette fin, une longue liste de termes et conditions de la transaction respective est considérée. Pour effectuer une analyse de comparabilité, ces « Principes OCDE » proposent une procédure typique basée sur l'analyse des fonctions et la prise de risque, qui reflète l'idée que les fonctions exécutées peuvent être retracées à certains endroits (chapitre III). Ces fonctions et la prise de risque correspondante doivent alors être compensées. Les « Principes OCDE » fournissent quelques exemples de fonctions que les entreprises peuvent exécuter, telles que la conception, la fabrication, la recherche et développement et la distribution (OECD-TPG, 1.43). Bien que l'analyse fonctionnelle prenne en compte divers détails d'une transaction, l'existence et la portée d'une fonction peuvent être difficiles à évaluer. En particulier, la mesure objective de la valeur d'une fonction est une tâche ardue.

⁷²¹ Cf. paragraphe sur l'EMN intégrée, et particulièrement l'internalisation.

⁷²² J. VIDAL, « The Achilles' Heel of the Arm's Length Principle and the Canadian Glaxo- SmithKline Case », *Intertax*, 2009, Vol.37, at 512 – 528.

⁷²³ Les progrès de la transparence réalisés au niveau Mondial permettent d'endiguer l'évasion fiscale internationale. On peut citer par exemple, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (qui regroupe aujourd'hui 149 pays ou juridictions, dont les principaux centres financiers) ont mis les paradis fiscaux sous pression en vue de les inciter à devenir des juridictions coopératives. La France a pu bénéficier de cette évolution. La France a signé une vingtaine d'accords d'échanges de renseignements avec des juridictions comme les Îles Caïmans, Jersey, Guernesey ou le Liechtenstein. En outre, l'assistance administrative entre États donne les moyens aux vérificateurs de contrôler la réalité de l'implantation dans un paradis fiscal et

transfert des EMNs. Cela aura pour avantage de lutter contre l'asymétrie des informations et au demeurant d'ouvrir cet espace fermé dans lequel les EMNs opèrent. Néanmoins, cette condition n'est pas suffisante sans la coordination et la coopération des États, mais ce sera dans le long terme puisque pour l'heure, les États sont dans la concurrence pour attirer les investissements des EMNs. En outre, comme l'a relevé le professeur Jean-Pierre Le Gall, la neutralité des opérations intragroupes s'exprime soit par référence à un résultat, soit par référence à un moyen.⁷²⁴ À notre compréhension, le résultat de l'analyse de comparabilité et les prix de transfert obtenus varieraient sensiblement en fonction des moyens et de du résultat.

Comme l'illustre l'affaire qui opposait GlaxoSmithKline Inc. vs The Queen,⁷²⁵ la Cour Canadienne a rapporté que les bons comparables sont rares à cause du caractère unique des multinationales, et les imperfections du marché qui sont au cœur des bénéfices économiques de celles-ci. En outre, en raison du secret des affaires comme de la concentration croissante des entreprises sur le marché mondial, de telles données sont inexistantes ou non pertinentes, et par conséquent, non transposables à chaque espèce considérée.

243. Nous avons vu dans le paragraphe précédent que « le prix » n'est pas pertinent au sein d'une EMN. Aussi, d'un point de vue théorique, il n'existe pas de *prix du marché, similaires* ou *identiques* aux transactions entre entités indépendantes. Tout en ayant à l'esprit cette considération, Jynian Li affirme que *l'idée de la comparabilité ne respecte pas la notion d'une entreprise intégrée*.⁷²⁶ Cet auteur a précisé que les affirmations de l'OCDE sont trompeuses quand l'Organisation tente de justifier que « *le principe est théoriquement valide puisqu'il assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre (...). L'abandon de ce principe reviendrait à renoncer aux solides fondements théoriques décrits ci-dessus* ». ⁷²⁷ Néanmoins, l'absence d'une théorie économique susceptible d'orienter la répartition des bénéfices au sein d'une entreprise est la principale raison des problèmes bien connus d'évaluation des prix de transfert dans la pratique.⁷²⁸

la conduite d'une activité sur place. V. Cf. Philippe CAHANIN, « *L'évasion fiscale internationale des entreprises* », *GFP*, 2018, N°3, p.67.

⁷²⁴ Jean Pierre Le Gall, Quelques réflexions sur l'« arm's length principle » après le 46e congrès de l'International Fiscal Association (Cancun – oct. 1992), *Dr. fisc.*, 1992, n° 50, étude 100044.

⁷²⁵ J.P. VIDAL, « The Achilles'Heel of the Arm's Length Principle and the Canadian Glaxo-SmithKline Case », *Intertax.*, 2009, Vol. 37, p. 512-528.

⁷²⁶ Jynian Li, « Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions : Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines » in *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, ed. Wolfgang Schön and Kai Konrad, Springer, 2011, Vol.1, p.100.

⁷²⁷ OCDE, « Principes OCDE », 2017, op.cit., §1.14-1.15.

⁷²⁸ En effet, l'utilisation de la consolidation du bénéfice (recours au compte consolidé) a été proposée. Cette méthode propose de répartir le profit consolidé entre les sociétés du groupe à partir d'une clé de répartition. Elle est utilisée pour allouer le profit au sein des États fédérés des États Unis ; elle constitue également le fondement du projet ACCIS et de celui de la Commission indépendante pour une réforme de la fiscalité internationale des sociétés, dont sont notamment membres Eva Joly, Thomas Piketty et le prix Nobel d'économie Joseph Stiglitz, a une vision originale du sujet des prix de transfert puisqu'elle propose d'imaginer une multinationale unique, avec un profit mondial alloué suivant une clé de répartition aux différents États dans lesquels elle est située, V. ICRICT, Une feuille de route pour améliorer les règles d'imposition des multinationales – un avenir plus équitable pour la fiscalité mondiale, févr. 2018. Par ailleurs, Julien Pellefigue a également proposé une méthode, laquelle s'appuie sur la valeur de Shapley. L'auteur précise toutefois que cette méthode est extrêmement complexe, voire impossible à mettre en place. Voir : V. J. Pellefigue, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, Thèse Université Panthéon-Assas, 2012.

B. La légitimation de la fiction par le droit : procédé juridique

244. **Tentative de définition de la fiction juridique.** D'après Y. Thomas, la fiction⁷²⁹ est un procédé qui appartient à la pragmatique du droit. « Elle consiste à d'abord travestir les faits, à les déclarer autres qu'ils ne sont vraiment, et à tirer de cette adultération même et de cette fausse supposition les conséquences de droit qui s'attacheraient à la vérité que l'on feint, si celle-ci existait sous les dehors qu'on lui prête. »⁷³⁰ La fiction est une négation du vrai manifeste ; elle transgresse pour le fonder autrement, l'ordre même de la nature des choses. Elle ne se contente pas de mettre un terme à la recherche du vrai : c'est cette recherche même que, d'emblée, elle répudie.⁷³¹

Dans notre cas, la définition la plus complète et la plus juste serait que « *la fiction prend pour vrai ce qui est certainement contraire au vrai* »⁷³². Le principe de pleine concurrence correspond à cette définition.

La légitimation d'une fiction par les législateurs. En observant attentivement le fondement du principe de pleine concurrence, il n'y a pas de doute qu'il s'agit d'une fiction juridique (1). Cette fiction juridique est appliquée aux entreprises associées, et elle est énoncée dans les articles 7 et 9 du modèle de conventions fiscales bilatérales. Après avoir décrite la signification de la fiction juridique (1), nous soulignerons le cas particulier des établissements stables, à travers la notion d'approche autorisée de l'OCDE (2).

1. Le principe de pleine concurrence est une superposition de fictions.

a. La notion de fiction

245. **La « fiction » :** le mot fiction vient du latin *fictious*⁷³³ qui signifie mensonge. Selon le dictionnaire Larousse, la fiction est définie comme « la création de l'imagination, ce qui est du domaine de l'imaginaire ». Mais elle y est également définie comme « ce qui n'a qu'une valeur, qu'une réalité de convention ». Sous cet angle, le principe de pleine concurrence correspond à la description conventionnelle « l'OCDE affirme que les *États membres de l'OCDE ont convenus* que le principe de pleine concurrence est la norme internationale qui doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux et les administrations fiscales pour la fixation des prix de transfert »⁷³⁴.

246. **Définition positive.** Sur le plan strictement juridique, le principe de pleine concurrence est une fiction. Dans la théorie du droit, les fictions juridiques ne sont pas autre chose que des moyens techniques pour formuler des règles de droit.

⁷²⁹ Pour définir la fiction, nous nous sommes référés à l'ouvrage de Yan Thomas. Il ne semble pas y avoir de consensus sur la définition de ce terme, car plusieurs définitions ont été fournies. Nous avons retenu quelques-unes. V. Yan Thomas, « *Fictio Legis*. L'Empire de la fiction romaine et ses limites médiévales », Droits, *Revue française de théorie juridique*, 1995, N° 21. 48.

⁷³⁰ YAN Thomas, « *Fictio Legis*. L'Empire de la fiction romaine et ses limites médiévales », Droits, *Revue française de théorie juridique*, 1995, N° 21. 48.

⁷³¹ Ibid.

⁷³² C'est une définition élaborée par Cinus de Pistoia, laquelle a été recopiée par les juristes du XIV et XV^e siècles. Cité par Y. Thomas, *loc.cit*, n°17.

⁷³³ Ibid. ; Pour des analyses en profondeur sur les fictions juridiques en droit administratif, voir la thèse de Delphine COSTA, *Les fictions juridiques en droit administratif*, LGDJ, préf. Etienne PICARD, 2000.

⁷³⁴ OCDE, « Principes OCDE », 2017, §.1.1 Chap.1.

En effet, le principe de pleine concurrence est une *fiction juridique*⁷³⁵ considérant qu'une succursale⁷³⁶ et une filiale sont des entreprises indépendantes pour la détermination des profits imposables des groupes multinationaux de sociétés. L'évaluation des bénéfices attribuables aux entreprises multinationales se fonde sur ce concept fictif. Le principe de pleine concurrence est alors devenu un outil indispensable aux administrations fiscales afin de vérifier que les prix des transactions au sein des entreprises multinationales correspondent « au prix de pleine concurrence » ou « *arm's length* » et de procéder à des redressements lorsque ceux-ci ne refléteraient pas le prix de la pleine concurrence.

Il découle de ce principe que les sociétés mères, ses filiales et ses succursales sont traitées comme des entités indépendantes à des fins fiscales. Il résulte que la société multinationale en tant que groupe de sociétés n'a pas de personnalité juridique distincte. Ce principe, appliqué dans les relations entre le siège et l'établissement stable, est également à la source de la question des prix de transfert dont traite plus particulièrement l'article 9 (« Entreprises associées ») du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

247. Définition négative. En dépit du fait que la fiction est une méthode pragmatique du droit, le « principe de pleine concurrence » est perçu comme une « fiction ». Cette expression n'est pas heureuse, elle est péjorative. Elle a un caractère artificiel, fictif, instable factice et/ou hypothétique du principe de pleine concurrence. Il convient de réfléchir si la répartition de l'imposition des groupes de sociétés est artificielle étant donné qu'une fiction ne peut prétendre à la vérité sur la réalité des faits.

Les parties indépendantes qui concluent des transactions (transfrontalières) sont guidées par des forces du marché indépendantes de leur volonté. Les entreprises associées, au contraire, peuvent ne pas faire suffisamment attention aux forces du marché ou les ignorer du tout. En d'autres termes, les entreprises associées peuvent manipuler les prix de transfert puisque l'effet global de leurs transactions sera néanmoins le même au sein de la multinationale. Une telle manipulation peut affecter le niveau de profit des entreprises associées et, en fin de compte, le montant de l'impôt qu'elles paient dans les juridictions concernées⁷³⁷.

248. Une superposition de fictions. Nous pensons que le principe de pleine concurrence comprend une double fiction. D'une part, « l'approche de l'entité distincte » est une fiction juridique dans la mesure où elle considère comme vrai que les membres d'un groupe de sociétés sont perçus comme des sociétés distinctes pour le calcul des bénéfices du groupe, ce qui est faux, car ce sont en réalité des éléments indissociables d'une entreprise unitaire. Et d'autre part, l'application du principe admet la recherche ou la détermination du prix de pleine concurrence sur la référence du « marché libre » au sein d'un « espace ouvert », alors qu'en réalité, les groupes multinationaux réalisent les flux financiers et commerciaux au sein d'un « espace fermé » dans des conditions spéciales. Il s'agit d'une fiction économique.

En fait, la première fiction qui est juridique considère qu'une société mère et sa succursale sont des entreprises distinctes. Le prix doit être déterminé sur la base des transactions similaires sur le marché libre, lesquelles n'existent pas. Si le bien objet de la transaction intragroupe fait l'objet d'une transaction sur le marché libre, alors ce prix de transfert pourra être fixé par référence aux prix du marché, ce qui peut être rare, quand le marché est limité ou restreint (c'est le cas par exemple des

⁷³⁵ Alexandre GUILLEMONAT, Guillaume LOITRON et Théophile TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Droit fiscal*, 21 Mars 2019, N° 12, 202 ; Olivier MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *RDF*, 2014, N° 23, 392 ; Luis E. SCHOUERI, « Arm's length: Beyond the Guidelines of the OECD », *BIT*, 2015.

⁷³⁶ À la différence de la filiale, la « succursale » n'est qu'un établissement stable (ES). Elle ne dispose pas de la personnalité juridique. Elle est confondue avec sa société mère. La filiale a une personnalité juridique. Même si elle est possédée à 100% par un actionnaire unique. Elle est distincte de celui-ci. Cf. Bruno GOUTHIERE, *op.cit.*, 2018, §15010s.

⁷³⁷ Jérôme MONSENEGO, *Introduction to transfer pricing*, Kluwer Law International, 2015, p.17.

pays en développement). Quand bien même, la deuxième fiction qui est économique. Elle ignore que les transactions intragroupes interviennent dans *l'espace intégré* où le système de prix n'existe pas⁷³⁸.

Très peu de discussion a établi un regard critique sur la valeur scientifique du principe de pleine concurrence. La grande majorité des discussions relatives à ce principe portent sur les difficultés de sa mise en œuvre, ou soulignent les obligations documentaires incombant aux entreprises. Il est, à notre avis utile de revenir sur la véritable problématique des prix de transfert et de chercher à vérifier si la fiction juridique (du principe de pleine concurrence) permet d'y répondre. Ce point fera l'objet du paragraphe ci-dessous, et nous permettra de nous demander si législateur n'a pas tort en recourant à ce procédé.

b. Application de la fiction juridique au cas particulier des établissements stables

249. **Notion d'établissement stable**⁷³⁹ (ES). L'« établissement stable » est une notion conventionnelle. Sa définition est donnée à l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE et de l'ONU et où, une liste indicative (c'est-à-dire non-limitative) d'établissement stable y est référée.⁷⁴⁰ Juridiquement, un établissement stable ne possède pas de personnalité juridique et fiscale propre. Sa personnalité morale est confondue avec sa société-mère. Cependant, les règles d'attribution de la part de bénéfices de l'entreprise lui confèrent une personnalité fiscale distincte : c'est le principe de l'indépendance fiscale de l'établissement stable, appelée aussi « approche autorisée de l'OCDE » dans les lignes directrices de l'Organisation (en anglais *authorized OECD approach AOA*).

250. **Le principe de l'indépendance fiscale de l'établissement stable.** L'« approche autorisée » de l'OCDE, est la position que retient l'OCDE pour la délimitation des bénéfices imposables de l'établissement stable. Elle signifie que l'établissement stable est une entité séparée de la société mère au sens du droit fiscal, et ceci en dépit du fait que les deux forment une seule personne juridique, au sens du droit commun. Elle trouve son expression dans l'article 7(2) du Modèle de convention 2010 de l'OCDE et les commentaires de cet article⁷⁴¹. Selon ce principe, dit de pleine concurrence, les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et au prix du marché ordinaire. Nous allons voir rapidement l'importance et la signification de cette approche.

⁷³⁸ Il convient d'expliquer que d'un point de la technique des méthodes d'évaluation, si aucune transaction de marché portant sur le même bien ne peut être identifiée, un prix de marché *virtuel* devra être déterminé en se fondant sur les coûts de la multinationale (méthode traditionnelle de la marge nette). Ce prix de marché pourra être établi soit sur la base des coûts de production de la société augmentés d'une marge appropriée (méthode « net cost plus »), soit en défalquant des prix de vente aux tiers les coûts de distribution augmentés d'une marge appropriée (méthode « resale minus »). Dans les deux cas, la marge appropriée est établie à l'aide d'un processus de comparaison fondé sur la recherche de sociétés considérées comme étant comparable à la société testée. Il s'agit toujours la deuxième fiction.

⁷³⁹ La notion d'établissement stable est essentielle pour apprécier si des activités industrielles ou commerciales exercées dans un état ou territoire autre que celui de la résidence de la personne morale concernée sont imposables au lieu de la résidence ou, au contraire, au lieu d'exercice de ces activités. Chaque convention comporte une définition précise de l'établissement stable. Il faut donc s'y référer. V. BOI-INT-DG-20-20-10-20120912.

⁷⁴⁰ Cf. Art. 5 du MC OCDE et MC ONU ; V. OCDE, BEPS Action 7 : Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, 2016. Pour plus de réflexions, v. J. SASSEVILLE and A.A. SKAAR, General Report : « Is There a Permanent Establishment? », *Cahier de droit fiscal international*, 2009, Vol. 94a.

⁷⁴¹ Selon le paragraphe 2 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, les bénéfices de l'établissement stable sont calculés comme si l'établissement stable était une entreprise distincte de celle dont il dépend, sous réserve des dispositions du paragraphe 3 de ce même article. Selon ce principe, dit de pleine concurrence, les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et au prix du marché ordinaire.

251. **Importance et explication.** Le concept juridique d'établissement stable, revêt une importance particulière, car, non seulement, c'est un instrument d'identification de la source d'un bénéfice⁷⁴², mais simultanément c'est un instrument d'attribution de pouvoir de l'imposer⁷⁴³. Ceci s'explique par le fait que d'une manière générale, les conventions fiscales prévoient qu'une entreprise d'un État qui exerce une activité dans l'autre État n'est imposable dans cet État que si l'activité dans cet État est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable. Ainsi, deux situations peuvent apparaître en présence de conventions. Soit, l'entreprise n'exerce pas son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable ; dans cette situation, l'État de l'exercice en cause ne peut imposer les bénéfices de l'entreprise; celle-ci étant exclusivement imposable par l'État de résidence, conformément au droit interne de cet État. Soit, l'entreprise exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable ; l'État de situation de l'établissement est en droit d'imposer les bénéfices et l'État de résidence doit éliminer la double imposition.

La définition de l'établissement stable présente donc des enjeux très importants pour les États : parce qu'à travers elle se dévoilent les équilibres économiques entre États contractants ; parce que les entreprises peuvent éviter la qualification d'établissement stable afin de ne pas faire entrer dans le champ de la loi fiscale de l'État d'accueil une partie de leurs activités, ce qui explique pourquoi l'OCDE a tenté de redéfinir (en l'élargissant) le concept d'établissement stable dans le cadre de l'action 7 du projet BEPS.⁷⁴⁴ Ainsi, l'ES permet de délimiter les compétences restrictives des États contractants. Il permet de savoir si un pays appliquant le principe de territorialité conserve son pouvoir d'imposer toutes les fois qu'est en cause une société non-résidente exerçant sur son territoire certaines activités que le droit interne fait rentrer dans les catégories d'établissement, de représentant dépendant ou de cycle commercial complet.

c. Réflexions sur le recours à la fiction juridique

252. Le législateur peut-il avoir tort ? Pour connaître les arguments qui ont conduit le législateur à procéder à l'utilisation d'une fiction juridique, il est peut-être judicieux de définir brièvement la fabrique du « droit » à travers R. Hertzog^{745,746}, et d'exposer la position des juristes et des économistes pour confirmer ou infirmer la rationalité juridique ou l'objectivité du principe de pleine concurrence.

2. Le point de vue de Hertzog : « l'incohérence est un moteur essentiel de la fabrique du droit »

253. Le doyen J. Carbonnier⁷⁴⁷ écrivait que « le droit est une réponse à l'angoisse du monde ». R. Hertzog⁷⁴⁸ rappelait qu'« ayant pour objet d'assurer l'ordre dans la société, de clarifier et d'ordonner les relations entre les personnes et de créer la sécurité, il doit être intelligible et rationnel, avant même d'être juste. » Il soulignait également qu'« imaginer un système juridique parfaitement cohérent dans toutes ses dispositions est une utopie nécessaire, mais y croire serait de la grande naïveté »⁷⁴⁹.

⁷⁴² B. CASTAGNÈDE, *op.cit.*, §.317, p.406.

⁷⁴³ *Ibid.*

⁷⁴⁴ Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*, Action 7, Rapport final (2016).

⁷⁴⁵ Robert HERTZOG est Professeur à l'Université de Strasbourg III.

⁷⁴⁶ Sur le sujet de l'efficacité économique du droit, v. Arnaud RAYNOUARD, « Faut-il avoir recours à l'analyse économique du droit (AED) pour assurer l'efficacité économique du droit ? », *Revue de la recherche juridique, droit prospectif*, 2008, n°2008/22 NS, p. 2509-2521 ; A. RAYNOUARD, A.-J. KERHUEL, « L'Évaluation des systèmes juridiques au cœur de la tourmente », *Recueil Dalloz*, 2010, p. 2928.

⁷⁴⁷ Appelé également le Doyen Carbonnier est considéré comme le plus grand juriste français du XXe siècle. Cité dans : Robert HERTZOG, « L'incohérence, une composante méconnue des systèmes juridiques », *Mélanges Gérard. MARCOU*, Coll. Bibliothèque André Tunc, 2017, p. 645.

⁷⁴⁸ *Ibidem.*

⁷⁴⁹ Robert HERTZOG, *ibid.*, p. 648.

254. **L'incohérence, une composante naturelle des systèmes juridiques.** Il distingue, entre autres, les « incohérences »⁷⁵⁰ du fondement de la règle ou de l'institution juridique, et aborde cette notion « d'incohérence » comme étant une anomalie, en faisant observer que la production humaine comporte toutefois des imperfections qui le mettent en conflit avec ses propres finalités et peut devenir un facteur de désordre. Toutefois, il développait que « si l'incohérence dans le droit est *une anomalie, elle n'est ni une rareté ni un scandale, car, au-delà des imperfections de toute production humaine, elle résulte de facteurs structurels du système juridique* ». Il précisait alors que *l'incohérence est une composante naturelle des systèmes juridiques*⁷⁵¹, *un moteur essentiel de la fabrique du droit*⁷⁵² et contribue à expliquer ses caractères dominants : *l'instabilité, la complexification, la prolifération des textes et des normes*⁷⁵³. Ainsi, il arrive à la conclusion que les incohérences dans la production de la norme résultent nécessairement de la complexification qui se traduit par l'obligation de créer « *un produit collectif, compromis d'intérêts multiples* » et aussi « *un produit réputé unique, malgré des auteurs changeants* ».

Le processus d'élaboration comporte des phases de négociations et de controverses où s'affrontent doctrines, opinions et intérêts. Ainsi, l'idéologie des participants leurs niveaux de formation, leurs engagements politiques, les intérêts auxquels ils sont attachés changent d'une personne à l'autre, d'un État à l'autre. Au final, le texte adopté n'exprime la volonté explicite d'aucun individu, ni même d'un groupe précis, garant de sa cohérence et rationalité.

255. **La rationalité juridique du principe de pleine concurrence** (suivant l'écrit de R. Hertzog). Selon les lignes directrices de l'OCDE, le principe de pleine concurrence est le consensus international en matière de prix de transfert. C'est clairement une norme qui correspond aux définitions données par R. Hertzog, en tant qu'« *un produit collectif et compromis d'intérêts multiples* », cela en dépit de la divergence des points de vue (voir paragraphe ci-dessous). Nous avons vu que l'OCDE est aujourd'hui une grande plateforme pour les discussions internationales qu'on peut qualifier les plus abouties en matière de mesures fiscales internationales. Le débat sur les orientations et les contenus subissent des arbitrages successifs. De plus, le principe de pleine concurrence est largement accepté par tous les pays.

256. **La légitimité de l'OCDE peut être contestée pour les pays en développement.** Néanmoins, cette rationalité juridique qui paraît avoir un fondement stable peut être remise en question à cause d'un problème de légitimité. Le professeur M. Bouvier⁷⁵⁴ analysait la transformation du pouvoir d'élaboration des normes, ce qu'il qualifie de « *nouvelle gouvernance financière* ». Il a observé qu'en réalité les normes aujourd'hui prennent naissance au-delà des frontières nationales et dans un cadre théorique s'enracinant dans le modèle de la gestion des entreprises. Il soulève que « *bien que les finances publiques relèvent d'une tradition démocratique confiant aux seuls parlement un pouvoir normatif en matière budgétaire et financière, on assiste aujourd'hui à l'essor d'une production de normes financières par des organismes internationaux indépendants, et par conséquent de normes extérieures aux États comme aux parlements nationaux.* »⁷⁵⁵ L'OCDE est l'exemple le plus concret d'institution internationale qui poursuit cet objectif, qui définit des standards et qui produit des normes fiscales internationales. Plusieurs questions méritent d'être posées, notamment en ce qui concerne la légitimité de l'organisation internationale à émettre de telles normes fiscales sur le plan

⁷⁵⁰ La notion de cohérence est envisagée comme le définit Hertzog : « une liaison ou un rapport étroit d'idées qui s'accordent entre elles » et son contraire, l'incohérence comme « un manque de lien logique et d'unité dans les idées ou propos pouvant aller jusqu'à une contradiction manifeste, mais qui peut s'arrêter bien avant et ne pas affleurer dans le champ du droit « opérationnel ».

⁷⁵¹ Robert HERTZOG, *ibid.*, p. 654.

⁷⁵² Robert HERTZOG, *ibid.*, p.661.

⁷⁵³ *Ibid.*

⁷⁵⁴ Michel BOUVIER, Nouvelle gouvernance financière publique et transformations du pouvoir politique, in Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration (Mélanges R. Hertzog), Economica, 2010.

⁷⁵⁵ *Id.*

mondial. L'Organisation bénéficie-t-elle d'une normativité suffisante pour imposer une sanction juridique en cas de non-respect ? Quel est le mécanisme d'évaluation mis en place ? Une autre question pourrait être de se dire si la délocalisation de la production des normes n'est pas moins problématique que les diverses interprétations faites des normes en droit interne qui soulève *in fine* la légitimité des normes qu'elle émette. On pourrait se demander si une telle interprétation correspond bien à une réalité ou si elle ne relève pas d'une fiction.

a. La rationalité juridique du principe : cas du droit français

257. En droit français, l'activité du législateur est soumise à un « contrôle de rationalité⁷⁵⁶ » par le Conseil constitutionnel⁷⁵⁷ : c'est le contrôle de constitutionnalité des normes fiscales législatives. Dès lors, l'exigence de rationalité pèse sur le législateur depuis 1983.⁷⁵⁸ Ainsi, le Conseil Constitutionnel exige, que le législateur se fonde sur des critères « objectifs et rationnels » pour justifier les discriminations fiscales relatives aussi bien à l'assiette, au taux des prélèvements, qu'à la désignation des redevables ou à l'octroi des avantages fiscaux.⁷⁵⁹ Par exemple, dans le cadre du contrôle du principe d'égalité devant l'impôt, le Conseil constitutionnel concrétise les dispositions de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Ainsi, l'exigence d'objectivité et de rationalité était devenue une condition de production des normes fiscales législatives.⁷⁶⁰ Le professeur B. Castagnède précisait que « Bien que l'exigence de critères objectifs et rationnels ne soit pas explicitement formulée (...), elle se trouve au cœur du raisonnement suivi par le Conseil Constitutionnel. »⁷⁶¹ Néanmoins, M. Pelletier soulignait qu'il a paru difficile de rattacher une exigence de rationalité au texte de l'article 13 de la Déclaration relatives à l'égalité devant l'impôt.⁷⁶² Ce qui modifie sensiblement la portée de l'exigence de la rationalité. Il expliquait que les tentatives d'identification de l'exigence d'objectivité et de rationalité résultaient sur une *spéculation*. En 1993, une nouvelle formulation de l'exigence pesant sur le législateur a été adoptée⁷⁶³. Selon Éveillard, « le Conseil constitutionnel adopte *un lien téléologique*⁷⁶⁴ », en ajoutant que l'exigence de critères objectifs et rationnels *s'apprécie en fonction des buts recherchés par le législateur*.⁷⁶⁵

En résumant, il résulte que la formulation employée de 1983 à 1993 est susceptible de signifier que les normes fiscales législatives doivent, pour être valides, être cohérentes et rationnelles ; la formulation employée depuis 1993 signifie que c'est l'activité du législateur – et non les normes fiscales législatives - qui est soumis à cette exigence de cohérence. En conséquence, le maintien de

⁷⁵⁶ Thierry LAMBERT, et J.J BIENVENU, *Droit fiscal*, 3^e éd., P.U.F, Coll. Droit fondamental, 2003, 446p., p.66.

⁷⁵⁷ Une construction semblable est réalisée par la Cours de Justice de la Communauté Européenne (C.J.C.E), dans le cadre du respect des libertés communautaires, par le biais de la référence à la cohérence du système fiscal. V. Bernard CASTAGNÈDE, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, Lextenso, N° 86-87, 2001, p.4-14, p.10.

⁷⁵⁸ Favoreu L. et P. Philip, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 13^e éd., Dalloz, Coll. Grands arrêts, 2005, XXXV-1065p, n° 32.

⁷⁵⁹ Marc PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz, 2008, p.66-67.

⁷⁶⁰ Selon M. Pelletier, « le Conseil Constitutionnel censure sur ces fondements, depuis 1995, des dispositions édictées par le législateur »

⁷⁶¹ Bernard CASTAGNÈDE, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *L.P.A*, n°86-87, 2001, p.4-14, p.10-11.

⁷⁶² G. ÉVEILLARD, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *L.P.A*, n°20, 2000, pp.8°16, p.8 ; Jean LAMARQUE, « Sources du droit fiscal. Droits fondamentaux constitutionnels », n° 3, n° 22. Cité dans Pelletier Marc, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz, 2008, p.66-67.

⁷⁶³ Marc PELLETIER, *op.cit.*, 2008, p.68.

⁷⁶⁴ G. ÉVEILLARD, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *L.P.A*, n°20, 2000, pp.8°16, p.12.

⁷⁶⁵ G. ÉVEILLARD, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *L.P.A*, n°20, 2000, pp.8°16, p.8.

l'exigence de « critères objectifs et rationnels », en matière fiscale, pèse sur l'activité du législateur fiscal et non sur les normes fiscales. Il paraît que le Conseil constitutionnel ne voulait pas remettre en cause explicitement sa construction première, mais seulement encadrer l'activité du législateur. À cet égard, le Conseil Constitutionnel mobilise les dispositions de l'article 6 de la Déclaration de 1789, au travers de l'objectif constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, pour limiter le pouvoir fiscal du législateur.⁷⁶⁶ Ce faisant, le Conseil Constitutionnel maintient ainsi, l'exigence de cohérence pesant sur les normes fiscales, tout en renouvelant le fondement de cette exigence.⁷⁶⁷

En définitive, dans l'ordre juridique étatique, aucune norme juridique extérieure aux normes constitutionnelles ne fonde la validité de ces dernières. La supra-constitutionnalité n'existe pas, en matière fiscale en droit interne. En d'autres termes, les normes internationales ne conditionnent pas l'existence des normes fiscales constitutionnelles dans l'ordre juridique étatique.

En droit français, aucun problème de légitimité ne perturbe le principe de pleine concurrence. Mais, le principe peut présenter deux écueils pour les pays en développement : d'une part, sa rationalité juridique (que nous entendons comme l'aptitude du principe à la protection de la juridiction fiscale de l'État contre les risques de pertes de recettes liées aux pratiques de fraude ou d'évasion fiscale internationale) n'a pas encore été établie dans les pays en développement. Et d'autre part, la légitimité de l'OCDE est contestable pour les pays qui ne sont pas partis à l'Organisation. Somme toute, c'est surtout la mise en œuvre du principe à l'échelle mondiale qui peut présenter la principale défaillance du principe, que l'OCDE ne peut améliorer.

b. L'hétérogénéité dans le respect du principe : une défaillance intrinsèque du principe

258. Le professeur M. Bouvier⁷⁶⁸ développait l'importance considérable qui devrait être accordée au respect du concept par chaque État (en droit interne). Il expliquait que l'hétérogénéité et l'équilibre instable du système politique, économique et financier intègrent le mode de fonctionnement et encadrent la logique juridique et de gestion, dans le respect de mise en œuvre du système. En d'autres termes, il souligne qu'il est fondamental que les États partagent une même logique juridique et de gestion et il est nécessaire que celle-ci soit parfaitement intériorisée afin qu'une autodiscipline du système devienne possible. En outre, il a précisé que : « lorsque l'on se trouve placé face à la nécessité de piloter un système complexe, il apparaît élémentaire non seulement qu'un langage commun à l'ensemble des acteurs soit utilisé mais aussi qu'ils respectent une logique commune de fonctionnement, de normes communes »⁷⁶⁹. Ces impératifs de régulation posent nécessairement le problème d'une méthode permettant d'appréhender la complexité et de déterminer les techniques adéquates ». ⁷⁷⁰

259. Le professeur J. Monsenego constate justement qu'il persisterait une défaillance intrinsèque du principe de pleine concurrence. Il a observé que « (...) *certain intrinsic features of the arm's length principle cannot be avoided or improved: for example, although groups pursue a common interest, the arm's length principle as it is stated in the OECD guidelines and accepted by most countries clearly expects each party to a transaction to act in its own interest* ». ⁷⁷¹ Les aspects qui sont le plus souvent mis en exergue portent sur la nécessaire clarté des dispositifs de fonctionnement, sur l'évaluation des

⁷⁶⁶ Conseil Constitutionnel, 29 décembre 2005, n°2005-530 DC, préc., cons. N° 77-89.

⁷⁶⁷ Marc PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz, 2008, p.69.

⁷⁶⁸ Michel BOUVIER, « Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique », *Mélanges Pierre BELTRAME*, éd. Presses de l'Université d'Aix Marseille, 2010, p. 130.

⁷⁶⁹ Michel BOUVIER, « Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique », *Mélanges Pierre BELTRAME*, éd. Presses de l'Université d'Aix Marseille, 2010, p. 130.

⁷⁷⁰ Michel BOUVIER, « Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique », *Mélanges Pierre BELTRAME*, éd. Presses de l'Université d'Aix Marseille, 2010, p. 130.

⁷⁷¹ Jérôme MONSENEGO, op.cit., 2015, p.19.

politiques budgétaires et financières, sur la qualité et la fiabilité des informations.⁷⁷² Nous proposons de poursuivre cette démonstration sous l'angle économique, en se basant sur les conclusions des recherches de J. Pellefigue.

c. La position des économistes : le principe est une fiction économique

260. Dans ce paragraphe, nous évoquerons les arguments économiques, en l'occurrence les travaux de J. Pellefigue dans sa thèse publiée. Cet auteur a analysé les problématiques des prix de transfert sous l'angle économique. Il a démontré que le principe de pleine concurrence n'est pas approprié aux caractéristiques de l'économie mondiale actuelle⁷⁷³, dont la globalisation de l'économie d'une part, et le développement de l'économie numérique d'autre part. Se penchant sur la globalisation de l'économie, J. Pellefigue identifie une double limite au principe de pleine concurrence à savoir l'accroissement du poids économique des multinationales et la multipolarisation du commerce international.⁷⁷⁴

261. **Confirmation du dépassement du principe.** Selon cet auteur, l'accroissement du poids économique des multinationales constitue le premier argument de dépassement du « principe de pleine concurrence ». Cet argument suppose qu'au moment de la création du principe, les organisations et leurs structures étaient simples.^{775,776} Mais actuellement, leur organisation interne est devenue fort complexe, « avec des processus de recherche, production, marketing et distribution fragmentée entre de nombreuses filiales »⁷⁷⁷ engagées dans des échanges intragroupes variés, qui incluent également le financement et le droit d'usage d'actifs incorporels. Confrontés à ces bouleversements quantitatifs et qualitatifs, le principe atteint sa limite.

262. **Multipolarisation du commerce international.** Par ailleurs, l'auteur a indiqué que la dynamique du commerce international a changé. Ayant longtemps concerné les pays développés, la part des autres pays, et principalement les BRIC, dans le commerce international n'a cessé d'augmenter au cours des années 2000. Il a observé qu'en 1992 les économies avancées représentaient 80 % du commerce mondial, les BRIC 5 % et les autres pays 15 %, en 2012. Dès lors, les économies avancées ne représentent plus que 60 % du commerce mondial, les BRIC 15 % et les autres pays 25 %.⁷⁷⁸ Les analyses de K. Zsuzsanna corroborent cette affirmation⁷⁷⁹.

⁷⁷² Michel BOUVIER, « Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique », *Mélanges PIERRE BELTRAME*, éd. Presses de l'Université d'Aix Marseille, 2010, p. 130.

⁷⁷³ V. A. D. Chandler Jr, F. Amatori et T. Hikino, *Big Business and the Wealth of Nations*, Cambridge University Press, 1997.

⁷⁷⁴ Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, Thèse, Panthéon Assas, Paris.

⁷⁷⁵ Il fait valoir l'argument selon lesquelles, les multinationales avaient une importance économique marginale dans les années 1930, mais que la situation a changé radicalement aujourd'hui. Ainsi, ces multinationales ont aujourd'hui une importance économique comparable à de petits États. Les 2 000 plus importantes multinationales réalisent ainsi un chiffre d'affaires cumulé annuel de l'ordre de XX mds \$ et un profit de l'ordre de XXX mds \$. Source : Forbes Global 2000, www.forbes.com/global2000/list ; World Federation of Exchanges, 2017 Market Highlights, www.world-exchanges.org

⁷⁷⁶ A l'heure actuelle, leur poids dans le commerce mondial est dominant puisqu'on estime que 30 % à 60 % des échanges internationaux sont intra-groupe.

⁷⁷⁷ V. Giorgio B. NAVARETTI and Anthony VENABLES, *Multinational Firms in the World Economy*, Princeton University Press, 2004.

⁷⁷⁸ Julien PELLEFIGUE, *Economie et droit fiscal*, Cours Paris II, Panthéon-Assas, 2015-2016.

⁷⁷⁹ Voir : K. ZSUZSANNA, « U.N Final Manual on Transfer Pricing for Developing Countries », *Journal of International Taxation*, 2013, pp.10-11. Il cite que : « The U.N. Transfer Pricing Manual prepared by the U.N. Tax Committees Subcommittee on Transfer Pricing is evidence of the growing importance of the BRICS in international taxation ».

263. Par ailleurs, J. Pellefigue critique l'idée de comparaison sur laquelle repose le principe de pleine concurrence⁷⁸⁰. Rappelons que le principe est fondé sur le postulat selon lequel fixer le prix des transactions intragroupes par référence aux prix de marché permet d'aboutir à un partage acceptable de la base taxable des multinationales. Et la réglementation des prix de transfert consiste à traiter les transactions intragroupes comme si elles avaient eu lieu entre des entreprises indépendantes. En d'autres termes, les filiales seront traitées comme si elles étaient indépendantes.

D'après J. Pellefigue⁷⁸¹, l'idée de comparaison est malheureusement incorrecte car elle est fondée sur deux erreurs économiques fondamentales. Premièrement⁷⁸², car une multinationale vaut plus que la somme de ses parties. Deuxièmement⁷⁸³, l'application de méthode de comparaison avec les entreprises indépendantes ne permet pas d'établir des prix de transfert fiables. Dès lors, l'auteur précise que le principe traverse une *crise*, laquelle procède au contraire de mouvements macroéconomiques de fond dont les effets ne sont pas près de s'atténuer.⁷⁸⁴ La déclaration de V. Gaspar, Directeur du département des affaires fiscales au FMI semble confirmer cette affirmation: « *Tax system is 100 years old, implemented through a maze of international tax treaties, but there a number of fundamental concepts that are under strain, the concept of permanent establishment and arm's length principle* »⁷⁸⁵.

d. Le principe pose un problème de sécurité juridique pour les contribuables EMNs

264. Selon Y. Brauner, « le principe de pleine concurrence désavantage particulièrement ceux qui comptent beaucoup sur les actifs incorporels dans leur métier »⁷⁸⁶. Il est très imprécis et génère un désavantage artificiel pour les contribuables qui effectuent des transactions transfrontalières intragroupes régulières.

265. Le droit à la « sécurité juridique »⁷⁸⁷ et fiscale. Il s'agit d'un facteur important pour l'attractivité des investissements internationaux dans un État. En effet, le concept peut être entendu par le fait que « les contribuables doivent être informés de façon certaine et sans équivoque des conséquences fiscales que pourraient entraîner leurs actions »⁷⁸⁸. La Cour de justice de l'Union Européenne a précisé que « le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes

⁷⁸⁰ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », *Bulletin fiscal*, 2014, N° 12/14, p.9.

⁷⁸¹ *Ibid.*

⁷⁸² *Ibid.*

⁷⁸³ *Ibid.*

⁷⁸⁴ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert un changement radical s'impose », *Bulletin fiscal*, 2014.

⁷⁸⁵ Déclarations de Vitor Gaspar, directeur des affaires fiscales au Fonds Monétaire International pendant la « Spring Meetings of the Boards of Governors of the International Monetary Fund (IMF) and the World Bank Group (WBG) », *Fiscal Forum*, April 22, 2018.< <https://twitter.com/icrict/status/989863466013020161?s=20>>

⁷⁸⁶ Cet auteur a critiqué essentiellement le fondement du principe par rapport aux transactions intragroupes incluant des actifs incorporels. Il cite: « *the ALP is very inaccurate and generates an artificial disadvantage to taxpayers who engage in regular cross-border, intra-group transactions. This system particularly disadvantages those who rely heavily on intangibles in their trade.* » Yariv Brauner, « Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes », *Va. Tax Rev.*, 2008, Vol. 79, N° 28, p. 103

⁷⁸⁷ Pour plus d'analyse sur « la sécurité juridique », voir dans les rapports et jurisprudence française : Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport O. Fouquet au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, in O. Fouquet, J. Burguburu, D. Lubeck, S. Guillemain : *Dr. fisc.* 2008, n° 27, étude 403, n° 2) et évoque à cet égard plusieurs décisions (concl. F. Séners sous CE, ass., 26 oct. 2001, Ternon, n° 197018 : *Rec. CE* 2001, p. 497. – Cons. const., déc. n° 2005-530 DC, 29 sept. 2005 : *Rec. Cons. const.* 2005, p. 168 ; *RJF* 3/2006, n° 290. – CE, ass., 24 mars 2006, n° 288460, n° 288465, n° 288474 et n° 288485, Sté KPMG et a : *JurisData* n° 2006-069857 ; *Dr. fisc.* 2006 n° 16 comm. 83 ; *Rec. Lebon*, p. 154. – Cass. ass. plén., 21 déc. 2006, n° 00-20.493 : *Bull. civ.* 2006, ass. plén. n° 15).

⁷⁸⁸ *Id.*

individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités »⁷⁸⁹.

De ce qui précède, on peut constater que les disciplines du droit et de la science économique ont chacune leur perception d'un groupe multinational de sociétés/EMN. Sur le plan juridique, la fiction juridique correspond à l'esprit du législateur (notamment dans les pays de l'OCDE), et qu'elle semble être cohérente et ne pose pas de problème de rationalité. Sur le plan économique, la fiction juridique correspond à un problème de rationalité. Elle suscite un problème sérieux mettant en évidence la possibilité offerte aux groupes multinationaux de sociétés de délocaliser les profits si elles demeurent imposées sous le concept d'entité indépendante. Et enfin, sur le plan administratif, le risque de l'hétérogénéité de la conformité à ce principe peut causer des écarts de traitement fiscal par chaque État. Or, c'est justement ces écarts de traitement qui ouvrent la voie au transfert indirect des bénéfices. Il ne reste plus qu'à vérifier si le principe de pleine concurrence satisfasse à la problématique initiale des prix de transfert, dont la répartition équitable des bénéfices créés par les groupes multinationaux.

§ 2. Répartition inéquitable des richesses

266. Nous avons vu que la réglementation des prix de transfert a pour objectif *la répartition équitable des richesses* générées par un groupe multinational. Autrement dit, elle doit permettre à chaque État ou territoire de contrôler les bases taxables des sociétés et de vérifier si elles correspondent aux activités économiques effectivement réalisés et notamment à la valeur créée. Nous allons examiner si l'objectif a été atteint (A), et démontrer que des approches non-coordonnées ont vu le jour (B).

A. Brèves réflexions sur les objectifs fiscaux du principe

267. **Utilité des règles de prix de transfert.** Les objectifs des règles sur les prix de transfert devraient consister, d'une part, à déterminer les bénéfices taxables des entreprises multinationales, et d'autre part, à répartir ces profits au sein de chaque juridiction où les EMNs ont une opération et une présence taxable⁷⁹⁰. À travers la revue de littératures et des développements précédents, nous démontrerons que la répartition des profits des EMNs n'est ni équitable, ni fiable, laissant ainsi une inégale répartition des bases taxables des EMNs.

Avant d'aborder cette discussion, nous décrivons les tentatives de justification de l'OCDE pour le maintien du principe et vérifierons les objectifs fiscaux que l'Organisation a fixé d'atteindre.

1. Tentatives de justification de l'utilisation du principe de pleine concurrence

268. Suite aux critiques du principe de pleine concurrence, les lignes directrices en matière de prix de transfert ont été réécrites afin de tenir compte des mesures issues du projet BEPS de l'OCDE/G20. Néanmoins, le principe de pleine concurrence demeure le consensus international, étant donné que l'OCDE a réaffirmé le principe. Aussi, les défaillances provenant du fondement du principe demeurent. Comme le souligne B. Gouthière : « *Il est évident que ces prix ne reflètent pas nécessairement le libre jeu des forces du marché ; ces prix pour des raisons de politique de groupe peuvent s'écarter sensiblement de ceux qui seraient constatés entre entreprises indépendantes, pour des transactions identiques sur le marché « libre », c'est-à-dire des « prix de pleine concurrence »*⁷⁹¹. L'OCDE a justifié le maintien du principe de pleine concurrence que nous aborderons dans le paragraphe ci-après.

⁷⁸⁹ Concl. avocat général Fintan-Duff, 15 févr. 1996 ; en ce sens, CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/Commission : Rec. CJCE 1993, I, p. 3283. – V. J.-P. Lieb, La sécurité à travers les prises de position et la documentation de l'administration : RF fin. publ. nov. 2010, n° 112 ; Rev. Gestion et Finances publiques, déc. 2011, n° 12, p. 888

⁷⁹⁰ Cette problématique est appelée « income allocation » par Peggy Musgrave. Voir : Peggy MUSGRAVE, « Interjurisdictional equity in company taxation : principles and applications to the European Union », in Cnossen (ed.), *Taxing Capital Income in the European Union, Issues and Options for Reform*, Oxford University Press, 2000.

⁷⁹¹ Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 12^{ème} éd., Francis Lefebvre, 2018, p.1248, §75950.

a. Les lignes directrices de l'OCDE

269. Il importe de préciser que l'OCDE a avancé plusieurs avantages pour le maintien du principe que nous reverrons rapidement dans ce paragraphe.

Efficacité et quasi-universalité du principe. Sur le plan pratique, l'OCDE justifie le maintien du principe en affirmant que le principe fonctionne dans la majorité des cas.⁷⁹² Par ailleurs, l'Organisation ajoute que le principe est accepté par la majorité des pays.

Prévention de la double imposition et de l'évasion fiscale internationales. H. Hamaekers⁷⁹³ avait observé que « dans le rapport de l'OCDE de 1979, l'OCDE écrivait que « *le principe de pleine concurrence visait à promouvoir une démarche commune par les pays membres afin de prévenir la double imposition et l'évasion fiscales* »⁷⁹⁴.

Neutralité. Les lignes directrices de l'OCDE de 1995 précisait que « l'égalité de traitement des entreprises multinationales et des entreprises indépendantes et de surcroît la prévention de la distorsion de la concurrence était le fondement du principe de pleine concurrence »⁷⁹⁵.

Il est permis de constater que ces avantages sont considérables. On peut même affirmer qu'ils ont contribué à la maturité du principe. Toutefois, ces objectifs sont lacunaires. Ils n'ont pas laissé paraître de façon précise l'objectif « d'équité ». L'équité est ici entendue comme la prise en compte de la juste répartition de l'assiette fiscale entre les États où les sociétés membres du groupe multinational de sociétés opèrent et réalisent des activités substantielles. À cet égard, il n'a pas été précisé, par exemple, si le « principe de pleine concurrence » permette d'atteindre la juste part d'impôt des EMNs dans chaque État ou juridiction où elle opère.

270. Les auteurs se sont interrogés sur l'objectif primaire du principe de pleine concurrence. S'agit-il d'un principe qui vise la répartition des profits mondiaux des EMNs, ou d'un principe qui permet de lutter contre le transfert indirect de bénéfices. Les positions des auteurs sont divergentes. Selon M. Pankiv⁷⁹⁶ le principe de pleine concurrence doit viser d'abord la répartition des profits des EMNs ; toutefois, il peut, dans un second temps, viser un autre objectif dont la lutte contre l'érosion de la base d'imposition, ce qu'on dénomme simplement « mesure anti-abus », en anglais, plus connu par la terminologie « *anti-abuse rule* ». Nous soutenons cette affirmation. Selon T. Balco⁷⁹⁷, le principe de pleine concurrence « *a un double rôle : d'une part, il est utilisé comme une règle anti-abus afin d'éviter la pratique du transfert de bénéfices ou de revenus. D'autre part, il joue également un rôle très important en matière d'élimination de la double imposition* ». Sur ce dernier, nous pensons que cette affirmation est discutable. Nous y reviendrons dans le Chapitre suivant.

271. Notre analyse est que l'article 9 des conventions fiscales bilatérales concerne les entreprises associées, ainsi que la détermination de leurs bénéfices imposables. Aussi, il est nécessaire de restaurer la suprématie de cet article, et in fine, l'objectif du principe lequel devrait préciser la

⁷⁹² OECD, « OECD, 1995 », § 1.13.

⁷⁹³ Hubert HAMAEEKERS, « Arm's length – How long? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation*, Essays in Honour of Klaus Vogel, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2002, Vol.26, p.38-39.

⁷⁹⁴ OECD, « OECD, 1979 », §1.6: « the arm's length principle existed and that the report aimed to promote its common application by Member countries in order to prevent double taxation and tax avoidance. »

⁷⁹⁵ OECD, « OECD, 1995 », § 1.7 : the equal treatment of MNEs and independent enterprises, and in this way, the avoidance of the distortion of competition was a foundation of the arm's length principle

⁷⁹⁶ Martha PANKIV, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle*, IBFD, 2017, Vol. 6, p.2.

⁷⁹⁷ Tomas Balco est Chef de l'Unité des prix de transfert à l'OCDE. « At a domestic level in most countries, the [arm's-length principle] plays the role of an anti-abuse rule, addressing the practice of profit or income shifting. It also plays a very important role in terms of eliminating double taxation ». Lena ANGVIK, « The future of the arm's length principle », *International Tax Review*, 2017, December 8.

répartition des profits des EMNs entre les États. Le professeur Y. Brauner⁷⁹⁸ a indiqué que « (l)es règles sur la détermination du principe de pleine concurrence sont étranges (...) dans la mesure où leur substance est complètement unilatérale, (...), les pays ne coordonnent pas la mise en œuvre de ces règles sur le fond. (...) Étrange car leur objectif est de répartir efficacement les matières imposables entre deux juridictions fiscales (ou plus) en fixant le prix de transfert d'une transaction, donc les revenus – susceptibles d'être soumis à impôt sur les bénéfices de sociétés dans ces juridictions ; or, les « prix » déterminés par les pays concernés pourraient être très différents. Si une convention fiscale est appliquée, il est probable que le problème sera moins résolu en obligeant un membre de la convention bilatérale à respecter les « ajustements »⁷⁹⁹ des autorités fiscales de ses partenaires conventionnels. »

La question qui mérite d'être posée est pourquoi la règle internationale admise n'a pas choisie l'équité comme un objectif prioritaire. On doit s'interroger si le principe permet d'identifier la création et la localisation de la valeur au sein d'un monde globalisé et des EMNs intégrées.

b. Le concept permet-il d'atteindre la répartition équitable des bénéfices des EMNs ?

272. **Équité.** J. Pellefigue rappelait que la réglementation des prix de transfert a pour objectifs de prendre en compte deux conditions à savoir l'équité dans le partage de la base fiscale entre les filiales d'un groupe et l'efficacité du partage de la base taxable (considération de faisabilité pratique). Selon Aristote, « l'équité : c'est une sorte de justice et non une disposition différente de la justice. »⁸⁰⁰. L'équité peut également revêtir une dimension plus large, au-delà de la simple application de la règle de droit à une situation particulière : reflet d'une justice redistributive, elle intervient alors comme un correctif des égalités sociales.

D'après les démonstrations de J. Pellefigue⁸⁰¹, évoquées dans les paragraphes ci-dessous, la méthode de comparaison conduit très largement à des *résultats aléatoires et/ou arbitraires*⁸⁰², ce qui fragilise l'acceptabilité générale de la répartition des profits obtenues⁸⁰³.

Ainsi, nous nous posons la question si l'utilisation d'une fiction légale pour la détermination des prix de transfert est justifiée. Il nous semble qu'il n'y ait pas de limites précises à l'utilisation de la fiction juridique. Nous n'avons pas observé qu'il y ait une justification scientifique pour le recours à ce procédé. Comme l'exprime Yan Thomas, « le droit romain et la technique de la fiction juridique (...) ne connaissent pas les bornes de la « nature » et de la « vérité ». L'analyse historique de Christian

⁷⁹⁸ Yariv BRAUNER, « Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes », *Va. Tax Rev.*, 2008, Vol. 79, N° 28, p.100. « *Transfer pricing rules are strange (..) in that their substance is completely unilateral. (...) strange because their purpose is to effectively divide income between two (or more) tax jurisdictions by setting the transfer price on a transaction, the income generated by which may be subject to tax in these jurisdictions. Still, except for the general expectation to base the rules and determinations on the arm's length principle, countries do not coordinate the substantive implementation of the rules. Increasingly, countries do coordinate the enforcement of whatever rules they employ, and even the documentation, yet the "prices" determined by the countries involved could be very different. If a tax treaty applies, it is likely to somewhat alleviate this problem by requiring one bilateral treaty member to respect its treaty partner's tax authority's "adjustments", yet there is no requirement or arrangement for them to agree on the transfer prices themselves. The only arrangement that currently does this is a multilateral advanced pricing agreement (APA), which is extremely rare, time consuming and costly. Most importantly, an APA is initiated and led by taxpayers rather than the involved tax authorities* ».

⁷⁹⁹ Pour plus d'analyses sur la question des ajustements, voy. OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, trois études fiscales, OCDE, Paris, 1984. Les « ajustements corrélatifs » concernent l'inévitable élimination de double imposition dans un État généré par le redressement prix de transfert opéré dans un État. Elle pose de sérieuses difficultés pratiques, à la fois pour déterminer dans quel cas il y a réellement « lieu de redressement de prix de transfert ». B. GOUTHIERE, *op.cit.*, 2018, p.1243, §.75755.

⁸⁰⁰ Aristote, *Ethique à Nicomaque*, Livre V, chapitre 14, 1137a.

⁸⁰¹ Julien PELLEFIGUE, art.cit, 2014, 14.

⁸⁰² *Ibid.*

⁸⁰³ *Ibid.*

Comolet-Tirman⁸⁰⁴ qui traite précisément des enjeux de la réglementation des prix de transfert est peut-être une réponse à cette question. Cet article a souligné les défauts du principe de pleine concurrence, et concluait en substance que l'absence de toute alternative crédible imposait de conserver le système actuel, en tâchant de l'améliorer à la marge.⁸⁰⁵

En dépit de l'acceptation du principe de pleine concurrence, les divergences d'opinions et le refus de ce principe ont vu le jour, comme nous le verrons dans le paragraphe suivant.

2. Des déviations au concept

a. Des approches divergentes non-coordonnées

273. Un consensus international imparfait. Des développements précédents, il a été constaté que le principe actuel ne permet pas de garantir des règles de prix de transfert claires et d'assurer une répartition équitable des revenus pour les États. En un mot, le principe est défaillant. Le standard international ne semble pas être partagé par tous les États. Mûs dans leur besoin d'augmenter les recettes fiscales, la nécessité de mobiliser des ressources fiscales les a donc conduits à utiliser des approches divergentes.

Plusieurs initiatives indépendantes, et non coordonnées, ont récemment vu le jour pour proposer des alternatives au principe de pleine concurrence. D'emblée, nous explorerons de manière plus détaillée la déviation du Manuel Pratique des Nations Unies par rapport au principe de pleine concurrence. Dans la même logique d'esprit, nous présenterons le projet de directive ACCIS de la Commission Européenne ; ou la répartition formulaire appliquée dans les États fédérés.

b. Des approches divergentes dans le Manuel Pratique de l'ONU

274. Des réécritures différentes des « Principes OCDE ». Le Manuel des Nations Unies reflète la réécriture de concepts développés dans les principes OCDE en matière de prix de transfert, notamment en ce qui concerne principalement la comparabilité, les méthodes, les services et les incorporels. Selon l'ONU, l'objectif assigné à cette réécriture est de parvenir à une rédaction simplifiée et que les pays hors OCDE embrassent plus volontiers que les principes OCDE.

Nous avons vu précédemment que le Manuel traite explicitement certaines problématiques spécifiques aux pays en voie de développement⁸⁰⁶. Cela suppose une adaptation nécessaire du principe de pleine concurrence qui a été mis au point par les pays membres de l'OCDE⁸⁰⁷ et qui est, par conséquent, plus approprié pour ces pays. Le Manuel constitue un exposé très pédagogique des problématiques rencontrées dans les prix de transfert destiné spécialement aux administrations fiscales des pays en développement. Pour répondre à ces préoccupations, le Manuel préconise une approche flexible et large lors de la recherche d'éléments de comparaison, permettant l'utilisation de comparables étrangers. Le Manuel est très riche de propositions : il suggère par exemple la possibilité d'utiliser des comparables locaux d'un secteur d'activité différent, si l'industrie a une analyse fonctionnelle comparable ; il stipule que l'usage de « comparables non-locaux » peut être envisagé. Néanmoins, cette solution n'est pas entière et le problème persiste. Il a été constaté que l'importation

⁸⁰⁴ Ch. COMOLET-TIRMAN, « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », *RDF*, 2012, n° 22, 313.

⁸⁰⁵ In : Laurent BENZONI et Julien PELLEFIGUE, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *RDF*, 2013, N° 6, Vol.138, p. 3.

⁸⁰⁶ United Nations, Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters ECOSOC, Disponible sur : <http://www.un.org/News/fr-press/docs/2013/ECOSOC6583.doc.htm>, consulté le 02 août 2014.

⁸⁰⁷ Dès l'introduction de ses principes directeurs, l'OCDE précise que le principe de pleine concurrence est une norme internationale qui, comme en sont convenus les pays membres de l'OCDE, doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert. Voir : OCDE, *Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Chap. I : Le principe de pleine concurrence, 2010, §1.1, p.33.

des comparables trouvées dans les pays industrialisés ne reflètent pas les marchés, à savoir la demande et l'offre dans les pays en développement.⁸⁰⁸

Par ailleurs, certains praticiens estiment que certaines divergences entre les « Principes OCDE » et le « Manuel Pratique de l'ONU » sont susceptibles d'apparaître : divergences non voulues du simple fait de la réécriture ou divergences assumées sur certains sujets⁸⁰⁹. Toutefois, ils constatent que celui-ci exprime différemment les principes OCDE sans préciser s'il s'en écarte volontairement ou s'il exprime la même chose⁸¹⁰.

275. **La composition du Comité de l'ONU.** Une autre divergence se trouve dans la composition du groupe de travail. Le comité fiscal des Nations Unies est constitué d'experts fiscaux internationaux, qui ne sont pas spécialement mandatés par les gouvernements des pays en développement respectifs. Les experts s'expriment ainsi, indépendamment de leurs autorités compétentes. La situation est différente pour l'OCDE dont les 35 pays développés⁸¹¹ membres adhérents sont représentés chacun et validés par leurs gouvernements. Il convient de noter que les normes de l'OCDE sont le résultat d'un consensus⁸¹² entre ses pays membres, considérés opérer eux-mêmes sur le même pied d'égalité.

À notre avis, la similitude entre les deux modèles ONU et OCDE reflètent l'importance d'assurer une cohérence, tandis que les importants points de divergence révèlent les différences d'adhésion et de priorité des deux organisations.

276. Au regard de la structure de l'article 9 « Entreprises Associées ». Nous observons qu'aucune différence n'a été constatée dans les dispositions de l'article 9(1) et respectivement l'article 9(2) des deux modèles de conventions fiscales. L'article 9 du Modèle de convention (MC) des Nations Unies reprend l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception du paragraphe 3.

277. Dans la technique des prix de transfert, si l'article 9(1) traduit ce qu'on appelle « l'ajustement primaire », l'article 9(2) constitue celui d'un « ajustement secondaire ». En termes plus simples, l'ajustement des bénéficiaires (un rehaussement) lors de la vérification des prix de transfert par la première administration fiscale (ajustement primaire) peut générer une double imposition économique⁸¹³ dans l'État où l'autre partie du bénéfice a été imposé. L'élimination de cette double imposition économique se fera à travers un ajustement des bénéficiaires (une réduction) par l'administration fiscale de cet État (ajustement secondaire).

Selon les termes des commentaires de l'OCDE : « La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe 1 peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes pour un même revenu), du fait que l'entreprise de l'État A dont les bénéficiaires sont redressés sera imposée sur un montant de bénéficiaires au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée ». On y fait observer ensuite

⁸⁰⁸ Tatiana FALCAO, *art.cit.*, p.503.

⁸⁰⁹ Notamment, M. THIRIA, Consultant ancien directeur fiscal du groupe Unilever France Intervenant EFE. Philippe THIRIA, Consultant ancien directeur fiscal du groupe Unilever France Intervenant EFE, formation « Prix de transfert 2012 » 14 et 15 mars 2012, Paris.

⁸¹⁰ *Id.*

⁸¹¹ Les pays membres de l'OCDE sont essentiellement des pays développés. Ce sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, Corée, Danemark, Espagne, Estonie, États-Unis, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Islande, Israël, Irlande, Italie, Japon, Lettonie, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République Slovaque, République Tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède, Suisse, Turquie.

⁸¹² C'est le cas par exemple du Principes OCDE Applicables en matière de Prix de transfert à l'intention des administrations fiscales et des entreprises multinationales qui est approuvé par consensus par les pays membres. Voir : para. 13 de la Réponse du Comité des Affaires Fiscales (CFA) aux commentaires reçus dans le Projet de Discussion sur les aspects des prix de transfert et la restructuration d'entreprises (Chapitre IX).

⁸¹³ La double imposition économique est définie par le comité des affaires fiscales de l'OCDE comme la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. (Commentaires OCDE, C(23)-2). Pour plus de développements, voir : B. GOUTHIERE, *op.cit.*, §.7680 et suiv.

que : « le paragraphe 2 prévoit que, dans ces conditions, l'État B procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer les doubles impositions »⁸¹⁴.

278. Toutefois, aux mêmes termes des commentaires de l'OCDE : « un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéficiaires ont été redressés dans l'État A ; l'ajustement ne sera dû que si l'État B estime que le chiffre des bénéficiaires rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance ». Autrement dit, le paragraphe ne pourra pas être invoqué et ne devra pas être appliqué lorsque les bénéficiaires redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'État B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéficiaires de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant.⁸¹⁵ C'est ainsi que les pays adoptent des positions diverses lors de la négociation de leurs conventions fiscales bilatérales. Le cas le plus extrême serait l'exclusion totale⁸¹⁶ du paragraphe 2 (art.9(2)) comme cité ci-dessus. D'autres pays adoptent des positions plus nuancées. Par exemple, l'Azerbaïdjan, la Malaisie et la Serbie se réservent le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure où cet ajustement sera considéré comme justifié.⁸¹⁷ La Côte d'Ivoire, le Maroc et la Tunisie se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions à moins que l'obligation de procéder à un ajustement ne soit pas applicable en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence⁸¹⁸.

279. Au demeurant, l'article 9(3) du MC ONU opère une déviation du MC OCDE. Tandis que le MC OCDE ne dispose pas d'article 9(3), le MC ONU précise que les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsqu'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale a abouti à une décision finale établissant une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée, en relation avec l'ajustement des bénéficiaires en vertu du paragraphe 1.⁸¹⁹

280. En outre, il est important de signifier rapidement la différence qui distingue le MC OCDE du MC ONU.⁸²⁰ En effet, le MC ONU est conçu à l'endroit des pays en développement pour leurs négociations avec les pays développés, tandis que le MC OCDE est un modèle pour les pays industrialisés et développés. Cette divergence affecte quelques dispositions des textes.⁸²¹ Comme nous le savons, les MC sont conçus pour répartir le droit d'imposition des États dans les opérations internationales. Ainsi, d'une manière générale, le MC ONU conserve une plus grande part d'imposition pour l' « État de la

⁸¹⁴ Cité dans : OCDE Comité des Affaires fiscales, Commentaires sur l'Article 9, in « Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune (version complète) », Paris, 2016, Volumes I et II, C(9)-2, para.5.

⁸¹⁵ Nations Unies, Commentaires sur l'Article 9, in « Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions les doubles impositions entre pays développés et pays en développement », New York, 2015, p. 176.

⁸¹⁶ Après l'amendement du 15 Juillet 2014, il s'agit des pays suivants: le Brésil, la Thaïlande et du Vietnam. Voir : OCDE Comité des Affaires fiscales, in « Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune (version complète) », Paris, 2016, Volumes I et II, Positions sur l'Article 9 et les Commentaires qui s'y rapportent, P(9), para. 1.

⁸¹⁷ OCDE Comité des Affaires fiscales, *op. cit.*, para. 3.

⁸¹⁸ OCDE Comité des Affaires fiscales, *op. cit.*, para. 4.

⁸¹⁹ Voir art.9(3) de la convention modèle ONU (dernière mise à jour 2011). Selon les commentaires ONU de l'article 9(3) : cette façon d'envisager les choses signifie qu'un contribuable peut être sous le coup de pénalités fiscales et non fiscales. Et que certains pays pourront estimer que ces doubles pénalités sont trop dures.

⁸²⁰ R. ROHATGI, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, p. 60. V. aussi : Stig SOLLUND and Marcos Aurélio Pereira VALADAÕ, « The Commentary on Article 9 – The Changes and Their Significance and The Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual », Bulletin of International Fiscal Documentation, 2012, pp. 608-611.

⁸²¹ Pour avoir plus de détails sur la différence entre le MC OCDE et le MC ONU, v. R. ROHATGI, *op.cit.*, p.60-61; V. aussi : Armando Kara YAFFAR et Michael LENNARD, « An introduction to the Updated UN Model », *BIT*, 2011, p.590-597.

source » des revenus, c'est-à-dire dans le pays où l'investissement, où toute autre activité a lieu. En revanche, le modèle de l'OCDE favorise une grande part de l'imposition à l'« État de résidence », c'est-à-dire pour le pays de l'investisseur. Le Modèle de l'ONU octroie donc en principe aux pays en développement plus de droits d'imposition sur les revenus générés par les investissements étrangers qui y sont effectués et de ce fait, adopte une conception élargie⁸²² de « l'établissement stable ».

B. Le chapitre 10 du Manuel Prix de Transfert des Nations Unies.

281. De nombreux pays émergents ont pris position récemment contre le mode d'application actuel du PPC. Les BRIC, pour qui la mise en œuvre d'une réglementation des prix de transfert est devenue cruciale considérant leur exposition au commerce international, défendent ainsi l'idée que le PPC ne leur allouerait pas une part de la base taxable à la mesure de leur contribution à la création de valeur des multinationales installées sur leur territoire ; que le PPC serait inéquitable et un vecteur privilégié d'évasion fiscale.

L'idée sous-jacente est qu'une multinationale installée dans un pays à bas coûts salariaux dispose d'un avantage concurrentiel qui lui permet de générer un surprofit très important sur les marchés mondiaux. Les pays comme la Chine réclament le droit de taxer une partie de ce surprofit. Cette idée est notamment développée dans le manuel des Nations unies pour les pays en développement qui fait la part belle aux contributions de la Chine ou de l'Inde. Cette problématique des « *location savings* »⁸²³, qui fait directement écho à la notion de surplus d'intégration exposée plus haut, est pour l'instant une pierre d'achoppement dans le processus d'adhésion de ces pays au principe de pleine concurrence. Cela est explicitement mentionné par la Chine dans le manuel des Nations unies : « *En tant que pays en développement, la Chine est confrontée à un certain nombre de défis difficiles, auxquels beaucoup des réponses précises ne sont pas apparues dans les lignes directrices de l'OCDE* »⁸²⁴.

1. Une proposition différente au sein de l'Union Européenne

282. Au niveau de l'Union Européenne, le principe de pleine concurrence ne fait plus consensus. En 2006, la Commission européenne a avancé l'intérêt d'adopter une approche innovante, au travers de sa proposition de directive relative à l'« assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés », abrégé en A.C.C.I.S.⁸²⁵ en publiant un rapport. Un groupe d'experts dénommé « GT ACCIS » conseille la Commission et lui apporte une assistance technique.

⁸²² Il n'est pas question ici de faire une analyse détaillée de la différence des deux Modèles de Convention fiscale OCDE et ONU. On se contentera de rappeler le plus significatif. À travers l'article 5 sur l'établissement stable (ES), le MC ONU autorise un accès plus facile, pour les pays en développement, au droit d'imposer les activités d'entreprises des pays industrialisés sur leur territoire. Des critères sont considérés comme constitutives d'ES dans le MC ONU tandis qu'ils ne le sont pas dans le MC OCDE. « *L'article 5 de la MC ONU considère que les activités cités infra sont constitutives d'établissement stable et prévoit des impositions à la source additionnelle dans les situations suivantes : toutes activités de construction pour une durée de plus de 6 mois (contrairement à une durée de 12 mois prévue dans la MC OCDE), y compris pour les activités d'assemblage et de supervision ; la fourniture de services incluant les services de consultation pour une durée de plus de 6 mois au sein d'une période de 12 mois, les activités d'assurance (excluant la réassurance) et pour l'agent indépendant qui agit en son nom propre ou sur le compte de son entreprise* ». Dans R. ROHATGI, *op.cit.*, p. 60. V. aussi les commentaires sur l'article 5 pour une analyse détaillée : Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (Révision de 2011), New York, 2015, p. 97.

⁸²³ Pour plus d'analyses sur le mécanisme de calcul du prix de transfert en prenant en compte ce paramètre « économie du coût de location » ou « location savings », v. GUO MIN, « Chine : comment effectuer une subvention sur les prix de transfert en fin d'année compte tenu du contrôle des changes et de la réglementation douanière ? », *RDF*, 5 mars 2018, N°9. L'expérience de l'administration fiscale chinoise, dénommée, « State Administration of Taxation » décrit le mécanisme que :

⁸²⁴ Citations originales : « As a developing country, China faces a number of difficult challenges, to many of which ready answers have not been found from the OECD guidelines » in ONU, « Practical Manual on Transfer Pricing », 2012, Chapter 10: China Section.

⁸²⁵ Commission Européenne, « Le mécanisme de répartition de l'ACCIS ». Document de travail du Groupe de Travail ACCIS, 2006, réf. CCCTB\WP\047\doc\fr.

Ce groupe d'experts a révélé que le principe de pleine concurrence « (...) est **très complexe, très onéreux et très coûteux en ressources, et qu'il donne lieu à des stratégies de transfert de bénéfices.** On peut également se demander si une telle méthode est pertinente pour des groupes d'entreprises fortement intégrés, et si elle produit une bonne allocation des bénéfices entre les différents membres du groupe consolidé et, par conséquent, entre les États membres. »⁸²⁶ (mis en italique et en gras par nos soins)

Ainsi, les spécialistes recommandent un changement de paradigme, et déclarent que « *les services de la Commission recommandent depuis 2001 que toute solution globale aux entraves fiscales dans le marché intérieur passe par une consolidation de l'assiette fiscale et sa répartition entre les États membres, en évitant autant que possible les complexités de la méthode PPC* »⁸²⁷.

283. La consolidation de l'assiette⁸²⁸ suppose la mise en place d'un mécanisme permettant de la répartir d'une manière efficace et équitable, selon des modalités fixées d'un commun accord avec les États membres/entités concernés.⁸²⁹

En 2011, la Commission a adopté une proposition de Directive du Conseil⁸³⁰ concernant l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). La proposition devrait ainsi permettre aux entreprises de considérer l'Union comme un marché unique aux fins de l'impôt sur les sociétés et, par voie de conséquence, faciliter leurs activités transfrontières et promouvoir le commerce et les investissements.⁸³¹ Ce projet, qui souffre de certaines faiblesses⁸³², a été relancé en 2015 par la Commission⁸³³. Le lendemain, le Royaume Uni annonçait son opposition au projet⁸³⁴.

2. Utilisation de la « répartition formulaire » dans les États fédérés

284. Il convient de noter que la majorité de ces approches sont basées sur la répartition selon une formule, laquelle a été fermement rejetée par l'OCDE sous le motif qu'elle ne respecte pas le principe de pleine concurrence⁸³⁵. Or, dans certains États comme la Californie, le Canada et la Suisse une approche dite « de répartition formulaire »⁸³⁶ offre une protection efficace contre l'érosion de la base

⁸²⁶ *Ibid.*

⁸²⁷ *Ibid.*

⁸²⁸ L'idée est, d'une part d'établir une définition commune de l'assiette imposable pour l'ensemble des sociétés opérant au sein de l'Union, et d'autre part, de créer un résultat européen commun à l'ensemble du groupe. Ce résultat sera ensuite réparti entre les États en fonction de leur implication dans l'activité, chaque État pouvant alors imposer son propre taux.

⁸²⁹ Commission Européenne, *ibid.*

⁸³⁰ Commission Européenne, « Proposition de Directive du Conseil concernant une assiette consolidée pour l'IS », 2016, ref 2016/0336 (CNS).

⁸³¹ *Ibidem.*

⁸³² *Ibidem.*

⁸³³ *Ibidem.*

⁸³⁴ *Ibidem.*

⁸³⁵ L'OCDE reconnaît à cette approche certains avantages, comme la sécurité juridique des contribuables et une grande commodité administrative. Cependant, elle estime que les désavantages de cette approche sont bien plus importants. Selon l'OCDE, cette approche nécessite que les pays s'accordent sur les formules utilisées. Cela suppose que les sociétés composant le groupe soient identifiées, et que le bénéfice global mondial du groupe soit déterminé, et qu'enfin des clés de répartition déterminées à l'avance soient appliquées de manière identique dans tous les pays afin de déterminer les bénéfices entre les différentes entités du groupe. Pour l'OCDE, ce paradigme ne tient pas compte des conditions du marché ni de la situation particulière de chaque filiale et des différences géographiques. Chaque pays voudra inclure des facteurs différents dans la formule.

⁸³⁶ Sommairement, 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 les différents pays au moyen d'une formule prédéterminée et automatique.

d'imposition des États⁸³⁷. Nous la développerons plus explicitement la « taxation unitaire » dans la seconde partie de notre thèse.

Le consensus de l'OCDE semble compromis. Comme nous pouvons le voir, les défaillances constatées ont conduit certains États à adopter d'autres approches. Aussi pouvons-nous affirmer que le consensus international est imparfait. Néanmoins, nous avons vu que l'OCDE a réaffirmé son attachement au principe de pleine concurrence en écrivant que⁸³⁸ :

« les règles existantes sur les prix de transfert, basées sur le principe de pleine concurrence, garantissent une répartition efficace et efficiente des bénéfices d'entreprises multinationales entre juridictions fiscales. (...) la meilleure solution consiste non pas à remplacer le système actuel d'établissement des prix de transfert, mais à remédier aux insuffisances du système existant ».

Les travaux du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE font valoir leurs décisions par consensus par les États membres.⁸³⁹ Le plan d'action BEPS de l'OCDE de 2013 indique que, pour garantir un consensus international sur l'érosion de la base et le transfert des bénéfices, il tiendrait compte des perspectives des pays en développement.⁸⁴⁰ Toutefois, des critiques⁸⁴¹ ont été émises selon lesquelles l'ordre du jour a été motivé par les intérêts des pays développés. En conséquence, les intérêts des pays en développement n'ont pas été pris en compte, car ils n'avaient pas été consultés à ce sujet avant la rédaction et la finalisation du Plan d'action en 15 points de l'OCDE⁸⁴². En outre, les consultations régionales initiales de l'OCDE n'ont servi que d'orientations pour un plan préexistant ne permettant pas une participation égale sur le plan mondial à la formulation des réformes fiscales internationales, et son plan d'action BEPS a été critiqué pour avoir mis en place des règles définies par quelques pays, renforçant ainsi un système qui exacerbe l'inégalité mondiale.⁸⁴³

⁸³⁷ Pour plus de détails : Erika D. SIU, Milly Isingoma NALUKWAGO, Rachmanto SURAHMAT & Marcos Aurélio Pereira VALADÃO, « Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets », ICTD Research Report 3, 2014, p. 90 ; Tovony RANDRIAMANALINA, Les prix de transfert dans les pays en développement, Mémoire de Recherche, Université PSL Dauphine, 2014.

⁸³⁸ OCDE, « Principes OCDE 2017 », paras. 1.14, 1.15, 9.6. ; V. aussi : OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éd. OCDE, 2013, p.21.

⁸³⁹ Voir : Nicola BONUCCI, Gita KOTHARI, « Organization for Economic Cooperation and Development », Max Planck Encyclopedia of Public International Law, Oxford Public International Law, 2013, para.25 : « within the OECD, the general rule is that decisions are made by consensus. Article 6(1) OECD Convention provides that, unless unanimously agreed otherwise, decisions shall be taken by « mutual agreement of all the Members ». The Term « mutual agreement of all the Members' has been interpreted to mean consensus, i.e adoption without a vote in the absence of objection by any member. » V. aussi : Nicola BONUCCI, The legal status of an OECD act and the procedure for its adoption, Note prepared for the first drafting meeting concerning possible UNESCO/OECD guidelines on « Quality Provision in Cross-Border Higher Education » held in Paris on 5-6 Apr. 2004. Accessible sur www.oecd.org/dataoecd/26/29/31691605.pdf. Consulté en juin 2017.

⁸⁴⁰ OCDE, Projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices, éd. OCDE, 2013, p. 25.

⁸⁴¹ Annet W. OGUTTU, « OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 - What Should Be Africa's Response? », *BIT*, IBFD, 2015, at 653.

⁸⁴² Pour plus d'analyses sur le déficit démocratique dans l'élaboration des normes fiscales internationales, voir : Irene BURGERS and Irma MOSQUERRA, « Corporate Taxation and BEPS : A Fair slice of developing Countries », *Erasmus Law Review*, 2017, Vol. 10, N° 1, p.29-47.

⁸⁴³ Réseau de ministres des finances francophones des pays à faible revenu (PFR), Note de presse, Les ministres des pays à faible revenu réclament leur juste part des recettes fiscales mondiales (Washington D.C., 9 oct. 2014). La note de presse indique que « les PFR francophones « exigent une réforme plus fondamentale du système fiscal international pour obtenir leur juste part des recettes fiscales mondiales ... les initiatives actuelles du G20 et de l'OCDE contre l'évasion et la fraude fiscales ne s'attaquent pas aux pratiques clés qui réduisent le plus les revenus des pays à faible revenus. La cause de ces problèmes est le manque de pouvoir décisionnel des PFR dans les discussions sur la fiscalité mondiale. Les consultations entre le FMI et l'OCDE ne peuvent être suffisantes : les pays à faible revenu ont besoin d'un siège égal à la table des négociations... ». Cité dans: Annet W. OGUTTU, « OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 - What Should Be Africa's Response? », *BIT*, IBFD, 2015, at 653.

Par la même occasion, l'OCDE rejette à nouveau le système de répartition des bénéfices basés sur l'application d'une formule. Les décisions de l'OCDE ont été approuvées par le G20. Il paraît que cette réaffirmation du G20 a donné un poids politique – reflétant une position dominante des grandes puissances, dont les pays développés. Aucun pays en développement n'est membre du G20, à l'unique exception de l'Afrique du Sud. Il est à ce niveau nécessaire de réaliser une analyse politique.

285. Le paradoxe de la réglementation prix de transfert. La réglementation des prix de transfert est importante dans la mesure où ses enjeux financiers sont importants pour que les États s'en privent. Des développements qui précèdent, nous avons vu que l'OCDE a réalisé des travaux remarquables sur les questions fiscales internationales. Certes, les travaux de l'OCDE sont louables car depuis les années 1930, la préoccupation centrale des experts gouvernementaux en matière de prix de transfert a été d'essayer d'empêcher les conflits sur l'affectation des bénéfices des EMNs. Chaque fois que des préoccupations politiques ont été soulevées concernant la taxation des EMNs, les experts techniques de l'OCDE ont été invités à élaborer des solutions. Cela s'est produit en 1976, 1990 et en 2012, et chaque fois, ils ont apporté des améliorations supplémentaires au principe de pleine concurrence.⁸⁴⁴

Les travaux de l'OCDE sont considérés comme non politiques. Il fonctionne en formant un consensus autour des techniques de pratique professionnelle, qui constituent le fondement des normes internationales formelles. Depuis que le Comité des affaires fiscales de l'OCDE est devenu le moteur du développement du cadre conventionnel en 1956, il est devenu le principal centre institutionnel de gestion des tensions qu'il a générées. Ces facteurs permettent peut-être d'expliquer le paradoxe central des prix de transfert : l'acceptation quasi-universelle de ce principe, malgré ses défaillances souvent critiquées, ainsi que l'élaboration continue de méthodes diverses et imprécises pour son application pratique.

⁸⁴⁴ Cette analyse s'appuie sur les données d'une conférence sur les prix de transfert en Addis-Abeba, 2016. Document et présentations par le Professeur Sol Picciotto.

CONCLUSION DU PREMIER TITRE

286. **Large acceptation du principe en dépit de ces défaillances.** A l'issu des réformes fiscales internationales dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE et du G20, le principe de pleine concurrence a été réaffirmé comme étant le « consensus international » par les pays du Groupe des vingt (G20) et l'OCDE. Malgré les critiques du principe, celui-ci n'a pas été démenti. Favorisé par l'OCDE, le principe de pleine concurrence, qui est une *soft-law* (par opposition à *hard law*, qui est une règle du droit positif), demeure la pierre angulaire de détermination des prix de transfert. L'Organisation et ses pays membres ont déclaré que le principe de pleine concurrence est le moyen le plus approprié et le plus efficace pour allouer les bénéfices entre les juridictions.

287. **Insertion du principe de pleine concurrence dans le droit fiscal interne.** Selon les lignes directrices de l'OCDE⁸⁴⁵, « comme en sont convenus les pays membres de l'OCDE, le principe doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert ». Ainsi, les « entreprises multinationales et les administrations fiscales » devraient appliquer ce principe pour la détermination des prix de transfert aux fins fiscales, afin de promouvoir les investissements internationaux, mais également afin de lutter contre le transfert indirect de bénéfices. Pour être exécutoire, la norme fiscale internationale produite par l'OCDE, doit être insérée dans le droit fiscal interne. De cette manière, l'ancienne disposition du droit interne pour le « contrôle des prix de transfert » se réfèrera au « principe de pleine concurrence », en tant que principe général dont l'application et l'interprétation sont énoncées dans les lignes directrices.

288. Nous avons observé que de plus en plus de pays⁸⁴⁶, incluant des pays membres et non membres de l'OCDE et du G20, ont inséré « le principe de pleine concurrence » avec les commentaires et les interprétations fournies par « les lignes directrices de l'OCDE » dans leur droit interne. Nonobstant ces constats, notre conclusion provisoire tend à penser que les déficiences persistent dans le concept du « principe de pleine concurrence ». Nous présenterons ci-après nos remarques.

289. Première remarque, il n'a pas été précisé que « le principe » vise la répartition équitable des profits des EMNs. Deuxième remarque, il y a une réelle ambivalence dans la façon actuelle de conduire les travaux sur les prix de transfert. Le principe de pleine concurrence s'inscrit dans la recherche *d'un prix* ou *d'un intervalle de prix* de pleine concurrence – par référence au marché libre. Les travaux menés par l'OCDE se sont, de manière assez importants, penchés sur la recherche du « *prix* » ou aussi de « *marge* » *at arm's length*. À notre avis, les travaux actuels s'éloignent de l'objectif d'une répartition objective de profits des EMNs. En dépit du fait que « les prix ont une incidence directe » sur les profits, donc sur l'assiette imposable, notre analyse a constaté que le contenu de la norme internationale ne permet pas d'aboutir à un contrôle fiscal efficace des prix de transfert, ni à une répartition équitable des profits mondiaux du groupe multinational de sociétés. Les méthodes recommandées pour ce faire sont subjectives.

Il faut reconnaître qu'en matière fiscale, la détermination des prix de transfert implique deux acteurs importants, à savoir, les groupes multinationaux de sociétés (qui produisent des biens et des services et qui doivent déclarer leurs bénéfices générés aux administrations fiscales) ; et les administrations fiscales qui exécutent et interprètent les règles du droit. Concrètement, l'administration détermine l'assiette imposable et calcule les profits imposables du groupe multinational de sociétés. Cette thèse examine l'aspect crucial du rôle de l'administration fiscale. Il importe de préciser que leurs objectifs consistent de vérifier que les multinationales déclarent correctement les profits normalement dus dans un État ou une juridiction donnée.

⁸⁴⁵ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Chap.1, §1.1.

⁸⁴⁶ Theresa ZINN, Nadine RIEDEL and Christoph SPENGEL, « The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations : A worldwide Overview », *Intertax*, 2014, Issue 6/7, Vol. 42, pp.352-404.

Les États sont libres d'insérer le principe largement admis dans leur droit interne. Il serait intéressant de s'interroger sur l'application et des interprétations fournies par les lignes directrices, pour l'application du principe dans le droit interne d'un État. Nos interrogations sont : le principe répondrait-il aux besoins/objectifs de l'administration fiscale ? Autrement dit, lorsque le principe de pleine concurrence est inséré dans le droit interne, permet-il de fournir des règles juridiques efficaces au contrôle des prix de transfert ? à la répartition équitable des profits mondiaux des EMNs ? Est-ce que les administrations fiscales sont aptes à interpréter efficacement les lignes directrices, qui sont des commentaires pour l'application du principe de pleine concurrence ? Notre analyse est que le principe largement admis a omis de prendre en compte les différences de capacité entre les EMNs et les administrations fiscales. Du point de vue de l'administration fiscale, le lien entre le droit et les prix de transfert concerne le contrôle fiscal des prix de transfert ; il doit avoir pour finalité la répartition équitable de l'assiette imposable des filiales et établissements stables du groupe de sociétés multinationale. À notre avis, cet objectif en matière de politique fiscale internationale se doit d'être spécifié.

290. Analyse de l'insertion du principe de pleine concurrence en droit interne. Nous ne sommes pas en connaissance de travaux de l'OCDE qui examine l'efficacité de l'insertion du « principe de pleine concurrence » dans les pays en développement. L'absence d'une telle étude est en même temps une évidence, puisque l'OCDE est à l'origine une organisation internationale qui réunit les pays industrialisés. C'est pour cette raison que nous étudierons dans le titre suivant l'effectivité pratique du principe par les administrations fiscales dans les pays en développement.

TITRE 2 DÉFIS MAJEURS DE MISE EN ŒUVRE

291. **Une nécessaire transposition « du principe de pleine concurrence » dans les législations fiscales nationales.** Ayant inséré très récemment « le principe de pleine concurrence » et les règles afférentes au contrôle de prix de transfert dans les pays en développement, il ne peut être établi de retour d'expérience à présenter sur l'effectivité de celui-ci dans ces pays. Cette étude est établie de manière prospective et notre conclusion tend à penser que l'ineffectivité de mise en œuvre de ce principe conduirait à une érosion de base taxable au détriment des pays en développement. Pour vérifier cette hypothèse, il est nécessaire d'analyser l'application pratique du principe, ou le déploiement du principe par une autorité fiscale quelconque. Il nous paraît utile d'expliquer le mécanisme de la construction des « prix » déclarés par les groupes multinationaux de sociétés, en référence aux lignes directrices de l'OCDE. Pour ce faire, nous examinerons la transposition de la norme fiscale internationale dans le droit fiscal interne.

292. Ce titre s'intéresse aux défis majeurs de la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. Elle concerne les difficultés pratiques pour les administrations fiscales des pays en développement de mettre en œuvre le principe de pleine concurrence (**Chapitre 1**). Nous argumenterons que la complexité technique des prix de transfert conjuguée à l'ampleur des exigences et le contexte contemporain constituent des conditions difficilement insurmontables pour les pays en développement. En conséquence, elles peuvent créer de l'insécurité fiscale pour les contribuables, et engendrer des contestations pour les éventuelles doubles impositions (**Chapitre 2**).

293. **Chapitre 1 : Des difficultés pratiques suscitant l'intérêt d'un examen particulier.** Dans un premier chapitre, cette étude montre la technicité très complexe de la détermination des prix de transfert gérée au biais du principe de pleine concurrence. Les analyses nécessaires imposent que les administrations fiscales soient hautement compétentes et disposent de moyens importants tels que les moyens juridiques, administratifs, financiers, etc. appropriés, pour faire face aux volumes importants de transactions des groupes multinationaux de sociétés afin de les analyser dans le cadre de « l'analyse de comparabilité ». Notre analyse pose l'inefficacité du contrôle fiscal des transactions intragroupes à cause des faiblesses de l'administration fiscale et de l'affaiblissement des moyens dont elles disposent.

294. **Chapitre 2 : De la complexité à la conflictuosité.** Dans un second chapitre, cette étude met en lumière l'idée que l'incertitude considérable générée par l'application subjective du principe de pleine concurrence pourrait conduire à des conflits entre l'administration fiscale et les contribuables ainsi qu'à de potentiels différends⁸⁴⁷ dans les pays en développement. Le principe connaît de nombreuses interprétations possibles lesquelles font partie de sa nature. Cependant, les administrations fiscales des pays n'ont que des moyens très limités pour faire face à des groupes multinationaux lesquelles sont dans la majorité des cas parfaitement équipés de brillants avocats fiscaux. Les institutions dans les pays en développement, on le sait, sont assez faibles et n'ont pas les compétences nécessaires. La divergence d'interprétation notamment au niveau de la définition d'une comparabilité conduit à notre avis à des conflits potentiels. Or, d'aucuns ne savent que la résolution des différends sont coûteux en termes de ressources et d'investissement. Ce qui affaiblit une fois de plus les charges et les coûts liés à l'implémentation du principe de pleine concurrence telle que recommandée par les lignes directrices de l'OCDE.

⁸⁴⁷ Le mot « différend » doit être entendu comme englobant toute une gamme d'actions procédurales comprenant les négociations dans le cadre de vérifications, les recours administratifs, les recours juridictionnels internes, les procédures amiables, l'arbitrage et les autres voies de recours. Voir : Caroline Silberstein, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », *RDF*, N°3, 2013, p.1.

CHAPITRE 1. DIFFICULTÉS DE MISE EN ŒUVRE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

295. **Le contenu et les effets du standard fiscal international.** Dans le titre précédent, nous avons vu que le standard fiscal international présente des défaillances conceptuelles⁸⁴⁸. Dans ce chapitre, nous nous pencherons sur la critique pratique du principe. Cela nécessitera d'exposer le contenu du principe, ses conditions et modalités pratiques d'application, en conformité avec les lignes directrices de l'OCDE⁸⁴⁹. Ensuite, il sera judicieux d'étudier la transposition de la *soft law* internationale dans le droit interne. Pour les agents de l'administration fiscale, la mise en œuvre du principe peut être extrêmement complexe et suppose un investissement en termes de coûts importants, notamment pour la mise en place des différents dispositifs juridiques et administratifs relatifs à l'application du principe.

296. **Les difficultés de la fixation des prix de transfert.** Dans le cadre du commerce mondial qui explose en volume et se diversifie, il n'est pas indifférent de connaître *les prix*⁸⁵⁰ auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels ou rend des services à des entreprises associées dans un cadre international. C'est ce que l'on dénomme par la fixation des prix de transfert. Elle constitue un aspect complexe du droit fiscal, lequel a longtemps été, par le passé, confié à des spécialistes. Les défis sont importants pour les administrations fiscales, particulièrement pour les pays en développement. C'est pourquoi notre étude placera l'Administration fiscale au centre de nos réflexions.

297. **Le rôle important de l'administration fiscale dans l'interprétation et l'exécution du standard fiscal international.** Ainsi que le note G. Ardant, « *on a trop souvent tendance à oublier que le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre* ». ⁸⁵¹ C'est pour cette raison que ce chapitre aborde les difficultés au niveau des Administrations. Le respect du principe de pleine concurrence, ou plus exactement, le respect des textes et l'esprit de ce standard international dépend largement de la capacité des agents de l'Administration à interpréter, à comprendre et à vérifier si les prix de transfert déclarés par les contribuables respectent le principe de pleine concurrence. Suite aux difficultés matérielles en ressources que nous avons rencontrées pour rassembler les données primaires provenant de ses autorités fiscales, nous tenterons de démontrer que « le principe » est très exigeant et que la réalisation de ces analyses peut poser de nombreuses difficultés, notamment pour des autorités fiscales aux moyens limités. Notre analyse exposera l'application du principe de pleine concurrence afin de proposer des mesures appropriées. Il est à préciser que notre objectif est double :

⁸⁴⁸ Sur la défaillance théorique du principe de pleine concurrence, voir le Titre précédent au Chapitre 2.

⁸⁴⁹ Il convient d'expliquer notre propension à examiner l'application du standard international, en se référant aux « principes applicables de l'OCDE » alors qu'il existe un Manuel Pratique des Nations Unies. Il peut être très tentant de se dire que les pays en développement n'ont qu'à s'y référer. Certes, le Manuel Pratique des Nations Unies leur est destiné. Toutefois, il est à souligner que les principes OCDE constituent la source d'orientation la plus influente en matière de prix de transfert. Leurs impacts sont considérables sur la conception et la mise en œuvre de la législation des pays en matière de prix de transfert. Ainsi, on remarque une tendance générale des lois fiscales en mentionnant les lignes directrices de l'OCDE comme la référence. Voici quelques exemples de pays non-OCDE qui se réfèrent directement aux lignes directrices de l'OCDE dans leurs législations nationales : la Serbie (article 61a of Corporate Income Tax Law), Madagascar (Décision N°04/MFB/SG/DGI du 24 janvier 2014), Ghana <https://gra.gov.gh/index.php/legal-documents/>. V. aussi : l'Albanie, la Jamaïque, le Malawi, le Rwanda, le Lesotho et le Sénégal, la Zambie, le Burkina, l'Égypte, l'Afrique du Sud. Cf. <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/developing-capacity-in-beeps-and-transfer-pricing.pdf>, le Libéria : « TP Regulations 2016 » dans http://www.lra.gov.lr/Admin/Official Files/revenue_admin/687b64ba9ffd8e6fca19c52a7004e137.pdf. Deux pays non-OCDE seulement font exception : le Nigéria et la Tanzanie se réfèrent à la fois aux lignes directrices de l'OCDE et au Manuel pratique de l'ONU. Voir : World Bank Group, *TP and Developing Economies Handbook*, op.cit, p.102-103.

⁸⁵⁰ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 3e éd., LGDJ, p.392, §.1032.

⁸⁵¹ Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, Livre II, p.849.

mobiliser les ressources fiscales provenant des prix de transfert, tout en recherchant la sécurité juridique qui permet d'attirer les investissements directs étrangers.

La mise en œuvre du « principe de pleine concurrence » est une opération très délicate, qui pose de sérieux risques d'interprétations pratiques infidèles à l'esprit du principe, à cause des capacités très limitées des administrations fiscales des pays en développement. Les difficultés sont nombreuses et méritent que l'on s'y attarde. Dans un premier temps, nous explorerons le standard fiscal international qui se caractérise tout d'abord par son contenu et ensuite par ses effets (**Section 1**). Ensuite, nous démontrerons que la transposition du standard fiscal international pose de sérieux risques d'inertie des administrations fiscales pour les contrôles fiscaux des prix de transfert dans les pays en développement (**Section 2**).

Section 1. Contenu et effets du standard fiscal international

298. **Contenu du standard fiscal international.** Il importe de préciser que « la fixation des prix de transfert concerne l'affectation de la juste assiette de l'impôt à chaque État concerné par les transactions intragroupes. »⁸⁵². La fixation des prix de transfert est définie *supra*. Une fois cette précision établie, il convient de voir les effets du standard fiscal international en notant, dans la foulée, que selon l'OCDE et ses pays membres, le « principe de pleine concurrence » est le meilleur moyen pour parvenir à cet objectif.

299. **Effets de la transposition du standard fiscal international.** La transposition du « principe de pleine concurrence » dans le droit interne doit respecter une démarche exigeante laquelle suppose la réalisation des « études de prix de transfert », en anglais « *transfer pricing study* » qu'on dénomme également « analyses de la politique des prix de transfert ». Nous adopterons une démarche en deux phases. Nous tenterons de démontrer que les analyses pour l'établissement du prix de pleine concurrence sont longues et complexes (§1) et qu'elle suppose par voie de conséquence, que l'administration fiscale soit assez robuste pour protéger les matières imposables (§2).

§ 1. Complexité technique des mécanismes

Ce paragraphe présente la « complexité technique », pour ne pas évoquer la « sophistication » de la fixation du prix de pleine concurrence, suivant les commentaires de l'OCDE. L'application du principe de pleine concurrence suppose la réalisation des « études du prix de transfert ». C'est une étude composée de deux étapes indispensables (A) dont chaque étape *démontre* la nécessité pour l'administration fiscale de disposer de très haut niveau de capacités techniques et d'une quantité importante de bonnes informations (B). Le but est de démontrer le caractère privilégié du régime auquel étaient soumis les bénéfices de la filiale ou de la succursale étrangère.

A. Présentation des grandes étapes de l'analyse

300. Les analyses que nous présenterons ci-après, décrivent la mise en œuvre du principe, tel qu'il doit être entendu et appliqué, selon l'esprit du standard fiscal international et qui est expliqué dans les principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE. En 1979, les rapports de l'OCDE intitulés *Prix de transfert et entreprises multinationales* (1979) et *Prix de transfert et entreprises multinationales : trois études fiscales* (1984) ont examiné de manière approfondie l'évaluation des prix de transfert. Le rapport de 1979 a affirmé la prééminence du principe de pleine concurrence, *visant à déterminer la valeur de biens et services échangés entre sociétés apparentées*. En 1995, un autre rapport intitulé « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales » a été publié, et la dernière mise à jour date de 2017. Le principe posé semble simple. Mais en particulier les méthodes considérées pour déterminer le prix de pleine concurrence s'avèrent complexes et parfois inadaptées. Toutefois, les entreprises et les administrations fiscales nationales devraient s'assurer que les prix de transfert pratiqués ne s'écartent de ce principe. Pour ce faire, il

⁸⁵² X. DALUZEAU et al., *Prix de transfert : Détermination - Justification et gestion des différends – Problématiques connexes*, ed. Francis Lefebvre, 3^{ème} édition, 2016, p. 61, §255.

convient de décrire les démarches composées de deux étapes indispensables dont l'analyse fonctionnelle (A) et l'analyse de comparabilité (B).

1. Première étape : « l'analyse fonctionnelle »

301. L'analyse fonctionnelle est la première étape sur le chemin du respect du principe de pleine concurrence⁸⁵³. Cette analyse est la clé de voûte de la réflexion en matière de prix de transfert.⁸⁵⁴ Une véritable prise en compte des dimensions économiques, forcément complexes, de la création de valeur devient le point focal des questions qui se posent aux contribuables comme aux Administrations.⁸⁵⁵

Une étape délicate de la détermination de la création de la valeur. Dans la théorie, l'analyse fonctionnelle possède deux définitions. Dans la conception large, l'analyse fonctionnelle rassemble toutes les analyses concernant la société, son groupe et son secteur d'activité. Il s'agit de détailler l'état du marché dans lequel le groupe évolue et la place qu'il y occupe, la structure juridique de ce groupe avec ses différentes localisations géographiques (dite analyse structurelle), ainsi que le détail par entité des fonctions et des risques réellement exercés au sein du groupe. Dans une conception stricte, l'analyse fonctionnelle ne concerne que le dernier élément ci-dessus décrit : elle recense les fonctions exercées, les risques assumés et les actifs utilisés d'une société au sein du groupe. Ces deux conceptions, apparemment distinctes, n'en font en réalité qu'une seule. En effet, elle a pour objectif d'identifier et d'évaluer la contribution apportée au groupe par la société étudiée.⁸⁵⁶

Deux perspectives importantes. Les questions de prix de transfert étant essentiellement d'ordre pratique : au regard de l'entreprise qui doit la réaliser, l'analyse fonctionnelle procure l'avantage de donner une vision globale de la position d'une entreprise au sein du groupe et du groupe au sein de son marché.⁸⁵⁷ Pour l'administration fiscale qui a à la vérifier, l'analyse fonctionnelle met en exergue les centres économiques de création de valeur existant au sein du groupe et renseigne donc les États sur la juste part d'assiette d'impôt devant leur revenir dans le processus de création de richesse.⁸⁵⁸

Pour l'essentiel, l'analyse fonctionnelle expose la situation de l'entreprise de façon à la fois statique et dynamique⁸⁵⁹. Statique car elle est une photographie, à un moment donné, de la création de valeur économique réalisée de façon générale par un groupe de sociétés et de façon particulière par l'entreprise du groupe dont les prix de transfert sont analysés⁸⁶⁰. Dynamique, car cette représentation inclut des données historiques et prospectives telles que la politique économique ainsi que la stratégie suivie par l'entreprise et le groupe auquel elle appartient⁸⁶¹.

302. La doctrine administrative française donne une définition plus pragmatique en concevant que « l'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à s'interroger sur sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus et les actifs corporels et incorporels utilisés »⁸⁶². En France, cette doctrine administrative met l'accent, conformément aux recommandations de l'OCDE de la nécessité pour les entreprises de procéder à une analyse

⁸⁵³ *Ibid*, p. 60.

⁸⁵⁴ L'analyse fonctionnelle est le cœur de la réflexion en matière de prix de transfert car elle commande les analyses restantes : à savoir l'analyse en matière de méthode de prix de transfert et de comparabilité. X DALUZEAU et al., *Prix de transfert : Détermination - Justification et gestion des différends – Problématiques connexes*, ed. Francis Lefebvre, 3^e édition, 2016, p. 62, §270.

⁸⁵⁵ Stéphane GELIN et Arnaud Le BOULANGER, « Du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise », *Droit fiscal* n° 48, 28 Novembre 2001, 100249.

⁸⁵⁶ X. DALUZEAU et al., *op.cit*, p. 62, §270.

⁸⁵⁷ *Ibidem*.

⁸⁵⁸ *Ibidem*.

⁸⁵⁹ X. DALUZEAU et al., *op.cit*, p.59.

⁸⁶⁰ *Ibidem*.

⁸⁶¹ *Ibidem*.

⁸⁶² BOI-BIC-BASE-80-10-10 n° 50.

fonctionnelle. Elle est indispensable à l'établissement de la comparabilité, à l'identification de l'entrepreneur, et à la définition de la méthode permettant l'attribution des profits.⁸⁶³ Il serait utile de déterminer à quel titre le contribuable remplit ses fonctions, en l'occurrence si celui-ci est un « *toll manufacturer* » ou « *contract manufacturer* », c'est-à-dire qui assume une fonction de routine et n'apporte aucun actif ; ou un « *fully fledged manufacturer* »⁸⁶⁴, c'est-à-dire un entrepreneur principal qui assume les risques principaux et les décisions stratégiques⁸⁶⁵. Les rémunérations de pleine concurrence correspondantes seraient alors des rémunérations de routine pour l'entité exerçant des fonctions de routine, et respectivement, des rémunérations d'entrepreneur principal pour l'entité détenant les risques, décisions stratégiques, etc.

303. En définitive, l'analyse fonctionnelle permet de situer l'entreprise dont les prix de transfert sont analysés dans le processus de la création de valeur. Enfin, la rémunération doit correspondre aux fonctions⁸⁶⁶ exercées, aux actifs⁸⁶⁷ et moyens utilisés et aux risques⁸⁶⁸ supportés dans la réalisation de sa mission. Selon les principes directeurs de l'OCDE, l'analyse fonctionnelle est incomplète tant qu'on n'a pas pris en compte les principaux risques assumés par chacune des parties, puisque l'acceptation ou l'allocation des risques influencerait sur les termes des transactions entre entreprises associées.⁸⁶⁹ La raison pour cela est que, sur le marché libre, l'acceptation d'un risque accru serait généralement compensée par un accroissement du rendement escompté, sachant que le rendement effectif augmentera ou n'augmentera pas suivant le degré de réalisation effective des risques. En effet, il s'agit d'analyser précisément la place économique exacte, au sein du groupe et sur le marché de l'entreprise concernée par les prix de transfert, ce qui au demeurant, nécessite que soit explicité le contexte structurel et économique du groupe.

Contrainte d'objectivité. L'analyse fonctionnelle est l'instrument nécessaire mais non suffisant, en amont de l'examen de comparabilité proprement dit. Elle doit être précise et fiable afin de conduire au « juste prix de pleine concurrence ». La nécessité d'une précision relative dès le début de l'analyse est justement afin de ne pas fausser tout le reste de celle-ci. En effet, elle détermine le choix de la méthode adéquate permettant la fixation effective des prix de transfert. C'est cette méthode qui sera

⁸⁶³ Xavier DALUZEAU et *al.*, *op.cit.*, p. 63. Le résultat de l'analyse fonctionnelle est souvent décrit comme la « caractérisation des parties à la transaction ». Voir Jérôme MONSENEGO, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, 2015, p.23.

⁸⁶⁴ Dans le jargon des prix de transfert, cette notion est importante, car au sein du groupe, l'entité appelée entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle. Elle bénéficie donc du bénéfice restant ou de la perte restante une fois que toutes les entités ont été justement rétribués. C'est également l'entité la mieux rémunérée dans le groupe. Pour plus d'analyses sur les modèles de prix de transfert utilisés par les fabricants/industriels ou les distributeurs, v. : Jérôme MONSENEGO, *Introduction to Transfer Pricing*, Kluwer Law International, 2015, p.73 et s.

⁸⁶⁵ Concernant la qualification fonctionnelle « Full fledged et Toll manufacturer » v. *Ibid.*

⁸⁶⁶ Les transactions intragroupes peuvent être de natures très différentes. Voici quelques exemples : 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. Voir paragraphe 1.43 des principes directeurs de l'OCDE.

⁸⁶⁷ Les actifs peuvent être corporels (les usines, les équipements), incorporels (licence, brevet, marque), financiers (stocks or cash), et le recours à la sous-traitance. Voir paragraphe 1.44 des principes directeurs de l'OCDE.

⁸⁶⁸ Les risques encourus peuvent être multiples, par exemple : 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 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, etc. Voir paragraphe 1.46 de principes directeurs de l'OCDE

⁸⁶⁹ Voir paragraphe 1.46 des principes directeurs de l'OCDE

sujet de discussions (lors du débat contradictoire) avec l'administration fiscale lors d'une vérification de comptabilité.

304. **Cette analyse s'avère délicate et très complexe.** Les praticiens trouvent que l'analyse fonctionnelle en matière de prix de transfert est comparable à l'examen préalable de l'activité d'une entreprise tel que pratiqué en matière d'analyse financière⁸⁷⁰. Les agents de l'administration fiscale doivent comprendre l'organisation d'un groupe, d'une part, afin de déterminer le choix de la méthode de prix de transfert la plus appropriée⁸⁷¹ et d'autre part, afin de pouvoir déterminer les critères de comparabilité pour l'étude de comparables. Ce n'est pas tout. L'analyse de comparabilité est l'analyse suivante à réaliser.

2. Deuxième étape : « l'analyse de comparabilité »

a. La comparaison : une autre obligation

305. L'analyse de comparabilité⁸⁷² est la deuxième démarche de l'application du principe de pleine concurrence. Elle implique une comparaison entre les conditions de transactions entre des parties associées (« transactions contrôlées ») et les conditions des transactions comparables entre des parties indépendantes (« transactions comparables sur le marché libre » ou « transactions comparables »). Pour ce faire, pour déterminer si des transactions entre entreprises associées et des transactions entre entreprises indépendantes sont comparables, il est nécessaire d'identifier et de comparer : les activités et les responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés et les risques supportés par chaque partie aux transactions⁸⁷³.

Fondement conventionnel. Selon les lignes directrices de l'OCDE, l'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes.⁸⁷⁴ Selon l'OCDE⁸⁷⁵, l'article 9 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est le fondement des analyses de comparabilité parce qu'il prévoit la nécessité :

« d'une comparaison entre les conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) convenues ou imposées entre entreprises associées et celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, afin de déterminer si une rectification de la comptabilité des entreprises associées est autorisée en vertu de l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ; et d'une détermination des profits qui auraient été réalisés en conditions de pleine concurrence, afin de déterminer le montant de la rectification éventuelle de comptabilité ».

306. L'analyse de comparabilité est au cœur de la détermination des prix de transfert.⁸⁷⁶ Comme le souligne P. Oudenot⁸⁷⁷, il s'agit avant tout, *d'une analyse économique et financière des opérations transfrontières du groupe*. L'analyse cherche à explorer les détails des transactions comparables pour déterminer le niveau de comparabilité avec des entreprises indépendantes, et dans le cas où des écart existent, d'analyser les domaines possibles dans lesquels des ajustements de la comparabilité doivent

⁸⁷⁰ V. X. DALUZEAU et al., *op.cit*, p.60.

⁸⁷¹ cf. Paragraphe « Choix de méthodes proprement dit » de notre étude.

⁸⁷² L'analyse de comparabilité a été révisée lors de la refonte du chapitre I, partie D sur le « Guide pour l'application du principe de pleine concurrence » des Principes OCDE dans la version de juillet 2010 ».

⁸⁷³ OCDE, Principes directeurs, paragraphe 1.42. L'OCDE n'a pas repris la définition de 2010 de l'analyse de comparabilité elle l'a réécrite en apportant plus de précisions sur les étapes à suivre, notamment par rapport au rapport des actions 8, 9 et 10 du projet BEPS, intitulé : « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ». Néanmoins, ces précisions ne contredisent pas la définition adoptée en 2010, qui demeure un repère utile pour une définition générale de l'analyse de comparabilité

⁸⁷⁴ OCDE, Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, 2010, Para. 1.33, p.45.

⁸⁷⁵ OCDE, Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, 2010, Para. 1.7, p.35-36.

⁸⁷⁶ OCDE, Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, 2010, Para. 1.6, p.35.

⁸⁷⁷ Philippe OUDENOT, Fiscalité des sociétés et des restructurations, Lexisnexis, 3^e édition, 2016, p.185.

être effectués. T. Lambert explique « qu'en utilisant sa *comptabilité analytique*, l'entreprise qui exerce parfois plusieurs activités doit isoler pour chacune d'elles les actifs, les moyens utilisés, les revenus, les coûts et les résultats. Il s'agit en fait de distinguer, par activité, la méthode appliquée, la rémunération obtenue et le résultat. Pour ce faire l'entreprise doit intégrer les caractéristiques du marché où sont réalisées les transactions, et tout particulièrement la situation de la concurrence, mais aussi la stratégie développée au sein du groupe. »

307. Il a pour objectif de trouver les « *comparables raisonnablement fiables* »⁸⁷⁸. La recherche et la sélection d'entreprises comparables nécessitent de procéder en plusieurs étapes selon une chronologie bien établie. Concernant la « fiabilité », l'OCDE utilise ses termes sans donner de définition précise. Ce qui nécessite une appréciation sur la pertinence du raisonnement.

Les étapes de la recherche de comparables. Pour réaliser cette analyse, les principes directeurs de l'OCDE (2010), le Manuel Pratique des Nations-Unies (2013), ainsi que la pratique de la majorité des pays, mettent en évidence cinq éléments pour déterminer le degré de comparabilité⁸⁷⁹ à travers un processus dénommé « la délimitation des transactions »⁸⁸⁰. Ce sont notamment les quatre nouveaux éléments ci-après, et l'analyse fonctionnelle :

Les caractéristiques des biens ou services transférés⁸⁸¹ : les caractéristiques qu'il peut être important de prendre en compte sont les suivantes : dans le cas de transferts de biens corporels, les caractéristiques physiques du bien, sa qualité et sa fiabilité, ainsi que la facilité d'approvisionnement et le volume de l'offre; dans le cas de prestations de services, la nature et l'étendue des services ; enfin, dans le cas d'actifs incorporels, la forme de la transaction (par exemple, concession d'une licence ou vente), le type d'actif (par exemple, brevet, marque de fabrique ou savoir-faire), la durée et le degré de protection et l'avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question.

L'analyse fonctionnelle⁸⁸² : nous avons vu ce concept dans le paragraphe ci-dessus. C'est le cœur de la réflexion en matière de prix de transfert, elle est l'étape clef de la détermination des prix de transfert.⁸⁸³ La rémunération d'une transaction peut être approchée en comparant le prix, la marge ou les bénéfices réalisés entre entreprises indépendantes.⁸⁸⁴

L'analyse des dispositions contractuelles⁸⁸⁵, ainsi que de la correspondance et des communications entre les parties, par exemple en l'absence de contrat écrit. Elle s'impose pour analyser les véritables modalités de la transaction et examiner si certaines clauses influencent ou non les fonctions exercées ou les risques assumés. Cette analyse ne portera que sur les clauses visant la société du groupe testé puisque les clauses contractuelles convenues entre sociétés indépendantes sont par essence secrètes.

⁸⁷⁸ OCDE, Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, 2010, para. 3.2. L'OCDE décrit une analyse de comparabilité typique et propose neuf étapes fondamentales non linéaires à entreprendre lors de cette analyse. V. ANNEXE 12.

⁸⁷⁹ Le MC OCDE et le MC ONU conviennent des mêmes facteurs. Voir : « D.1.2 Facteurs déterminant la comparabilité », Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, 2010, paragraphes 1.36 et suiv., p.47.

⁸⁸⁰ L'OCDE a remplacé son approche fondée sur la détermination de cinq critères de comparabilité par une approche visant à déterminer cinq facteurs de délimitation de la transaction (v. OCDE, Actions 8 à 10). Comme le souligne les praticiens, ce changement d'approche n'altère pas fondamentalement l'identification des caractéristiques d'une transaction, ni l'identification des caractéristiques de transactions potentiellement comparables.

⁸⁸¹ OCDE, Principes directeurs OCDE, paragraphes 1.39 - 1.41.

⁸⁸² OCDE, Principes directeurs OCDE, paragraphes 1.42 - 1.51. Étant donné son importance, nous allons le traiter plus en détail dans un paragraphe ultérieur.

⁸⁸³ X. DALUZEAU et al., *op.cit.*, p. 59.

⁸⁸⁴ OCDE, Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, 2010, chap. II, Para. 2.6.

⁸⁸⁵ OCDE, Principes directeurs OCDE, paragraphes 1.52 - 1.54.

Les circonstances économiques⁸⁸⁶ c'est-à-dire l'analyse des paramètres dont 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, 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 (coût des terrains, de la main-d'œuvre et du capital), les coûts de transport, le stade de commercialisation, la date et le moment de la transaction.

Les stratégies d'entreprises⁸⁸⁷ **déployées au moment d'effectuer les transactions.**⁸⁸⁸

308. Une réécriture en 2015 de la partie D du chapitre I des principes OCDE dans le cadre de l'action 8 du projet BEPS vient préciser la nature de ces cinq étapes dénommée « la notion de délimitation des transactions⁸⁸⁹ ». Les nouvelles dispositions ne viennent pas altérer les approches avant 2015. La principale vocation de cette réécriture serait de traiter les cas où la transaction ne refléterait pas, dans les faits, l'accord contractuel.

309. La valeur de la transaction comparable est ensuite ajustée pour refléter les différences entre la transaction comparable et la transaction testée. Les détails exacts des transactions comparables sont explorés pour déterminer le niveau de comparabilité et les domaines possibles dans lesquels des ajustements devraient être apportés. La deuxième détermination que doit faire l'expert en évaluation (après avoir identifié les transactions comparables) consiste à déterminer si les transactions comparables sont suffisamment pertinentes (c'est-à-dire suffisamment comparables). Ensuite, l'expert en évaluation établit le niveau de comparabilité et détermine les ajustements appropriés, le cas échéant, de la valeur comparable dans le processus d'établissement de la valeur estimée. Comprendant que les transactions comparables ne sont pas des transactions identiques, les experts en valorisation préfèrent plusieurs comparables qui leur permettent de produire une « fourchette » de valeurs raisonnables. De cette façon, leur produit semble plus scientifique, il est nécessairement moins exposé à la réfutation et offre une flexibilité à ses clients. Il est bien entendu également vrai du processus, qui est un art de l'estimation plutôt qu'un complot scientifique ou une valeur calculée arithmétiquement.

Ce travail précis d'analyse peut être très difficile pour les administrations fiscales. Dans de nombreux pays en développement, les difficultés sont nombreuses : comme la capacité à réaliser cette analyse, le problème de l'absence de données comparables a été souvent mis en évidence.

b. La recherche de comparables « fiables » : une autre obligation

310. La recherche de comparables est un aspect de l'analyse de comparabilité et ne doit être ni confondue, ni dissociée avec cette analyse. L'analyse fonctionnelle effectuée, l'étape suivante est la recherche de comparables fiables parmi un panel d'entreprises comparables. Cela nécessite essentiellement la réalisation d'une *étude de comparables*⁸⁹⁰.

La dépendance de l'approche aux données comparables des entreprises indépendantes. Nous avons vu que l'analyse de comparabilité est définie par l'OCDE comme la « comparaison d'une transaction entre entreprises associées avec une ou plusieurs transactions entre entreprises indépendantes ». La comparabilité entre deux types de transactions (associées et indépendantes) est définie par l'OCDE « *lorsqu'aucune différence n'est susceptible d'affecter matériellement les facteurs pris en compte dans la méthodologie (par exemple le prix ou la marge) ou s'il est possible de procéder aux ajustements nécessaires pour éliminer les effets matériels de ces différences.* » De ce fait, l'étude comporte deux

⁸⁸⁶ OCDE, Principes directeurs OCDE, paragraphes 1.55 – 1.58.

⁸⁸⁷ OCDE, Principes directeurs OCDE, paragraphes 1.59 -1.63.

⁸⁸⁸ OCDE, Principes directeurs OCDE, paragraphe 1.30.

⁸⁸⁹ OCDE, Principes directeurs OCDE, I-D, paragraphe 1.36.

⁸⁹⁰ Pour une analyse détaillée de « l'étude des comparables » dont le recours au « benchmarking study » pour la recherche et la sélection des comparables fiables parmi les transactions associées existantes. Les méthodes des quartiles, de la médiane y sont développées. voir Jérôme MONSÉNÉGO, Introduction to Transfer Pricing, p. 24-28.

étapes : d'une part, la recherche de transactions indépendantes économiquement similaires aux transactions liées (ou plus précisément, l'identification des transactions comparables potentiels) et d'autre part, leur ajustement afin de supprimer toutes différences matérielles entre elles. Une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction entre sociétés liées si l'une des deux conditions suivantes est remplie. Premièrement, aucune différence entre les transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre. Et deuxièmement, des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences⁸⁹¹.

Il est important de relever que le standard impose que les comparables proviennent des entreprises indépendantes, et non pas des entreprises associées exerçant des activités comparables⁸⁹². De ce fait, les recommandations de l'OCDE vont à l'encontre du principe de recours à des monographies comme base de comparaison⁸⁹³, par exemple.

311. La recherche de comparables. Sur le plan pratique, cette analyse consiste à la recherche de données économiques qui serviront de base à la comparaison. Elle examine l'environnement des comparables potentiels disponibles ainsi que ses sources éventuelles. L'identification d'entreprises fonctionnellement comparables se fera à partir des sources de « données comparables »⁸⁹⁴ et principalement à travers les bases de données commerciales⁸⁹⁵. Ces dernières sont complétées par les dépôts obligatoires de documents par les contribuables, sous conditions que ceux-ci soient accessibles. Les sources de données comparables peuvent avoir des formes différentes, selon le cadre des transactions contrôlées. Ainsi, il existe deux catégories de comparables à savoir : les comparables

⁸⁹¹ OCDE, op.cit., para. 2.43.

⁸⁹² Sur ce sujet, il a été observé que « l'administration fiscale française est depuis longtemps tentée d'utiliser comme base de comparaison des monographies sectorielles fondées sur les données de grands groupes. Lors de la rédaction du rapport de l'OCDE de 1995 sur les prix de transfert, elle avait déjà insisté, sans succès, pour que l'OCDE admette l'utilisation de telles données comparables appelées comparables dépendants. » Voir : Gianmarco MONSELLATO, Jean-Luc TRUCHI et Julien PELLEFIGUE, « Comparables dépendants et indépendants : les tentations de l'administration fiscale française », *Droit fiscal*, 2004, No. 15, 17.

⁸⁹³ Cette hypothèse, qui relie la rentabilité à la taille a une importance pratique tout à fait sensible, mais selon ces auteurs, cette hypothèse séduisante mais fautive tant sur le plan fiscal qu'économique. V. *Ibidem*.

⁸⁹⁴ Les autres sources de données comparables sont : les informations entre les mains des Administrations fiscales dans le cadre des déclarations de revenus par des tiers, des informations par d'autres Administrations publiques sœurs comme l'Administration douanière par exemple. Celles-ci sont qualifiées de « comparables secrets ». Ces données sont pertinentes mais sont peu susceptibles d'être directement applicables à l'analyse car les informations y indiquées ne peuvent être divulguées aux contribuables sous prétexte des règles de la confidentialité nationale. A ce propos, voir : Fonds monétaire international (FMI), Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Organisation des Nations Unies (ONU) et Groupe de la Banque mondiale (GBM), Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Document de Consultation : Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert, Rapport, 2017. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/pan-european_searches12012004.pdf.

Pour l'absence et l'insuffisance des données comparables, voir le paragraphe 3.5 du Manuel des Nations Unies.

⁸⁹⁵ L'abonnement à des bases de données commerciales tient une place particulièrement importante dans les prix de transfert. cf. paragraphe « Utilisation et sélection de la base de données ». Voici quelques exemples non exhaustifs de bases de données utilisées dans certains pays : de Bloomberg : Bloomberg Reference Data Services ; du Bureau van Dijk : Osiris (mondiale), Orbis (mondiale), Amadeus (en Europe), Diane (en France), Aida (Italie), Dafne (Allemagne), Prowess (India), Oriana (Asie Pacifique) ; de Thompson Reuters : Worldwide Public Company Data, Worldwide Private Company Data, Worldwide Intangibles Data, Eikon, Dealscan, Lipper, etc... Voir J. COOPER, F. RANDALL, J. LOEPRICK and K. MOHINDRA, *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Directions in Development. Washington, DC: World Bank, 2016.

externes⁸⁹⁶ et les comparables internes⁸⁹⁷. Dans la pratique, il est extrêmement difficile de trouver des comparables externes. Selon l'Administration française, le comparable interne est souvent le plus adéquat⁸⁹⁸ voire même parfait⁸⁹⁹. Or, Toutefois, les Administrations fiscales peuvent accéder à des comparables dits secrets.⁹⁰⁰

312. La référence est les entreprises indépendantes. Pour la mise en œuvre de l'étude de comparabilités, respectant le « principe de pleine concurrence » ; la comparaison doit porter uniquement sur *les pratiques constatées entre entreprises indépendantes*, et non pas entre entreprises dépendantes d'un autre groupe. La seule référence incontestable est celle du marché. Ainsi, l'OCDE ne recommande pas l'utilisation de « comparables dépendants »⁹⁰¹, c'est-à-dire de comparaisons qui concernent les pratiques intragroupes des autres sociétés multinationales du même secteur d'activité.

313. Exigence de transparence du groupe multinational. Le processus suivi pour identifier des comparables potentiels est également un des aspects les plus critiques de l'analyse de comparabilité. En particulier, le choix des critères de sélection exerce une influence considérable sur le résultat de l'analyse et doit tenir compte des caractéristiques économiques les plus pertinentes des transactions comparées. L'OCDE souligne dans ses lignes directrices que celui-ci doit être *transparent, systématique et vérifiable*.⁹⁰² Ce qui souligne la nécessité de disposer dans les législations des dispositions concernant les obligations documentaires expliquant les politiques de prix de transfert et les méthodes de détermination des prix de transfert utilisées par les EMNs. (Nous y reviendrons dans le paragraphe sur les obligations documentaires)

314. Pour sélectionner des transactions comparables, les facteurs de comparabilités recommandés par l'OCDE consiste de chercher s'il existe des caractéristiques économiquement pertinentes des transactions à comparer par rapport aux caractéristiques des produits, des biens ou des services transférés ; à l'importance relative des fonctions exercées ; aux dispositions contractuelles des transactions ; aux actifs utilisés ; au risque relatif assumé par les personnes associées et toute partie indépendante, lorsque cette dernière est considérée comme un comparable possible ; aux circonstances économiques et de marché dans lesquelles s'inscrit la transaction ; et aux stratégies économiques poursuivies par les personnes liées concernant les transactions.

⁸⁹⁶ Les comparables internes sont des transactions comparables entre une partie à la transaction contrôlée et une partie indépendante. Voir aux paragraphes 3.27-3.28 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2016).

⁸⁹⁷ Les comparables externes sont des transactions comparables entre deux entreprises indépendantes dont aucune n'est impliquée dans la transaction contrôlée. Ils sont généralement issus de la consultation de la base de données. Voir : *ibid.*

⁸⁹⁸ BOI- BIC-BASE-80-10-10 n°250.

⁸⁹⁹ B. GOUTHIERE, *op.cit.*, §.76790.

⁹⁰⁰ Les comparables secrets sont des comparables fondés sur des informations qui ne peuvent pas être divulguées au contribuable, notamment parce qu'elles proviennent de déclarations fiscales ou de vérifications effectuées par l'administration fiscale auprès d'autres contribuables. Voir le paragraphe 1.6.13 du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert (2013) ou le paragraphe 3.36 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2016).

⁹⁰¹ A propos du rejet des comparables dépendants, voir un jugement rendu à propos d'une société française qui exerçait l'activité de commissionnaire pour le compte de sa société mère belge et qui recevait des commissions égales à 15 % du chiffre d'affaires des biens vendus en France ; l'administration n'a pas établi le transfert de bénéfices en se bornant « à comparer le taux de marge moyen réalisé par la société requérante au taux de marge moyen réalisé au cours des mêmes exercices par des sociétés établies en France, dont une partie était sous contrôle de sociétés étrangères et ne pouvait par suite être regardée comme exploitée dans des conditions normales » (TA Cergy-Pontoise 24-6-2010 n° 0710419, 5^e ch., Sté Quinn Group France, jugement définitif ; voir également CAA Versailles 5-5-2009 n° 08-02411, 3^e ch., Man Camions et Bus : Droit fiscal 2009, n° 41, comm. 500, arrêt définitif)

⁹⁰² OCDE, Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert 2017, paragraphe 3.46.

Les transactions sur le marché libre comparables internes, à savoir, des transactions sur le marché libre comparables dans lesquelles une des parties à la transaction contrôlée fait aussi partie de la transaction sur le marché libre comparable.

Des transactions sur le marché libre comparables externes, à savoir des transactions sur le marché libre comparables dans lesquelles aucune des parties à la transaction contrôlée ne fait partie de la transaction sur le marché libre comparable.

Les pratiques des pays sont différentes. A titre d'exemple, l'acceptabilité de comparables étrangers varie selon les pays. Par nécessité, la plupart des pays acceptent des valeurs comparables étrangères lorsqu'aucune valeur comparable locale n'est disponible, certains pays, tels que l'Albanie, le confirmant dans leur législation. Bien que de nombreux pays adoptent cette approche, rares sont ceux qui donnent des indications précises sur l'emploi de comparables étrangers dans leur législation primaire ou secondaire. L'interdiction d'utiliser des comparables étrangers en l'absence de valeurs comparables nationales peut rendre la législation sur les prix de transfert difficile voire impossible à appliquer dans certaines situations, ce qui accroît les coûts de conformité et l'insécurité juridique pour les contribuables. Les informations auxquelles l'administration fiscale ou d'autres organismes publics ont accès, mais non le public sont souvent appelées « comparables secrets » et peuvent être sources de tensions entre l'administration fiscale et le contribuable. Bien que la plupart des pays n'interdisent pas expressément à l'administration fiscale d'utiliser des comparables secrets, ceux-ci sont rarement utilisés en raison de problèmes pratiques et de contraintes juridiques, même s'ils le sont parfois.

c. Les méthodes de base recommandées par l'OCDE

315. Reste à savoir quelles méthodes choisir pour déterminer le prix. Parmi les méthodes, le prix doit être choisi parmi les deux catégories de méthodes recommandées par l'OCDE.

316. **Le prix comparable sur le marché libre** (Comparable Uncontrolled Price (CUP)) : La méthode du prix comparable sur le marché libre est la plus simple des méthodes. Elle consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées, au prix du bien ou du service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendants.⁹⁰³ D'après T. Lambert, « Quand il n'y a pas de transactions similaires des ajustements peuvent être opérés dès lors qu'ils permettent d'approcher le prix du marché. La chose n'est pas satisfaisante et peut ouvrir un débat sans fin avec l'Administration à l'occasion d'une vérification de comptabilité. »

317. **Le prix de revente minoré** (Resale Price Method)⁹⁰⁴ L'objectif de cette méthode est de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant (le prix de revente), pour ensuite y soustraire une marge brute (la marge sur prix de revente) permettant à la société de distribution liée de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés. Cette marge brute de pleine concurrence est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise⁹⁰⁵.

⁹⁰³ Le prix de marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise : « interne » lorsque l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services ; « externe » lorsque l'entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante.

⁹⁰⁴ La méthode consiste donc à retenir le prix de vente final au client indépendant (hors groupe) ; à déterminer la marge de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ; à soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de transfert qui doit être appliqué pour la vente du produit au distributeur. Elle suppose que les entreprises et les Administrations trouvent des transactions et des structures de coûts similaires entre les entreprises comparées.

⁹⁰⁵ Cf. note 53 *supra*.

318. Le prix de revient majoré (Cost Plus Method)⁹⁰⁶ : Cette méthode consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée, et à y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence, obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux entreprises liées.

Les deux méthodes transactionnelles fondées sur les profits⁹⁰⁷ :

319. La méthode transactionnelle de la marge nette (Transactional Net Margin Method (TNMM))⁹⁰⁸ : Cette méthode consiste à déterminer à partir de données appropriées (exemple : les charges, le chiffre d'affaires, la valeur des actifs...), la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intragroupe, et à la comparer à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable.

320. La méthode du partage de bénéfices (Profit-Split)⁹⁰⁹ : La méthode consiste à déterminer le résultat consolidé pour le groupe sur l'ensemble des opérations, impliquant différentes entreprises liées, pour le partager ensuite entre ces mêmes entreprises, en fonction de critères pertinents, afin d'obtenir une allocation des bénéfices comparable à celle qui aurait été obtenue dans une situation de pleine concurrence, compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, des risques supportés, etc.

d. Les ajustements correctifs de la comparabilité

321. Selon l'OCDE, lorsqu'il existe des différences importantes dans la situation examinée entre les transactions potentiellement comparables et la transaction contrôlée, il convient d'envisager si des ajustements raisonnablement fiables peuvent être opérés pour éliminer l'incidence de telles

⁹⁰⁶ Elle nécessite donc de déterminer : les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ; les autres charges d'exploitation (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs). Dans le domaine de la production, cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées.

⁹⁰⁷ Les méthodes traditionnelles fondées sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence (prix comparable sur le marché libre, prix de revente et prix de revient majoré) sont les plus directes et les plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre les entreprises liées sont de pleine concurrence. Néanmoins, lorsque les données ne sont pas disponibles ou d'une qualité insuffisante, des méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être appliquées. Elles consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes. Il existe deux méthodes transactionnelles : la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette.

⁹⁰⁸ Elle suppose de raisonner en ratio de marge nette (par exemple, des ratios de bénéfice d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, de rendement des actifs, ou d'autres indicateurs de bénéfice net) et non pas en prix. Ce type de méthode, fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique à tous les biens corporels, incorporels ainsi qu'aux prestations de services. Elle nécessite pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente, avec une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés.

⁹⁰⁹ En théorie, la première étape consiste à déterminer le résultat consolidé pour le groupe. Et la deuxième étape est la répartition du bénéfice consolidé entre les entreprises (dont le résultat a été consolidé), selon une clé de répartition prenant en compte le capital, les actifs, les chiffres d'affaires, etc. En pratique, la méthode du partage des bénéfices suppose d'appliquer préalablement les méthodes traditionnelles pour rémunérer les fonctions élémentaires ou « de routine » de chacune des entreprises (dans l'exemple précédent, les fonctions de production et de distribution) et ensuite de répartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée. Cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours, ce qui suppose d'avoir démontré que les autres méthodes ne sont pas pertinentes. La méthode retenue doit être représentative de la valeur des services rendus, ce qui exclut toute méthode de répartition forfaitaire.

différences.⁹¹⁰ Ces ajustements sont appelés « ajustements de comparabilité ». ⁹¹¹ Ils ont pour objet d'affiner toutes différences matérielles significatives et de corriger tout écart pouvant exister entre l'entreprise étudiée et les entreprises comparables.

322. **De nécessaires appréciations.** Les efforts joints des organisations internationales clarifient dans un rapport dédié au prix de transfert que le fait que de tels ajustements soient effectués dans la pratique ne signifie pas qu'ils doivent l'être automatiquement ou systématiquement⁹¹²; et précisent qu'au contraire, il convient au préalable de démontrer que l'ajustement proposé améliore la comparabilité. A notre sens, cela signifie que l'ajustement ne devrait être effectué par l'Administration fiscale que sous la certitude qu'une fiabilité supérieure de la comparabilité soit établie. Il convient donc d'examiner si un ajustement de comparabilité est susceptible d'améliorer la fiabilité de la comparaison ou si les résultats non ajustés (même imparfaits) offrent une fiabilité supérieure.⁹¹³

323. L'OCDE souligne dans son guide que les seuls ajustements de comparabilité qui devraient être pratiqués sont ceux dont on attend qu'ils améliorent la comparabilité.⁹¹⁴ Il existe une très grande diversité d'ajustements, chacun correspondant à une différence matérielle particulière.⁹¹⁵ A titre d'illustration, quelques exemples d'équations d'ajustement préconisées par l'administration américaine⁹¹⁶ est généralement utilisées par la pratique.

324. A notre avis, la nécessaire modération provient du fait que les ajustements de comparabilité peuvent, par eux-mêmes, introduire une complexité supplémentaire⁹¹⁷ et une subjectivité

⁹¹⁰ Fonds monétaire international (FMI), Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Organisation des Nations Unies (ONU) et Groupe de la Banque mondiale (GBM), Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Document de Consultation : Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert, Rapport, 2017, p.38.

⁹¹¹ Paragraphe 1.40 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2016). Section 5.3.5 du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert (2013).

⁹¹² Fonds monétaire international (FMI), Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Organisation des Nations Unies (ONU) et Groupe de la Banque mondiale (GBM), Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Document de Consultation : Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert, Rapport, 2017, p.38.

⁹¹³ Voir pour plus de développements : Étape 8 du processus type décrit au chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, paragraphe 5.3.5 du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert)

⁹¹⁴ OCDE, « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert », 2016, §3.50 - 3.52.

⁹¹⁵ Il ne s'agit pas d'examiner en détail les ajustements de comparabilité existants ; mais d'avoir un aperçu sur les ajustements de comparabilité les plus courants. Ils concernent notamment : les ajustements du fond de roulement, les ajustements des différences comptables et les ajustements du risque pays. Pour plus d'analyses sur ce sujet, se référer à l'article : Fonds monétaire international (FMI), Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Organisation des Nations Unies (ONU) et Groupe de la Banque mondiale (GBM), Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Document de Consultation : Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert, Rapport, 2017.

⁹¹⁶ Internal Revenue Service (IRS), « Announcement and report concerning advance pricing agreement », *Internal Revenue Bulletin*, 2001-17, 23 avril 2001, annexe B 46. Voir aussi: Aitor NAVARRO, Transactional Adjustment in Transfer Pricing, p.52 et suivant.

⁹¹⁷ Fonds monétaire international (FMI), Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), Organisation des Nations Unies (ONU) et Groupe de la Banque mondiale (GBM), Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Document de Consultation : Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert, Rapport, 2017, p.38. L'OCDE affirme que les ajustements sophistiqués peuvent parfois créer l'impression fallacieuse que le résultat est « scientifique », fiable et exact. Voir au Paragraphe 3.52 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2016).

potentielle⁹¹⁸. Quoi qu'il en soit, la justification de la nécessité de procéder à un ajustement de comparabilité fiable ou de garder des résultats non ajustés constitue une tâche supplémentaire à produire et relève d'un autre défi pour les administrations fiscales ; sachant au passage qu'il peut être difficile de déterminer quels correctifs suffisamment précis devront être apportés pour remédier à l'incidence que ces différences peuvent avoir sur le prix. Sur ce point, la position des organisations internationales (OCDE, FMI, Banque Mondiale, Nationales Unies) est claire dans le rapport sus-évoqué, qu'il n'existe pas de méthode universellement admise pour pratiquer des ajustements de comparabilité ni de consensus entre administrations fiscales à propos de la fiabilité différents ajustements de comparabilité.⁹¹⁹ Somme toute, les ajustements sont spécifiques au cas rencontré et ils ne peuvent être utilisés de façon systématique et automatique.

Cela laisse donc la libre imagination des administrations fiscales pour la réalisation pratique : cette flexibilité peut être considérée comme un avantage lorsqu'il existe de meilleures relations entre les parties prenantes. Toutefois, elle peut être source de conflits entre les deux et d'insécurité fiscale pour les contribuables.

325. En raison de ces particularités, le prix de pleine concurrence sera obtenu après des analyses non seulement complexes, longues et certainement chronophage pour les administrations fiscales. L'OCDE admet que le prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation de la part de l'administration fiscale comme du contribuable.⁹²⁰ Il est à souligner que devant la difficulté d'obtenir un consensus sur les meilleures pratiques en matière de prix de transfert, le principe de pleine concurrence n'a jamais été démenti malgré ses imperfections. L'OCDE et le G20 affirment que le principe constitue le *moins mauvais compromis* du fait de son caractère impartial, d'une part, et dans la mesure où il existe depuis suffisamment longtemps pour être reconnu et répandu, d'autre part.

B. L'indispensable disponibilité des données

En matière de prix de transfert, l'obtention des données sur l'EMN, ses transactions, ses activités et ses stratégies dans la construction de sa politique de prix de transfert est un prérequis indispensable. Selon les lignes directrices de l'OCDE, les données doivent être « fiables et pertinentes ». En effet, la détermination du prix de transfert requiert à tous les stades de l'analyse des données fiables et pertinentes.

1. Nécessité absolue de disposer des données « fiables et pertinentes »

326. **Le rôle important des données**⁹²¹. Selon les lignes directrices, l'application du principe de pleine concurrence repose sur des *informations provenant des transactions sur le marché libre*, lesquelles doivent être fiables et pertinentes. Les données sont très utiles, à tous les stades de l'analyse. L'insuffisance des informations disponibles est une difficulté qui peut se poser. Dans la théorie, toutes les sources d'informations peuvent être utilisées, c'est-à-dire, les déclarations des contribuables, les déclarations provenant des tiers, internet, etc. Dans la pratique, les « bases de données commerciales ou financières »⁹²² constituent la source habituelle de données⁹²³, dénommées « données comparables ». Une étude récente des organisations internationales (à travers la plateforme de

⁹¹⁸ *Ibid.*

⁹¹⁹ *Ibid.*

⁹²⁰ Paragraphe 1.13, dernier alinéa des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2016).

⁹²¹ Ce paragraphe ne fera pas une discussion sur la limite ou les avantages de l'utilisation/la sélection de la base de données. L'absence des bases de données dans les pays en développement sera traitée ultérieurement.

⁹²² Les bases de données sont des compilations des comptes déposés par des entreprises auprès des organismes administratifs concernés qui les présentent dans un format électronique adapté aux recherches et à l'analyse statistique. Il existe des bases de données commerciales publiques lesquelles disposent des informations publiques et des bases de données propriétaires lesquelles sont développées et gérées par des cabinets conseils (la BD de Van Dijk est la plus connue dans le domaine).

⁹²³ Cf. OCDE, « Principes directeurs, 2017 », paras 3.30 et 3.34. V. M. COOLS, « International Commercial databases for transfer pricing studies », *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 6, No.5, p.167.

collaboration sur les questions fiscales) indiquent qu'elles permettent de fournir des informations financières et commerciales *fiabes* pour l'analyse des prix de transfert⁹²⁴. En ce sens, il existe plusieurs types de base de données⁹²⁵ mondiales, continentales, régionales ou locales.

327. **Les spécificités des bases de données :** Le choix d'une base de données dépendra de facteurs divers comme la zone géographique étudiée, l'activité de l'entreprise, sa taille, etc. Certaines bases de données ne contiennent que des informations sur les entreprises incorporés dans un pays, dénommées « bases de données spécifiques au pays », alors que d'autres contiennent des informations à un niveau régional (par exemple, les « bases de données paneuropéennes ») ou encore à un niveau multi-pays (par exemple, les « bases de données européennes »). En France, la base la plus utilisée est Diane. Elle rassemble des données financières et commerciales sur des entreprises françaises. L'administration fiscale française utilise également la base de données Amadeus, contenant des informations sur des sociétés basées à travers toute l'Europe. Aux États-Unis, les bases les plus connues sont Compustat, Compact Disclosure et Moody's. Il existe des bases de données mondiales telles que Worldscope. Ces bases sont accessibles soit par CD-ROM soit directement par Internet.⁹²⁶ Cette première recherche sera complétée par la collecte d'informations disponibles sur Internet ou auprès d'organismes d'État. Par exemple, les recherches de comparables sur le marché américain seront considérablement facilitées par la consultation des rapports 10 K déposés par les sociétés cotées auprès de la SEC (Security Exchange Commission). Ce rapport annuel donne des informations extrêmement détaillées sur l'activité de l'entreprise déposante, sur la composition de son bilan ou sur ses perspectives financières.⁹²⁷

328. **Le choix de bases de données.** Le choix entre ces différentes bases de données sera dicté principalement par l'analyse du marché géographique pertinent. Ainsi, si le marché français est le marché pertinent, une base de données française sera privilégiée. En outre, la pratique dans de nombreux pays de l'UE révèle une certaine hiérarchie, lors de l'évaluation de la portée géographique d'une recherche comparables.⁹²⁸ Elle préfère donner la priorité aux comparables spécifiques au pays, obligeant donc à tenir compte du marché local ; au second lieu, aux comparables situés dans le marché régional (respectivement du marché régional) afin de se tourner enfin aux comparables multi-pays (respectivement d'un marché plus global).⁹²⁹ Ce point de vue n'est pourtant pas partagé par le Manuel

⁹²⁴ Tout en indiquant que les bases de données ne sont pas nécessairement conçues à des fins de calcul des prix de transfert. Voir : FMI/GBM/OCDE/ONU, Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, p.37 et s ; Volker TRAUTMANN, « Company Life Cycles in Database Analyses: An Approach for the Future? », *ITPJ*, 2016, p.454.

⁹²⁵ Un aperçu des bases de données commerciales les plus fréquemment utilisées se trouve dans M. COOLS, « International Commercial databases for transfer pricing studies », *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 6, N°5, p. 167-183. Cf. J. COOPER, F. RANDALL, J. LOEPRIK and K. MOHINDRA, *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Directions in Development. Washington, DC: World Bank, 2016, Annexe 4B ; Cf. Plateforme de Collaboration sur les questions fiscales, Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, FMI/GBM/OCDE/ONU, 2017, Annexe 3, p.122.

⁹²⁶ M. COOLS, « International Commercial databases for transfer pricing studies », *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 6, No.5, p.167.

⁹²⁷ En effet, les sociétés cotées doivent notamment communiquer sur les opérations significatives réalisées, publier un prospectus pour les émissions de titres par voie d'offre au public, ainsi qu'un rapport financier annuel qui peut prendre la forme d'un document de référence, publier leur chiffre d'affaires trimestriel et leur résultat semestriel, etc. V. BF, Memento Fusions et Acquisitions 2019 : Aspects stratégiques et opérationnels, §.3367.

⁹²⁸ Voir : V. STAPPEN, EU Joint Transfer Pricing Forum, « Pan-European Versus Country-Specific Searches And Pan-European Versus Country-Specific Databases: Not A Clear-Cut Issue », European Commission JTPF/006/BACK/2004/EN, 2004, p.3. L'auteur du rapport affirme que cette préférence donnée à l'utilisation de la base de donnée locale rejoint les recommandations de l'OCDE.

⁹²⁹ Ibid.

Pratique des Nations Unies⁹³⁰ lequel suggère un assouplissement, voire une ouverture aux pays en développement d'accepter l'utilisation du marché étranger suite au manque voire à l'inexistence de données comparables dans leurs marchés locaux. Les bases de données permettront de sélectionner une première série d'entreprises potentiellement comparables. Cette position, est, à notre avis discutable. Notre analyse est que lorsque les données comparables s'éloignent de la réalité des marchés d'un pays qui souhaite s'en servir, des ajustements seront nécessaires pour améliorer la comparabilité des comparables. Cette opération peut présenter beaucoup de risques d'incertitudes et de subjectivités.

329. **Les bases de données conçues à d'autres finalités.** Par ailleurs, il a été indiqué que les bases de données ne sont pas nécessairement conçues à des fins de calcul de prix de transfert. Cela peut signifier que les informations collectées ne portent pas sur des problématiques pertinentes pour une analyse des prix de transfert. Les études montrent que dans de nombreux cas, elles sont constituées sur la base des informations communiquées exigées par des organismes chargés de la réglementation, telle en matière financière et bancaire⁹³¹. Il a été observé que l'absence de ces obligations réglementaires dans les pays en développement explique la raison de l'absence des bases de données disponibles provenant directement.

330. **Absences de données pertinentes dans la majorité des cas**⁹³². Le Manuel pratique des Nations Unies affirme qu'il n'est souvent pas possible d'obtenir des informations sur des comparables parfaits dans la pratique, et il est par conséquent souvent nécessaire d'utiliser des critères de recherche larges pour identifier des comparables tiers. Néanmoins, il précise qu'il faut veiller à ce que les comparables externes potentiellement pertinents ne soient pas exclus en raison d'une « *sélection judicieuse* » d'informations favorables émanant de tiers par les contribuables ou les autorités fiscales, sans tenir compte d'autres informations qui n'étaient pas la position préconisée. Pour parvenir à une conclusion correcte, une analyse impartiale des faits et des circonstances entourant les transactions doit être effectuée.

331. **Les difficultés inhérentes aux pays en développement.** La pénurie d'informations nationales comparables provenant des pays en développement a été maintes fois mentionnée, notamment dans le Manuel pratique de l'ONU⁹³³, dans le rapport du Groupe de la Banque Mondiale, ainsi que par les délégués des administrations fiscales de ces pays lors des consultations régionales organisées sur les prix de transfert. En outre, il a été observé que les bases de données ne sont pas disponibles publiquement⁹³⁴.

.Nécessité d'allouer des coûts importants

332. Il est difficile d'avoir une estimation des coûts de la réforme – de la mise en place d'un cadre optimal fonctionnel pour la transposition de la norme en droit interne (dans les pays en développement). Ces coûts de la mise en place du cadre juridique comprendront les coûts d'entrée (coûts politiques et financiers du cadre législatif, les ressources humaines expertes, les équipements informatiques, etc.), et les coûts d'exploitation (par exemple, les frais d'abonnement aux bases de

⁹³⁰ Le Manuel Pratique des Nations Unies autorise l'utilisation des comparables étrangers (d'une zone géographique différente) ainsi que d'un secteur différent. « *In many developing countries, reliable comparable transactions simply may not be available. This may be due to the fact that a particular sector was only recently liberalized by the government or due to the advent of a new sector or industry in the region. The available comparable transactions in such cases are at best inexact and have to be adjusted to arrive at a reasonable degree of comparability. It may be possible under certain circumstances to use foreign comparables, possibly adjusted, to deal with these situations, but even then the administration may not have access to relevant databases and is therefore very reliant on the taxpayer's use of the data.* » voir: United Nations, « UN Practical Manual on TP, 2017 », B.2.4.3.3.

⁹³¹ Cf. FMI/GBM/OCDE/ONU, Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, p.37 et s.

⁹³² United Nations, « UN Practical Manual on TP, 2017 », B.2.4.4.1, B.1.10.6 et s.

⁹³³ United Nations, « UN Practical Manual on TP, 2017 », B.2.4.3.

⁹³⁴ United Nations, « UN Practical Manual on TP, 2017 », B.2.4.3.5.

données dont les estimations⁹³⁵. S'agissant du coût d'exploitation de la norme, nous tenterons de démontrer qu'ils peuvent être excessivement chers, étant donné que les ressources humaines (a) et les données indispensables pour les analyses (b) le sont.

2. L'impératif de disposer des ressources humaines expertes

333. Il est nécessaire de mentionner une précision importante que les règles fondées sur le principe de pleine concurrence sont de plus en plus complexes et difficiles à administrer⁹³⁶. Son application est une analyse économique et financière approfondie qui suppose l'expertise d'un analyste financier. En effet, les agents doivent analyser systématiquement toutes les transactions afin de vérifier si elles sont économiquement et fonctionnellement comparables à l'entreprise étudiée. Le Manuel de l'ONU conclue que les vérifications fiscales de prix de transfert doivent être effectuées au cas par cas et sont souvent des tâches complexes et coûteuses pour toutes les parties concernées.

a. L'impératif d'accéder aux données comparables et d'autres sources de données

334. Nous avons vu que les sources de données sont les bases de données financière et commerciale. Force est de constater qu'elles ne sont pas publiques, donc elles ne sont pas gratuites. Ces bases de données appartiennent à des entités privées (exemple, le bureau Van Dijk pour Diane et Orbis) et par conséquent, il est nécessaire de se souscrire à un abonnement pour pouvoir accéder à des données comparables. Il est important de souligner qu'elles sont onéreuses.

Hormis l'impératif de disposer de données comparables, il est nécessaire d'accéder à d'autres sources d'informations susceptibles d'être utilisées. Le principe de l'échange de renseignements, contenu dans l'article 26 du modèle de convention fiscale internationale forme la base des échanges de renseignements. Les États peuvent donc y recourir via les conventions fiscales bilatérales qu'ils ont signées avec d'autres États ; ou suivant un accord particulier, ou en adhérant à la nouvelle norme de standards internationaux d'échanges de renseignements⁹³⁷ tels que figurés dans les modèles de conventions multilatérale sur l'échange de renseignements en matière fiscale.⁹³⁸

335. **La transparence : apport du plan BEPS.** Le Plan d'action BEPS reconnaît le besoin d'améliorer la transparence et l'échange d'informations. Les mesures de transparence adoptées au titre du Plan d'action BEPS incluent : un renouvellement de l'échange spontané d'informations adapté aux « tax rulings » (action 5), et la mise en place d'une déclaration pays par pays pour les multinationales, indiquant pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur

⁹³⁵ Lors de la présentation de l'utilisation des bases de données commerciales pour la sélection des comparables par le représentant du Bureau Van Dijk, des estimations financières du coût des abonnements ont été communiquées à titre confidentiel aux délégués des directions générales des impôts des 15 États membres de la Communauté Européenne des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO). Première conférence Régionale sur les Prix de Transfert dans l'espace CEDEAO du 11 au 13 octobre à Abuja au Nigéria, avec la participation de l'Office fédérale des Recettes du Nigéria (IFRS), le Groupe de la Banque Mondiale, le Forum de l'Administration Fiscale Africaine (ATAF), l'OCDE et le Forum des Administrations Fiscales Ouest Africaines (FAFOA), qui a été financée par l'Union Européenne. <<https://www.banquemonde.org/fr/news/press-release/2016/10/11/ecowas-member-states-take-stock-of-transfer-pricing-in-the-region-and-determine-the-direction-of-further-progress>> consulté en juillet 2018.

⁹³⁶ Sur la complexité des règles de mise en œuvre du principe, V. aussi United Nations, « UN Practical Manual on TP, 2017 », B.1.10.9- B.1.10.11.

⁹³⁷ Pour une présentation de l'état des lieux des divers instruments internationaux et leur accessibilité aux États en développement, voy. Candice ROUSSIEAU, « L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international », RIDE, 2016, pp. 363-385 ; Éric ROBERT, « Transparence fiscale », in Michel Hunault éd., *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, Paris, Presses de Sciences Po, « Académique », 2017, p. 117-135.

⁹³⁸ Cf. OCDE, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Joint Statement by the Early Adopters Group*, 2014. Le Forum mondial, fondé en 2000, est le cadre multilatéral dans lequel les travaux sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ont été menés à bien tant par les économies de l'OCDE que par les économies non-membres. Il est l'élément moteur du développement et de l'acceptation des normes internationales de l'OCDE en matière de transparence.

chiffre d'affaires, de leur bénéfice avant impôts, des impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés et ceux qui sont dus (action 13).

336. Les documentations prix de transfert. Concernant les instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert émises dans le cadre de l'action 13, elles exigent des multinationales qu'elles fournissent aux autorités fiscales des informations de haut niveau sur leurs opérations commerciales à l'échelle mondiale et sur leurs politiques en matière de prix de transfert. Les instructions préconisent une approche normalisée à trois volets pour la documentation des prix de transfert. Cette norme consiste en un fichier principal contenant des informations normalisées relatives à l'ensemble des membres du groupe d'entreprises multinationales ; un fichier local faisant spécifiquement référence aux transactions importantes du contribuable local. Une déclaration pays par pays contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices des entreprises multinationales et des impôts qu'elles acquittent, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe d'entreprises multinationales. Cette dernière déclaration devra être déposée dans la juridiction de résidence fiscale de l'entité mère ultime du groupe et échangée entre les juridictions par la voie de l'échange automatique d'informations, conformément aux mécanismes d'échange entre États tels que la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions fiscales bilatérales ou les accords d'échange de renseignements fiscaux.

337. Les échanges de renseignements et les nouvelles normes d'échanges de renseignements. Sur le plan international, l'OCDE travaille depuis longtemps sur toutes les formes d'échange de renseignements⁹³⁹ – sur demande, spontané et automatique⁹⁴⁰. Le standard international sur l'échanges de renseignements a produit trois modèles d'accord. Le plus classique est l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il forme la base commune de toutes les formes d'échange de renseignements et il permet les échanges de renseignements, suivant trois façons différentes : sur demande suivant un cas précis, automatique en application d'un accord particulier, et spontané lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il estime présenter un intérêt pour l'autre État. On notera qu'en 2002, le Forum mondial a élaboré le Modèle d'accord bilatéral sur l'échange de renseignements en matière fiscale, visant à offrir aux États un instrument juridique allégé permettant de mettre en place un échange effectif de renseignements sur demande, sans pour autant signer une convention fiscale dont la portée va bien au-delà de l'échange de renseignements.

338. Et enfin, la nouvelle norme mondiale d'échanges d'informations. Le modèle standardisé et mondial d'échange automatique élaboré par l'OCDE et publié en février 2014 concerne les renseignements relatifs aux comptes financiers. Cette norme contient le modèle d'accord entre autorités compétentes (accord bilatéral ou multilatéral fondé sur l'article 26 du modèle de convention OCDE ou l'article 6 de la convention multilatérale concernant l'assistance administrative) et la norme commune en matière de déclaration et de diligence raisonnable concernant les renseignements relatifs aux comptes financiers (« norme commune de déclaration »), ainsi que les commentaires y afférant et des annexes décrivant notamment les modalités techniques et un modèle de questionnaire sur la confidentialité et l'utilisation des renseignements. Elle s'inspire beaucoup de l'approche intergouvernementale suivie pour la mise en œuvre dans le cadre du FATCA et prévoit l'échange automatique (norme AEOI) annuel entre États de renseignements relatifs aux comptes financiers, notamment les soldes, intérêts, dividendes et produits de cession d'actifs financiers déclarés à l'administration par les institutions financières, concernant des comptes détenus par des personnes physiques et des entités, y compris des fiducies et des fondations. D'après certains auteurs⁹⁴¹,

⁹³⁹ OCDE, Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers – norme commune de déclaration et de diligence raisonnable, 13 février 2014 ; OCDE, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ; Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, disponible sur www.oecd.org/tax/automatic-exchange.

⁹⁴⁰ <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf> consulté en mars 2019.

⁹⁴¹ Torsten FENSBY et Per OLAV GJESTI, « Lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : le rôle du Forum mondial de l'OCDE et l'exemple des pays nordiques », *Droit fiscal*, 2016, N°48.

l'ensemble du cadre normatif international sur la transparence fiscale progresse rapidement vers un échange de renseignements en matière fiscale de plus en plus sophistiqué et étendu.

b. La nécessaire plateforme de traitement ou d'analyse de données financières de masse

339. Pour le traitement et l'analyse des masses de données reçues, il est nécessaire que l'administration fiscale dispose des équipements informatiques. A titre d'illustration, en France⁹⁴², l'administration fiscale a mis à la disposition de ses agents des bases de données, et des outils de datamining permettant le traitement et le croisement de grandes masses d'informations.

Sources utiles de programmations des vérifications fiscales : L'analyse informatique des données comptables peut être une source utile pour la programmation des vérifications fiscales. À ce titre, le logiciel des prix de transfert peut analyser ses masses de données et calculer les marges et/ou des prix de pleine concurrence. C'est à partir de ces outils par exemple, que la jurisprudence statue leurs décisions. Ainsi, il a été observé que lorsque le taux de marge du contribuable est inférieur à la borne basse de l'intervalle de pleine concurrence, l'administration fiscale est fondée à estimer qu'un bénéfice a été transféré à l'étranger⁹⁴³.

340. **Le logiciel prix de transfert**⁹⁴⁴. Un certain nombre de sociétés proposent des logiciels spécialisés afin d'améliorer le traitement des données volumineuses issues des transactions intragroupes. On peut citer par exemple quelques logiciels comme « Transfer Pricing Architect » du cabinet d'avocat et de conseils Deloitte, « Interpreter Transfer Pricing Software » de KPMG, « Oracle Transfer Pricing Software » (pour les institutions financières) de Oracle, ONESOURCE Transfer Pricing de Thomson Reuters, etc.

c. Le coût des équipements informatiques de traitement des informations

341. « Le système informatique intégré ». La nécessité d'un système informatique n'est plus à démontrer. La quantité considérable d'informations qui nécessiteront d'être traitées et analysées aux fins de vérification du transfert indirect du bénéfices prouve la disposition des vérificateurs prouve son utilité.

Au vu de ce qui précède, nous pouvons observer la détermination des prix de transfert est exigeante en ressources. Elle suppose également que l'administration fiscale soit compétente et apte à réaliser les analyses indispensables.

§ 2. Exigence d'une administration fiscale robuste

342. Dans ce paragraphe, nous n'avons pas l'intention de décrire le rôle ou la mission de l'administration fiscale⁹⁴⁵. Nous nous pencherons directement sur les exigences qui se rapportent à la détermination des revenus imposables en matière de prix de transfert. Notre analyse repose sur la base d'un système fiscal déclaratif.

⁹⁴² Les praticiens ont observé que « C'est par le croisement des informations de la liasse fiscale avec le contenu du formulaire 2257 sur les prix de transfert qui permettent une meilleure identification des éventuelles zones de risques liées aux prix de transfert. Ces traitements permettent de produire des listes d'entreprises avec une évaluation du risque par dossier, et de déclencher le cas échéant des actions : enquête, contrôle, suspension du numéro de TVA intracommunautaire. Prochainement, ces informations pourront également être rapprochées de la déclaration par pays qui, par elle-même, constituera une source utile de programmation des sociétés à vérifier et des transactions intragroupes à examiner. » Voir : <https://fiscalite.efe.fr/2019/01/24/prix-de-transfert-contrôle-fiscal-toujours-plus-de-transparence/>.

⁹⁴³ CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et n° 15VE02451, Sté TCL Belgium, concl. B. Coudert, note C. Silberstein et G. Caulliez.

⁹⁴⁴ Pour voir plus, Cf. Pietro GUJ and *al.*, Les prix de transfert dans l'industrie minière, avec focalisation sur l'Afrique : Guide de référence pour les fiscalistes, Groupe de la Banque Mondiale – Centre for Exploring Targeting (CET) and Mineral and Energy for Development Alliance (MEfDA), Janvier 2017, Annexe C3, p.294.

⁹⁴⁵ Sur ce sujet, cf. Matthijs ALINK, Victor van KOMMER, *Handbook on Tax Administration*, IBFD, Second Revised Edition, 2016.

Le principe du « système déclaratif ». Il importe de savoir que la règle en matière d'impôts sur les revenus prévoit que les contribuables déclarent leurs revenus ; il appartient à l'administration fiscale de vérifier les déclarations et ensuite d'établir l'imposition. Le principe postule que « les déclarations du contribuable sont estimées comme vraies, jusqu'à preuve du contraire », c'est-à-dire que l'administration pourrait se contenter de reconnaître l'exactitude des déclarations. L'inexactitude des revenus déclarés doit être établie par celle-ci. Ainsi, les déclarations des contribuables seront reconnues comme justes, l'administration doit vérifier la conformité des prix de transfert déclarés au prix de pleine concurrence, et démontrer si une entreprise ait consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant. Elle doit établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu. Cette tâche n'est pas aisée. Ce paragraphe tentera de donner un aperçu des capacités nécessaires pour mettre en œuvre le standard fiscal international. Nous montrerons que les analyses sont complexes et contraignantes (§A) et elles exigent une aptitude technique spécialisée en matière de prix de transfert (B).

A. Des obligations complexes et contraignantes

D'évidence, les prix de transfert ne sont pas de la fiscalité classique. La vérification des prix de transfert suppose une administration fiscale experte, capable de mener une analyse économique approfondie sur la construction de la politique de prix de transfert des groupes multinationaux de sociétés.

343. **L'analyse des faits et circonstances des transactions.** Concrètement, pour appliquer le principe, il faudrait analyser les faits et circonstances entourant les transactions liées. Ce qui suppose d'avoir une connaissance claire et nette de la politique de prix de transfert de l'entreprise. Sur le plan technique, il faudrait étudier le triptyque à savoir : les fonctions assumées, les actifs corporels et incorporels⁹⁴⁶ détenus et les risques encourus par chaque société et établir une comparaison entre les prix pratiqués entre les sociétés appartenant à un même groupe et ceux pratiqués, pour des opérations similaires, par des entreprises indépendantes. Ensuite, il faudrait étudier le choix de la méthode appropriée, sachant que la méthode est un moyen technique employé pour parvenir à l'adéquation du prix de transfert avec le principe de pleine concurrence. Dans la pratique, c'est souvent la méthode utilisée par le groupe multinational qui est contestée par l'administration fiscale.

344. **La comparaison (le benchmarking).** Si l'analyse des fonctions est au cœur du respect du principe de pleine concurrence, le benchmarking ou la comparaison est la clé de voûte du cheminement. Elle consiste à réaliser des comparaisons avec des transactions entre des sociétés indépendantes. Concrètement, son application s'organise autour de la référence à des transactions comparables entre sociétés indépendantes. Selon les analyses⁹⁴⁷, les lignes directrices de l'OCDE ne sont pas suffisantes pour fournir les degrés de clarté indispensables et d'objectivité dans la sélection des entreprises comparables.

⁹⁴⁶ Les fonctions DEMPE ont été mises en œuvre par l'OCDE pour lutter contre les sociétés coquilles qui n'ont aucune fonction et aucune substance, les fameuses cash boxes. La logique est la suivante : si les détenteurs de l'incorporel sont aux Bermudes, mais qu'il n'y a personne dans ce pays, ce ne sont pas les détenteurs qui exercent les fonctions importantes de DEMPE, ce ne sont pas eux non plus qui pourront se voir attribuer les profits. Mais en présence d'un flux tout à fait ordinaire, il y aura des fonctions DEMPE des deux côtés et le risque est de transférer demain plus de marge vers le marché et moins vers le propriétaire juridique de l'incorporel, et ceci même quand le propriétaire juridique n'est pas une société coquille dans un paradis fiscal.

⁹⁴⁷ « *However, the five comparability factors considered by the OECD as decisive for the degree of comparability are not readily observable in the common databases. Also, most databases cannot be filtered directly for all of the parameters relevant to transfer pricing. While the characteristics of the products or services, the functions performed and the economic circumstances of geographical markets usually can be determined and included relatively easily based on the available information in the databases, information on companies' contractual terms and, in particular, business strategies is often hardly accessible for third parties and, therefore, afflicted with uncertainty.* » Cité dans Volker TRAUTMANN, « *Company Life Cycles in Database Analyses: An Approach for the Future?* », ITPJ, 2016, p.454.

345. **La sélection de méthodes**⁹⁴⁸. Ces méthodes sont des instruments⁹⁴⁹, à la disposition des différents acteurs économiques et étatiques, qui tendent à répartir en équité économique les bénéfices générés par les transactions intragroupe réalisées à l'international entre les sociétés d'un même groupe concernées par les prix de transfert. Cette répartition permet du même coup à la juste affectation de l'assiette de l'impôt à chaque État concerné par les prix de transfert.

Nous avons vu que l'EMN recourt aux prix de transfert, en utilisant des stratégies diverses comme des méthodes d'affectation et/ou de réaffectation des filiales pour faire des économies d'impôt. L'administration fiscale doit vérifier que ces stratégies ne soient un moyen de transférer des profits vers une juridiction plus clémente. Conjointement, elle doit pouvoir redresser les profits déclarés si elle juge que l'assiette imposable a été minorée.

346. Devant apporter la preuve de la réalisation d'un revenu imposable pour établir l'impôt, l'administration fiscale doit fonder et asseoir son analyse sur la connaissance des activités des groupes multinationaux. En matière de prix de transfert, elle doit connaître les réalités des fonctions de chaque entité dans la chaîne de valeur. Cela lui permettra d'identifier et de sélectionner, d'une part les sociétés indépendantes qui réalisent d'opérations similaires ou comparables. Dans le jargon du prix de transfert, ce sont les « *transactions comparables* ». D'autre part, de déterminer si des ajustements sont nécessaires pour améliorer la comparabilité. Dans la théorie, la flexibilité est un point fort du standard fiscal international. La réalité est pratique est cependant à considérer avec prudence. Ces opérations invoquent à chaque étape de l'analyse la qualité de l'appréciation de la situation des agents vérificateurs de l'administration fiscale. Le risque d'avoir de multiples interprétations possibles est présent. On pourrait croire que l'administration doit réaliser un certain nombre d'analyses obligatoires et contraignantes (2) pour lesquelles le résultat peut aboutir à des incertitudes. C'est pour cela que l'Administration doit être étoffée de ressources humaines expertes et outillée d'arsenaux juridiques (1).

1. L'administration fiscale doit être étoffée et outillée

347. Le contrôle fiscal en matière de prix de transfert devrait vérifier que le prix pratiqué entre les entreprises associées respecte le « principe de pleine concurrence ». Dans ce contexte, l'administration fiscale doit procéder à la comparaison : à commencer par maîtriser les connaissances factuelles de l'entreprise à vérifier, et de ses relations commerciales et financières avec ses entreprises associées. En outre, l'administration fiscale doit pouvoir vérifier « les faits et circonstances de chaque transaction »⁹⁵⁰. En définitive, l'administration fiscale doit être en mesure de vérifier les « analyses économiques et financières de chaque transaction entre entreprises associées » de l'entreprise vérifiée, aux fins d'évaluer si le prix qu'il déclare soit conforme au PPC.

348. **Importante précision.** Il est important de préciser d'emblée que les pays en développement ne sont pas au même niveau de développement au niveau de la régulation des prix de transfert. Rares sont ceux qui ont un cadre complet. Dans leur majorité la mise en place du cadre juridique est en cours. Ainsi, les compétences préalables nécessaires peuvent concerner « la mise en place du cadre juridique » en fonction du contexte socio-économique et politique dans un premier temps ; l'évaluation des risques de manipulations des prix de transfert dans un deuxième temps ; et les redressements fiscaux incluant la défense de leurs positions de redressement dans un troisième temps. Par ailleurs, il y a lieu de mentionner que le domaine de spécialisation liés aux prix de transfert est multiple et peut concerner l'évaluation des risques, le contrôle fiscal (liée à la détermination de la valeur vénale des biens ou des services), le contentieux, etc. Cela étant, dans un début, il est nécessaire de disposer du cadre juridique qui prévoit l'établissement de l'impôt d'une entreprise liée.

⁹⁴⁸ *Ibid.*

⁹⁴⁹ X. DALUZEAU et *al.*, *op.cit.*, p. 61, §255.

⁹⁵⁰ Cf. mécanisme décrit supra (§1 Présentation des étapes indispensables).

a. Obligations de disposer des compétences spécifiques précises

349. Au niveau de la gestion ou de l'administration de l'impôt, plusieurs compétences sont indispensables pour appréhender les comptes financiers des entreprises économiques importantes telles que les groupes internationaux de sociétés.

Des compétences en « comptabilité informatisée »⁹⁵¹ et en « analyse de données ». Les prix de transfert sollicitent des compétences particulières pour les agents vérificateurs de l'administration fiscale. Comme le souligne J. Sayag, lors d'un contrôle fiscal classique, « *le vérificateur marchait sur 3 pattes, maintenant il en a quatre. C'était : un juriste car la fiscalité c'est avant tout du droit ; c'est un expert en comptabilité car on aborde la fiscalité au travers des documents comptables ; c'est également un économiste, pour gérer les prix de transfert. Et enfin, il a une quatrième corde à son arc : c'est un data analyst.* »⁹⁵² Conjointement à cette observation, il est un fait que l'utilisation de la « comptabilité informatisée »⁹⁵³ se développe. Il y a comptabilité informatisée lorsque les éléments nécessaires à son élaboration sont recueillis sur support informatique⁹⁵⁴. En pratique, la documentation informatique doit être comprise comme étant celle qui doit permettre à l'auditeur de connaître et de comprendre le système d'information mis en œuvre au cours de la période soumise au contrôle.⁹⁵⁵

Des compétences transdisciplinaires. Dépendant de l'activité du groupe de sociétés à vérifier (secteur pharmaceutique, secteur financier, etc.), les compétences transdisciplinaires sont nécessaires à tous les stades de l'analyse du prix de transfert (analyse fonctionnelle, analyse de comparabilité, la comptabilité analytique, etc.) à savoir, en amont des analyses lors du contrôle de conformité, c'est-à-dire, lors de la vérification de la conformité des obligations des contribuables aux règles sur les prix de transfert. En aval, lors de l'étude du dossier du contribuable et de l'évaluation des risques de manipulation des prix de transfert. Lorsque l'administration fiscale tente d'établir un redressement fiscal des prix de transfert déclarés, elle doit être capable de soutenir et d'appuyer ses argumentations par des preuves suffisamment précises.

Pour ouvrir une parenthèse, elle doit par exemple disposer de diverses ressources dont prioritairement financières afin de permettre le coût de l'accès aux bases de données financières et commerciales qui contiennent les informations correspondantes aux différentes transactions des entreprises multinationales. Or, cet accès semble coûter excessivement cher. Ces bases de données appartiennent aux entreprises privées : elles sont gérées et alimentées par ces entreprises pour les entreprises multinationales ou pour les administrations fiscales. En poussant plus loin notre raisonnement, à cette première difficulté s'ajoute la délicate manipulation des bases de données qui requiert un indispensable connaissance en ingénierie financière. Cela n'est pas du tout aisé pour un agent vérificateur, même si celui-ci est expert des contrôles fiscaux. Le profil idéal serait par exemple celui des financiers tels un analyste financier ou un statisticien qui veut s'approprier de certaines informations d'entreprise dans la bourse par exemple. Fermons cette parenthèse, nous y reviendrons.

⁹⁵¹ En ce qui concerne les diverses difficultés techniques et juridiques de la vérification des comptabilités informatisées, cf. B. BELOUIS, A.-S. POGGI, « Le contrôle des comptabilités informatisées. De la comptabilité des exigences fiscales avec les usages informatiques », *Dr. fisc.*, 1994, 12, p.528 ; M. GOYA, « Vérification des comptabilités informatisées. Prévention du risque fiscal », *RF compt.* 1994, 257, p.69 ; M. TREMEUR, « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Réflexions sur les applications pratiques », *Gaz. Pal.*, 8-9 mars 1996, p.6.

⁹⁵² Jean SAYAG, Les conséquences de la digitalisation croissante du contrôle fiscal, 20 février 2019, Bulletin Francis lefevre,

⁹⁵³ En effet, depuis le 1er janvier 2014, l'administration fiscale française exige, par exemple, que lorsque la comptabilité est tenue aux moyens de systèmes informatisés (suivant l'article L.47 A-II du LPF), le contribuable doit présenter ses documents comptables, dénommés « fichiers des écritures comptables (FEC) » sous forme dématérialisée. Le défaut de présentation du fichier entraîne l'application d'une amende de 5000€ ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10% des droits mis à la charge du contribuable. Voir : Code général des impôts, art. 1729 D.

⁹⁵⁴ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 3^e éd., LGDJ, p.334.

⁹⁵⁵ *Ibid.*

350. En outre, il est utile que les agents vérificateurs aient des compétences en matière de négociation. Cela est utile lorsque les contribuables EMNs sollicitent la négociation d'un accord particulier avec l'administration fiscale, en vue d'obtenir leur position formelle, et *in fine*, plus de sécurité juridique. Dans le vocabulaire dédié, il s'agit de « l'accord préalable sur les prix de transfert » ou APA.

L'« accord préalable en matière de prix de transfert » (APP) est défini par l'OCDE comme *un rescrit fiscal* ou « ruling »⁹⁵⁶ spécifique qui concerne la politique de prix de transfert appliquée par une multinationale. Il s'agit d'un accord entre l'administration fiscale et l'entreprise, préalablement à la réalisation des transactions entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les hypothèses principales quant à l'évolution future) permettant de fixer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée. Il peut être unilatéral, bilatéral ou aussi multilatéral. L'idée repose sur une prise de position formelle de l'administration, qui garantit l'entreprise demanderesse que les prix pratiqués respectent le principe de pleine concurrence. Il s'agit d'une procédure en deux temps qui demande une instruction de la part de l'administration ensuite la négociation.

351. Description de la procédure d'APP. La procédure d'APP doit être engagée à la demande du contribuable EMN : elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. Ce type d'accord peut être unilatéral, bilatéral ou multilatéral. Les APP unilatéraux sont des accords entre un contribuable et l'administration fiscale. Les APP bilatéraux concernent un contribuable et deux administrations fiscales : l'accord est appliqué à l'échelle nationale dans chacun des deux pays. Les APP multilatéraux concernent plus de deux administrations fiscales. En l'absence de convention fiscale entre deux pays dans lesquels les parties aux transactions ont leur résidence fiscale, le contribuable n'a normalement accès qu'aux APP unilatéraux.

352. **Des compétences en matière de contrôle fiscal simultané.** L'OCDE préconise le recours intensif aux contrôles simultanés, en admettant que « (l)es contrôles fiscaux simultanés (...) accélèrent et facilitent en général l'échange de renseignements. »⁹⁵⁷ La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ainsi que la directive 2011/16/UE de l'Union Européenne prévoient la possibilité de contrôles fiscaux simultanés dans plusieurs États. Au sein de l'UE, le programme *Fiscalis*⁹⁵⁸ permet de réaliser ces actions sur le plan communautaire. Il semble que ce programme a permis de renforcer la coopération des administrations fiscales de l'UE, tout en assurant le financement dudit contrôle.

b. Obligations de disposer d'un cadre juridique en matière de prix de transfert

353. Il est un fait que les échanges intragroupes représentent une part croissante du commerce mondial. De ce fait, les États ont forgé progressivement un cadre juridique, qu'il est possible aujourd'hui de déterminer « *un cadre juridique de référence* »⁹⁵⁹. Ce cadre juridique contient les dispositions fondamentales et les dispositions administratives et procédurales qui sont les composantes de la législation nationale sur les prix de transfert⁹⁶⁰.

⁹⁵⁶ BOI-SJ-RES-20-20-20170201. <<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1048-PGP.html?identifiant=BOI-SJ-RES-20-20-20170201>>

⁹⁵⁷ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », D. Contrôles fiscaux simultanés. « le contrôle fiscal simultané est une forme d'assistance mutuelle utilisée dans un grand nombre d'affaires relatives à des transactions internationales, qui permet à deux pays ou plus de coopérer dans des enquêtes fiscales. »

⁹⁵⁸ Règlement UE N° 1286/2013. Ce programme a été lancé en 1997 et est reconduit jusqu'en 2020.

⁹⁵⁹ Nous l'avons défini pour permettre plus de clarté dans notre propos, notamment lorsque que nous avançons que le cadre juridique des prix de transfert dans les pays en développement est incomplet ou insuffisant. Il comprend notamment un ensemble de règles de droit interne qui prescrit le principe général, les méthodologies pratiques de détermination des prix de transfert, les obligations documentaires, les sanctions applicables, les rescrits, etc.

⁹⁶⁰ Pour des détails sur les composantes de la législation sur les prix de transfert. Voir : Groupe de la Banque Mondiale, *op.cit.*, p.59.

354. **Les dispositions fondamentales et leurs contenus**⁹⁶¹. D'emblée, la règle de droit interne fondamentale permet de doter l'Administration du pouvoir de redresser les bénéfices imposables de la société liée membre du groupe multinational de sociétés. C'est une loi qui confère à l'administration fiscale le pouvoir de rectifier les résultats d'une société liée membre d'un groupe internationale de sociétés, lorsque celle-ci estime que le bénéfice imposable a été minoré (c'est souvent le cas). A titre d'exemple, les dispositions du code général des impôts, en l'occurrence l'article 57 du CGI en France autorise expressément l'Administration à rectifier les résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, du montant des bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

« Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. »

Force est de constater que la majorité des États disposent du pouvoir de redressement⁹⁶² des bases imposables, excepté quelques pays comme la Lybie⁹⁶³, l'Erythrée⁹⁶⁴ et la Guinée Equatoriale.

355. Il importe de noter que le principe de pleine concurrence n'est pas explicitement évoqué dans le droit positif. La formulation des dispositions du droit interne ressemble à première vue au « principe de pleine concurrence » de l'OCDE, en reprenant quelques termes comme « entreprise indépendante » ou « le marché libre ». En vertu de sa compétence fiscale, chaque État peut unilatéralement adopter sa propre méthode pour la détermination des prix de transfert. Autrement dit, chaque administration fiscale possède sa propre méthodes de fixation des prix de transfert pour l'estimation de la part de revenus imposables de l'EMN qui lui revient. De cette manière, les réponses unilatérales des pays donnent lieu à des différents traitements fiscaux au modalité d'imposition des sociétés liées membres d'un groupe international de sociétés. Ce que C. Silberzstein et C. Dero dénomment de « *grand bazar* »⁹⁶⁵ de la réallocation possible de l'attribution de matière imposable.

356. Aux constats de l'importance de l'érosion de la base d'imposition, il était reconnu comme un motif de préoccupation dans les études de l'OCDE et du FMI qu'il est nécessaire d'uniformiser davantage le mode d'imposition pour une plus grande cohérence, estimant que cela pourrait contribuer à sécuriser

⁹⁶¹ Elles fixent le contenu des règles de droit interne pour la fixation des prix de transfert, les conditions d'application et les procédures d'application pour la mise en œuvre. Elles définissent le champ d'application de la législation, prescrivent la norme applicable (en l'occurrence, le principe de pleine concurrence) et confèrent le pouvoir nécessaire à l'administration fiscale pour procéder à des ajustements des prix de transfert. Voir, Groupe de la Banque Mondiale, *op.cit.*, p.59.

⁹⁶² Pour voir la liste des pays africains qui ont le pouvoir de redresser les comptes des groupes internationaux de sociétés avec les références à leur code général des impôts respectifs, Cf. Sol PICCIOTTO, *art.cit*, Appendix : African Transfer Pricing Legislation, p. 48.

⁹⁶³ Slim GARGOURI, « Transfer Pricing in North African Countries », *Intertax*, 2014, Vol.42, Issue 4, pp. 290–292. En 2019, la Lybie n'a toujours pas la règle du droit interne. En revanche, il a été indiqué que l'État lybien a conclu 17 conventions fiscales bilatérales, contenant un article qui ressemble à l'Article 9 du MC de l'OCDE. V. Ernst & Young, *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2018-2019*. <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/transfer-pricing-and-tax-effective-supply-chain-management/2018-2019-ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide-libya> Consulté en août 2019.

⁹⁶⁴ Daniel MEKONNEN, *Eritrea - Corporate Taxation*, IBFD Database, 2017.

⁹⁶⁵ Caroline Silberzstein et Cyrille Dero, « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Revue de Droit fiscal*, 28 Septembre 2017, n° 39, 472.

les recettes publiques et à donner plus de sécurité juridique aux contribuables⁹⁶⁶. À cet égard, l'OCDE invite les États, à utiliser ses lignes directrices pour l'application du standard fiscal international. De cette manière, l'ordre juridique nationale prescrit son alignement au standard fiscal international. On peut noter qu'en 2013, en France, l'alignement de la règle du droit interne était précisé dans le rapport de l'Assemblée Nationale⁹⁶⁷. Pour que le « principe de pleine concurrence », qui est jusque-là, « *une soft-law* » (une norme produite par l'OCDE n'ayant pas de valeur juridique contraignante pour les États), dispose d'une validité juridique, et devient applicable, la règle du droit interne devrait préciser sa nette insertion.

Comme indiqué précédemment, nous avons constaté que la majorité des États des pays en développements ont inséré « le principe de pleine concurrence » ainsi que la référence aux lignes de directrices de l'OCDE, dans leur droit interne⁹⁶⁸.

357. Aperçu des règles de droit interne africain faisant référence au PPC et aux lignes directrices de l'OCDE.

À Madagascar, les dispositions de l'article 01.01.13-I du CGI (suivant la mise à jour de la Loi de Finances 2014) autorise « *l'administration à réincorporer dans les bénéficiaires d'une entreprise établie à Madagascar, les montants qu'elle a accordés à une société ou une succursale étrangère, dans la mesure où ces montants ne constituent pas la contrepartie adéquate d'une rémunération de l'entreprise établie à Madagascar. Pour l'établissement de l'impôt sur les revenus dus par une entreprise qui s'engage dans une ou plusieurs transactions commerciales ou financières avec une entreprise associée située hors du territoire de Madagascar, la détermination du montant de ses bénéfices imposables doit, selon le texte, se faire d'une manière conforme au principe de pleine concurrence.* »

Des pays comme le Nigéria et la Zambie précisent leurs références explicites aux lignes directrices de l'OCDE et au Manuel des Nations Unies⁹⁶⁹.

358. **Le contenu des règles du droit interne sur les prix de transfert.** La loi définit le *champ d'application des règles en matière de prix de transfert*. C'est l'un des aspects importants car il détermine *les catégories de contribuables et des transactions*⁹⁷⁰ qui seront visées par la législation nationale. Autrement dit, le champ d'application précise les contribuables concernées c'est-à-dire leurs catégories et les transactions qu'ils effectuent. La catégorie peut être définie par la taille des entreprises : petites et moyennes entreprises (PME) ou les grandes entreprises. La législation nationale peut, par exemple, exclure certaines petites et moyennes entreprises de certaines obligations en matière de prix de transfert. Le champ d'application précise également les transactions concernées. Ces dernières introduisent des notions spécifiques comme « entreprises associées » ou/et « lien de dépendance ».

Certaines études indiquent qu'un ensemble de facteurs doit être pris en considération pour la détermination du champ d'application des règles en matière de prix de transfert. En ce sens, le Groupe de la Banque Mondiale cite : la structure du système fiscal (c'est-à-dire les types d'impôts, etc.), le type

⁹⁶⁶ ONU/OCDE/FMI/GBM, L'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger – une boîte à outils : La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, 2017, p. 5.

⁹⁶⁷ Cf. *Éric Woerth & Pierre-Alain Muet, op.cit., Rapport de l'AN, N°1243, 2013.*

⁹⁶⁸ Cf. ANNEXE 3 Paysage des législations en matière de prix de transfert dans les pays en développement.

⁹⁶⁹ Cf. Regulation 11 of the Income Tax (Transfer Pricing) Regulations No 1, 2012), accessible sur <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-nigeria.pdf>> (Consulté en 2017), et de la Zambie.

⁹⁷⁰ Il est indispensable de préciser les transactions contrôlées à couvrir par la législation nationale sur les prix de transfert. Elle concerne généralement les transactions transfrontalières susceptibles entre entreprises associées. La législation brésilienne couvre en supplément les transactions nationales entre entreprises associées.

de transactions⁹⁷¹ concernées et les catégories de contribuables⁹⁷². En effet, il est indispensable de pouvoir déterminer l'ensemble des facteurs qui poserait le plus de risques liés aux prix de transfert pour les recettes fiscales nationales. Il est également essentiel de prévoir l'étendue de ces risques, d'envisager les coûts de conformité et les obligations administratives mis respectivement à la charge des contribuables et de l'administration fiscale. Les ressources disponibles étant limitées, il est important de concilier la nécessité d'un champ d'application large et les obligations de conformité qui en résultent.

À cet effet, le Groupe de la Banque Mondiale prévient qu'un champ d'application plus large entraînerait un risque plus grand de coûts de conformité inutiles et excessifs pour les contribuables. De surcroît, il coûte d'application inutiles pour l'administration fiscale. À l'inverse, un champ d'application trop étroit risque de faciliter le contournement de la législation fiscale dans la mesure où on peut passer à côté de transactions importantes.

En règle générale, chaque législation nationale prévoit un champ d'application assez large. Elle prend en compte les « entreprises liées » dans leurs relations financières ou commerciales. La nature du lien de dépendance est perçue de façon très large. Cependant, la doctrine administrative permet de rajouter les précisions nécessaires.

359. **Les dispositions pratiques.** En règle générale, faire du principe de pleine concurrence la référence ou norme pertinente ne suffit pas pour garantir le niveau de sécurité juridique nécessaire. Des modalités d'application qui décrivent la mise en application du principe sont indispensables. Cependant, ces modalités d'application n'ont pas encore vu le jour dans la plupart des pays en développement⁹⁷³. Dans les pays de l'OCDE, ces modalités d'application sont, à des degrés divers⁹⁷⁴, incluses dans les législations primaire ou secondaire ou dans les directives communautaires.

Pour y voir clair, il peut s'agir par exemple, de préciser dans la législation secondaire les méthodologies de détermination des prix de transfert. En France par exemple, la doctrine administrative décrit ces modalités de manière plus précise. Il a été indiqué que les méthodes statistiques comme la méthode de la quartile⁹⁷⁵ ou de la médiane⁹⁷⁶ sont assez courantes. De même, il est courant de retenir un intervalle de prix (ou de marge ou de montant) de pleine concurrence. En Inde, la loi précise la méthode à appliquer à travers les dispositions ci-dessous.

⁹⁷¹ Il existe de nombreuses approches du « type de transaction » dans la pratique. La législation sud-africaine (paragraphe 7 de l'instruction 7 de 1999 (Practice Note 7 (1999) (South Africa)) fait référence à la fourniture de biens ou de services, la législation géorgienne (section 127(1) du code des impôts géorgien) fait une référence générale « aux transactions financières et commerciales ». Pour plus de détails sur le sujet, voir : Groupe de la Banque Mondiale, Prix de Transfert : Manuel à l'intention des décideurs et des professionnels. Directions du développement. Washington, DC, 2016, p.63.

⁹⁷² Ainsi, il a été cité que la législation sur les prix de transfert au Royaume-Uni et en Irlande prévoit une exemption pour les petites et les moyennes entreprises. Voir, Groupe de la Banque Mondiale, *op.cit.*, p.62.

⁹⁷³ Cette affirmation est valable pour la majorité des pays en développement hormis quel rares pays comme le Nigéria, la Tanzanie, le Kenya et récemment le Sénégal.

⁹⁷⁴ Lors de la rédaction des dispositions pratiques, les États ont généralement le choix entre l'utilisation des législations primaires ou secondaires. Sachant que le choix devrait prendre en compte la sécurité juridique et le droit des contribuables.

⁹⁷⁵ Il s'agit de répartir la totalité des entreprises de l'échantillon en quatre parties égales (les quatre « quartiles » contenant chacune 25% des entreprises de l'échantillon. D'après la pratique en France, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les quartiles 2 et 3). En sont donc exclues les entreprises les moins rentables (quartile 1 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) et les entreprises les plus profitables (quartile 4 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les meilleurs résultats). Toutefois, le recours à l'intervalle interquartile ne doit pas être systématique.

⁹⁷⁶ La médiane constitue le chiffre en dessous et au-dessus duquel seront réparties 50 % des entreprises de l'échantillon sélectionné.

La législation indienne précise dans la section 92C(2) de la Loi sur l'impôt sur le revenu de 1961 (Income Tax Act 1961) que lorsque plusieurs prix de pleine concurrence sont observés, le prix de pleine concurrence est la moyenne arithmétique. Cette disposition prévoit ainsi que « *si le prix pratiqué dans la transaction contrôlée est supérieur à un certain écart en pourcentage de ce prix, il est réputé non conforme au prix de pleine concurrence. Historiquement, l'écart en pourcentage était de 5 %, mais la loi a été modifiée par la Loi de finance de 2011 (Finance Act 2011 (India)) et le pourcentage est aujourd'hui celui qui est publié au journal officiel* »⁹⁷⁷. Au Bélarus, la fourchette de prix acceptable est déterminée par un écart de 20 % par rapport au prix du marché⁹⁷⁸.

360. Les dispositions administratives et procédurales. Les modalités spécifiques à l'application du principe de pleine concurrence devraient être complétées par des dispositions relatives aux aspects administratifs et procéduraux. Elles concernent essentiellement les obligations documentaires, les délais de prescription ainsi que les sanctions en matière de manquement aux obligations documentaires.

Il existe deux types d'obligations en matière de prix de transfert à savoir une obligation déclarative⁹⁷⁹ : elle relève de la déclaration d'impôt de la société. Ensuite, il y a l'obligation documentaire qui est une version alourdie de la documentation. Il s'agit de nouvelles exigences documentaires incluant des informations plus précises et mieux étoffées selon la loi. Elle est relative à la société et son groupe ; elle décrit la politique de prix de transfert que les entreprises doivent présenter à l'administration en cas de contrôle⁹⁸⁰. Cette dernière n'est alors demandée qu'en cas de contrôle. L'instauration de ces obligations documentaires est indispensable. Depuis 2010, les obligations en matière de documentation des prix de transfert ont considérablement alourdies⁹⁸¹. L'obligation documentaire est déjà largement répandue dans les pays membres de l'OCDE qui appliquent des standards très voisins. Toutefois, il est nécessaire de prendre en considération la taille de l'entreprise et les coûts de conformité par rapport à ces obligations documentaires. La mise en place d'une documentation peut représenter une charge administrative très significative. À cet égard, les petites ou moyennes entreprises ont une considération particulière en matière de gestion : d'où le régime simplifié en matière d'obligation documentaire⁹⁸².

En matière de procédure fiscale, la législation fiscale devrait prévoir des sanctions dans le cas de non-respect des obligations en matière de documentation spécifique en matière de prix de transfert. Le régime des sanctions spécifiques en matière de prix de transfert peut être instauré lorsque l'entreprise ne produit pas la documentation requise ou produit une documentation partielle. Les sanctions sont financières, sous forme d'une pénalité ou d'une amende. D'après nos observations, les États des pays

⁹⁷⁷ Groupe de la Banque Mondiale, *op.cit.*, p.98.

⁹⁷⁸ *Ibidem*.

⁹⁷⁹ En France, il s'agit de l'article 223 quinquies B du CGI : cette disposition impose aux groupes de sociétés dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe est supérieur ou égal à 50 millions d'euros. À cet effet, les sociétés doivent utiliser la déclaration n° 2257-SD (CERFA n° 15221).

⁹⁸⁰ En France, il s'agit de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscale (LPF) : cette disposition impose aux sociétés (dont le CAHT est supérieur ou égal à 400 millions d'euros et également celles qui détiennent ou sont détenues, à plus de 50 % (directement ou indirectement) par une société atteignant ce seuil de 400 millions d'euros.) de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier leur politique de prix de transfert. Pour plus de détails, v. BOI-BIC-BASE-80-10-40.

⁹⁸¹ Deux catégories d'informations sont requises, gage d'un haut degré de transparence : des informations générales sur le groupe décrivant notamment les activités et transactions entre les sociétés du groupe et la politique de prix de transfert ; des informations spécifiques à la société considérée expliquant son activité et justifiant sur cette base la méthode de prix de transfert appliquée. En outre, la documentation doit également inclure des données financières de sociétés indépendantes comparables pour attester le caractère « de pleine concurrence » des prix pratiqués ou des marges dégagées.

⁹⁸² En France, les PME (petites ou moyennes entreprises) ont une obligation documentaire plus simplifiée que les grandes entreprises. Voir : Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie, Les prix de transfert : Guide à l'usage des PME, Direction Générale des impôts, 2006, p.60.

de l'OCDE prévoient des sanctions spécifiques liées aux non-respect ou manquement en matière de documentation sur les prix de transfert⁹⁸³. Dans les pays en développement, aucune sanction spécifique liée aux manquements des obligations documentaires relatives au prix de transfert n'existe. Force est de constater que des dispositions prévoyant des sanctions liées au manquement des obligations déclaratives existent de manière générale. C'est par exemple le cas à Madagascar.

c. Obligations de doter l'Administration d'une structure administrative spécialisée

361. **Unité spécialisée de vérification des prix de transfert.** Le FMI, l'OCDE et le Groupe de la Banque Mondiale recommandent la modification de l'organisation de l'Administration, en mettant en place une unité spécialisée de vérification sur les prix de transfert. Ces Organisations ont mis en place des programmes d'assistance technique fourni par leurs experts pour améliorer et renforcer la capacité des agents, responsables de la vérification des prix de transfert. Le programme de soutien de type « Inspecteur des Impôts sans frontières (IISF)⁹⁸⁴ » fait partie de ce cadre.

d. Obligations de doter l'Administration d'accès à de multiples sources de données

362. Pour pouvoir comprendre la politique de prix de transfert du contribuable, l'administration devrait avoir accès aux informations sur les activités du contribuable ainsi que sa place dans la structure générale. Pour ce faire, la loi interne doit permettre à l'Administration de demander les informations spécifiques sur la politique de prix de transfert provenant des contribuables ainsi que des informations provenant des tiers. À cet égard, les exigences en matière de documentations des prix de transfert qui sont conformes aux lignes directrices de l'OCDE constituent des outils précieux, à la fois pour la phase d'évaluation des risques (par le biais des déclarations de renseignements spécifiques) et pour celle d'examen (par le biais d'une analyse détaillée des prix de transfert). Par ailleurs, d'autres outils existent en droit conventionnel comme l'échange automatique des renseignements, et l'échange de renseignements sur demande.

363. **Les obligations documentaires en droit interne.** Le contenu des obligations documentaires vient d'être récemment mis à jour par l'action 13 du plan BEPS. Nous avons évoqué précédemment les nouvelles obligations documentaires en prix de transfert.

364. **Les échanges de renseignements en droit conventionnel.** A côté de ses moyens en droit interne, les administrations fiscales dispose de moyens internationaux pour se procurer des informations relatives aux transactions internationales. Il s'agit des échanges de renseignements automatiques ou sur demande, et des contrôles fiscaux simultanés (que nous avons vu précédemment). Il y a trois aspects principaux mais il est fondé sur les conventions fiscales bilatérales, sur un accord particulier et également sur la base d'un accord multilatéral sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁹⁸⁵. A l'heure actuelle 129 juridictions⁹⁸⁶ participent à la Convention.

⁹⁸³ On observe des applications différentes : certains États prononcent les sanctions indépendamment de l'application de redressement par l'Administration. C'est le cas par exemple de la Danemark, de la France et de l'Inde. D'autres États appliquent une sanction réduite pour les contribuables qui s'acquittent de leurs obligations en cas de redressement par l'Administration. C'est le cas de l'Albanie, des États-Unis et de l'Italie.

⁹⁸⁴ Il s'agissait d'une idée avancée par John Christensen, ancien Directeur du Réseau sur la Justice fiscale, en 2010, inspirée du modèle de Médecins sans Frontières. Avec le partenariat de l'OCDE et le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), l'initiative IISF permet de déployer des fiscalistes expérimentés des pays du monde entier pour aider les administrations fiscales des pays en développement en les faisant bénéficier de leurs compétences en matière de politique fiscale et d'administration de l'impôt. <https://www.undp.org/content/undp/fr/home/news-centre/news/2018/strengthening-the-ability-of-developing-countries-to-effectively.html> consulté en septembre 2019.

⁹⁸⁵ Dans les années antérieures à 2010, elle était ouverte à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membre de l'OCDE. Le 1 juin 2011, elle a été ouverte à tous les pays.

⁹⁸⁶ http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf mis à jour le 30 août 2019.

De surcroît, l'OCDE souligne que « la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte. Elle nécessite une appréciation de la part de l'administration fiscale comme du contribuable. »⁹⁸⁷. Certes, la possibilité offerte pour apprécier la conformité des règles constitue un avantage du PPC vu la souplesse ou la flexibilité de cette norme. Néanmoins, cette situation peut aggraver le phénomène d'érosion de la base d'imposition dans la mesure où elle laisse de la place à la subjectivité. Dans un domaine assez méconnu comme les prix de transfert, l'imposition des EMNs fondée sur une part de subjectivité nous semble inquiétante. Elle présente deux menaces, notamment un comportement agressif de l'administration fiscale et un comportement laxiste⁹⁸⁸ entraînant une déperdition de recettes fiscales.

2. Obligations de respecter les contraintes du principe

365. Nous avons vu que la détermination des prix de transfert requiert pour l'entreprise et l'administration la réalisation de l'« étude du prix de transfert »⁹⁸⁹. Concrètement pour l'administration fiscale, il consistera essentiellement d'examiner la construction des stratégies de prix de transfert de l'EMN. Pour ce faire, elle doit réaliser des analyses obligatoires sur les faits et circonstances des transactions⁹⁹⁰. Ainsi, nous avons vu que l'administration fiscale a l'obligation d'entreprendre une analyse fonctionnelle *objective* et une analyse de comparabilité *pertinente*. S'agissant de déterminer que les *entreprises liées (associées) agissent comme si elles étaient non liées dans leurs transactions financières et commerciales*.

D'emblée, il est permis de constater que les analyses ainsi que les ressources exigées sont largement contraignantes. L'administration fiscale des pays en développement peinerait à trouver ces amples ressources et à réaliser ces analyses.⁹⁹¹

a. Obligation d'analyser « les faits et circonstances de chaque transaction » : les contraintes

366. **Les difficultés et les contraintes de « l'analyse fonctionnelle »**. Nous avons vu que, de par sa nature, l'analyse fonctionnelle transcrit la description des fonctions exercées, des risques assumés et actifs utilisés de l'entreprise sein du groupe. Elle doit éventuellement mentionner les changements intervenus par rapport aux précédents exercices. Compte tenu de l'environnement global complexe d'une EMN, cette analyse est très complexe pour deux raisons : à cause la masse accrue de données des transactions à considérer et à cause de la stratégie complexe d'optimisation adoptée par l'EMN, qui peut être agressive ou non, sachant que la frontière entre les deux n'est pas précisée.

367. **Les complexités de la structure organisationnelle du groupe sont la première complexité**. Les pays en développement ont beaucoup de mal à taxer les multinationales. Nous avons vu que l'EMN est composée de plusieurs entreprises associées, avec des degrés de dépendance multiples et uniques à chaque EMN. La partie relative aux actifs incorporels alourdit également la complexité. Nous avons vu également que l'analyse fonctionnelle est indispensable pour déterminer la méthode la plus

⁹⁸⁷ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p.40.

⁹⁸⁸ En effet, l'administration ne dispose pas de la capacité et des informations sur des prix comparables pour effectuer ces audits. Il existe un manque de transparence de la part de certaines entreprises multinationales qui ne divulguent que le minimum d'informations exigé par les normes comptables. Dans la majorité des pays en développement, l'échange d'informations avec d'autres juridictions fiscales est très limité même lorsque ceux-ci ont conclu des accords de double imposition avec ces pays, en raison du coût de la collecte et de l'échange de ces informations.

⁹⁸⁹ Cf. §1 Présentation des grandes étapes.

⁹⁹⁰ Cf. Partie I Titre I Chapitre I.

⁹⁹¹ Voy. Olivier MARICHAL, Le contrôle fiscal des prix de transfert, *Droit fiscal*, n° 23, 4 Juin 2015, 392. Pour plus de développements, se référer à la section 2 de ce même chapitre.

appropriée pour rémunérer pour chaque catégorie de transactions et l'activité considérée⁹⁹² ; les revenus et les coûts des actifs et des moyens utilisés pour justifier la base de calcul et fixer le niveau de rémunération qui sera d'autant plus élevé que les risques pris sont importants et que les fonctions exercées sont à forte valeur ajoutée. Il n'y a pas de doute que les pays en développement ne disposent des moyens utiles pour mettre en œuvre l'analyse fonctionnelle. Il y a, à notre avis, une matière à réflexion lorsque l'aboutissement d'une analyse fonctionnelle, qui non seulement est complexe mais également nécessite des investissements importants, se résume simplement à l'identification de l'entité dénommée « *entrepreneur principal* »⁹⁹³ et l'entité qui exerce « *l'activité de routine* ». L'entrepreneur principal est l'entité qui assume plus de risques. Elle reçoit des rémunérations significative. Elle se trouve souvent dans le pays où se trouve le siège de l'EMN. Or, la plupart des multinationales ont leur siège dans les pays développés. Inversement, l'entité de l'activité de routine exerce moins de fonctions, prend moins de risques. Elle reçoit de faibles rémunérations.

L'entreprise construit sa politique de prix de transfert et doit communiquer à l'administration fiscale la documentation justifiant la méthode de prix de transfert adoptée. Des auteurs ont remarqué que l'EMN peut déployer des stratégies fiscales internationales afin d'*organiser l'érosion de la base d'imposition* (stratégie agressive). Ainsi, l'EMN peut aisément localiser l'entité juridique la plus rémunérée ou « *l'entrepreneur principal* », dans les États ou juridictions les plus clémentes. Et parallèlement, l'entité juridique la moins rémunérée qui exerce la simple fonction peut être localisée dans une juridiction à fiscalité normale. *Nous pensons qu'à travers le déploiement des fonctions, les EMNs peuvent organiser subtilement leurs fuites devant les charges fiscales tout en utilisant des méthodes de réaffectation légale des filiales.* Nous pensons qu'en dépit de l'exigence de transparence actuelle par les administrations fiscales, cet état de chose n'est pas prêt de s'évoluer pour les raisons décrites ci-après.

368. La référence au « prix du marché » peut se révéler ardue et infructueuse. L'analyse fonctionnelle est difficilement réalisable pour l'administration fiscale dont les moyens sont limités. C'est un premier défi pour les pays en développement. Elles ont besoin d'accès aux données fiables et pertinentes, de parfaites connaissances des stratégies commerciales et financières d'une EMN et d'institutions spécialisées en matière de transfert. Il s'avère que pour que l'analyse aboutisse à un résultat pertinent, les données sur « le prix du marché » doit être disponible, puis fiables. Or, les faits indiquent que les informations sont souvent incomplets, parfois rares, inexistantes ou simplement imparfaites⁹⁹⁴.

369. L'asymétrie d'informations entre le contribuable et l'administration. On peut ainsi lire dans un ouvrage publié par l'administration « (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 bribes et morceaux et ne connaît jamais tous les dessous* ». ⁹⁹⁵ Il convient de relever l'asymétrie de ressources assez significatives entre l'EMN et les administrations fiscales aussi bien dans les pays développés⁹⁹⁶

⁹⁹² A l'aide de la comptabilité analytique, l'entreprise qui exerce plusieurs activités (par exemple, producteur et distributeur), doit isoler pour chacune d'elles, les actifs, les moyens utilisés, les revenus, les coûts et les résultats. L'objectif est de distinguer par activité la méthode appliquée, la rémunération obtenue et le résultat dégagé.

⁹⁹³ 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. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés (marques, brevets, savoir-faire...) et supporte les dépenses y afférentes (recherche et développement, gestion des marques et de la publicité).

⁹⁹⁴ Pour plus de développements concernant ce sujet, v. Manuel Pratique des Nations Unies, 2017.

⁹⁹⁵ Fr. LOECKX, M. VAN DIONANT et G. NEYENS, *Éléments de la science des impôts*, 1^{re} éd., t. II Bruxelles, Ministère des Finances, administration des contributions directes, 1962, p.398. Cité par Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, p.129, note 9.

⁹⁹⁶ Tels sont les cas par exemple de l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service ou IRS) et de l'administration fiscale du Royaume-Uni (Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)). Le Professeur Sol Picciotto décrivait justement ce fait en indiquant que « *In 2014 the US IRS hired a specialist consultant at a cost of \$2m to assist its audit team in the examination of the transfer pricing arrangements of Microsoft (Gupta 2014).*

que dans les pays en développement.⁹⁹⁷ De surcroît, les entreprises multinationales de grande taille étoffent souvent leur équipe de contrôle des prix de transfert par des cabinets d'avocats et de conseils. Ce qui peut rendre plus complexe le contrôle fiscal des prix de transfert.

370. **La nouvelle exigence de transparence des contribuables.** Il faudrait relever qu'avec le projet BEPS, notamment l'action 13 crée de nouvelles obligations documentaires en matière de prix de transfert, pour permettre à l'EMN de documenter les politiques de prix de transfert et de les communiquer à l'administration fiscale. Cela a créé une lourde charge administrative certaine pour les contribuables lesquels doivent s'assurer que leurs politiques de prix de transfert soient correctement justifiées et documentées.⁹⁹⁸ Ce serait particulièrement lourd à gérer pour l'Administration, qui devrait mobiliser du personnel compétent en nombre sur ces questions et intolérable pour les entreprises, toutes potentiellement suspectes de frauder dès lors qu'il y aurait le moindre transfert⁹⁹⁹.

Somme toute, les règles relatives à l'application du principe de pleine concurrence sont complexes. Or, plus les règles sont complexes, plus la situation ouvre des opportunités et suscite le besoin de conseils. Le professeur S. Picciotto écrivait que cela a favorisé une explosion du conseil professionnel et a renforcé le rôle de la communauté professionnelle qui a maintenu la maîtrise de ses techniques de pratique¹⁰⁰⁰. Comme le dénoncent certains auteurs : « *le principe de pleine concurrence est très difficile à appliquer, également difficile à comprendre lorsqu'elle est soigneusement évaluée et contenant ses propres distorsions.* »¹⁰⁰¹

b. Obligation d'utiliser les méthodes conformes au principe de pleine concurrence

371. Il est à souligner que l'EMN est libre de choisir les méthodes pour la détermination de leurs revenus. Toutefois, elle doit expliquer la pertinence de son choix et doit pouvoir le documenter pour l'administration fiscale. Concernant les méthodes de fixation du prix de transfert, l'OCDE a

*In the UK, HMRC expanded its transfer pricing specialists from 65 to 81 between 2012 and 2016; its 6-year investigation of Google involved between 10 and 30 specialists at any one time, eventually resulting in a settlement agreeing payment of an additional £130m covering a 10-year period (PAC 2016: paras. 4-6)». Cité dans : Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, p. 23.*

⁹⁹⁷ En 2011, le Groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité et le développement a lancé un programme destiné à aider les pays en développement à appliquer ou à renforcer leurs règles relatives aux prix de transfert. Le programme a fourni une assistance, par exemple dans la mise en place d'une structure appropriée dédiée aux vérifications des prix de transfert au sein de l'administration fiscale. Ainsi par exemple, l'autorité fiscale au Kenya a créé le département prix de transfert avec une douzaine d'agent. Cf. S. PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification », Institute of Development Studies, Brighton, ICTD Working Paper, November 2018, No. 86, p.23. Tel est également le cas de la Colombie, du Ghana, de la Jamaïque et de la Zambie. V. OCDE, Renforcement des capacités en matière de BEPS et de prix de transfert, Groupe de travail sur la fiscalité et le développement : Travaux relatifs aux BEPS et aux prix de transfert, OCDE, <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/renforcement-des-capacites-en-matiere-de-beps-et-de-prix-de-transfert.pdf>> consulté en janvier 2018.

⁹⁹⁸ Concernant le dispositif d'obligations et les contraintes supplémentaires pesant sur l'entreprise et l'administration fiscale, voir Thierry LAMBERT, « Les entreprises et les prix de transfert : de la présomption à la sécurité juridique », *Revue fiscale du patrimoine*, 2015, No.4, Dossier 7.

⁹⁹⁹ Concernant le dispositif d'obligations et les contraintes supplémentaires pesant sur l'entreprise et l'administration fiscale, voir Thierry LAMBERT, « Les entreprises et les prix de transfert : de la présomption à la sécurité juridique », *Revue fiscale du patrimoine*, 2015, No.4, Dossier 7.

¹⁰⁰⁰ Il cite : « *This has created a boom for professional advice, (...) which in turn has strengthened the role of the professional community which has maintained a grip on its techniques of practice.* » In S. PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification », Institute of Development Studies, Brighton, ICTD Working Paper, November 2018, N° 86, p.17.

¹⁰⁰¹ « *The arm's-length method is hard stuff difficult to apply certainly, but also difficult to comprehend when carefully appraised, and containing its own copious seeds of distortion.* » Cité par David ROSENBLOOM, « Angels on a pin: arm's length in the world », *Tax Notes International*, 2005, 528.

recommandé cinq méthodes.¹⁰⁰² Lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise peut choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité. Les lignes directrices de l'OCDE, autorisent l'entreprise à choisir une méthode autre que celles préconisées sous la condition de respecter le principe de pleine concurrence. Dans l'utilisation d'une méthode différente, l'OCDE recommande aux contribuables de justifier et d'étayer par « une explication les raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables, ainsi que de la raison pour laquelle on a considéré qu'une autre méthode donnait une meilleure solution ». La majorité des administrations fiscales situées dans l'annexe N° 3 que nous avons observées se conforme avec celle de l'OCDE. La doctrine française s'aligne avec cette affirmation.

L'OCDE¹⁰⁰³ et l'ONU¹⁰⁰⁴ valident la même norme pour la sélection de la méthode, précisant que la « sélection de la méthode sert à trouver la méthode la plus appropriée à un cas donné ». Cela nécessite qu'une analyse soit réalisée afin de déterminer la méthode la plus appropriée en tenant compte des faits et des circonstances. En résumé, il convient d'avoir une appréciation souple de la méthode à employer de façon à rendre possible une conception juridique et fiscale de la création de la valeur la plus proche possible de la réalité économique.¹⁰⁰⁵

372. Les défauts des cinq méthodes. La méthode du prix comparable : évoquée comme la méthode « naturelle », elle consiste à pratiquer des comparaisons directes de prix de marché. Mais son champ d'application est extrêmement réduit. Les multinationales actuelles sont en effet des organisations complexes issues d'un fractionnement du processus de production et d'une allocation des différentes étapes intermédiaires aux filiales en fonction de leurs avantages comparatifs locaux (activités labour intensive dans les pays à bas salaires, activités de recherche et développement dans les pays où il est plus facile de trouver du personnel qualifié, etc.). Chaque filiale fait ainsi partie d'une chaîne de valeur internationale et se contente le plus souvent de recevoir des produits intermédiaires qu'elle transforme et qu'elle fait ensuite parvenir à une société seul responsable de l'opération élémentaire suivante. Ainsi alors que les filiales des multinationales du début du XXe siècle s'échangeaient essentiellement des matières premières et des produits finis, les flux intragroupes du XXIe siècle concernent majoritairement des biens intermédiaires spécifiques qui ne sont donc pas échangés par ailleurs sur des marchés. L'importance, désormais prépondérante, des actifs incorporels (marques, brevets, savoir-faire, etc.) dans le processus de production complexifie encore davantage le mécanisme de comparaison, les actifs incorporels étant par définition uniques.

En pratique, il existe donc bien peu de situations où le même bien fait à la fois l'objet de transactions intragroupe et d'échanges sur un marché libre. Ainsi, la méthode de comparaison directe du prix

¹⁰⁰² V. Annexe du Chapitre 1. Pour des détails et plus d'analyses, voir Jérôme MONSÉNÉGO, Introduction to Transfer Pricing, *op.cit.*, p.37-61. Le Manuel pratique des Nations Unies (2017) valide les cinq méthodes de l'OCDE.

¹⁰⁰³ À cette fin, le processus de sélection doit tenir compte des forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE, de la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle, de la disponibilité d'informations fiables nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes, du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilités. V. :OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Méthodes de prix de transfert, Chapitre II.

¹⁰⁰⁴ Manuel pratique des Nations Unies, au paragraphe 6.1.3.2 : « que « [I]a méthode la plus appropriée doit être choisie en tenant compte des faits et des circonstances. ». Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert antérieurs à la mise à jour de 2010, prescrivaient une hiérarchie de méthodes, préférant les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions aux méthodes transactionnelles de bénéfiques, lesquelles ne devaient être appliquées que « lorsque les premières ne sont pas suffisamment fiables pour être appliquées seules ou lorsque dans des situations exceptionnelles, elles ne sont pas du tout applicables » (OCDE, 1991, paragraphe 3.1). En outre, « la règle de la meilleure méthode » impose que le résultat de pleine concurrence d'une transaction contrôlée soit déterminé en vertu de la méthode qui, compte tenu des faits et des circonstances, donne la mesure la plus fiable du résultat de pleine concurrence.

¹⁰⁰⁵ Xavier DALUZEAU et al., *Prix de transfert: Détermination, Justification et gestion des différends*, Éditions Francis Lefebvre, 3 éd., 2016, p.15, §14.

(méthode CUP) est pratiquement inutilisable en pratique. La réglementation des prix de transfert repose donc sur l'évaluation du « *prix de marché virtuel* » de biens qui ne sont pas échangés sur des marchés.¹⁰⁰⁶

373. **Les méthodes basées sur le profit.** Les lignes directrices de l'OCDE proposent de résoudre cette difficulté en considérant que le prix « normal » d'un bien peut être évalué à l'aide de ses coûts de production augmentés d'une marge de profit établie sur la base d'une analyse statistique d'entreprises jugées comparables à la filiale étudiée (méthode MTMN). Cette méthode est cependant totalement fautive d'un point de vue théorique et son application concrète conduit à des résultats très largement aléatoires. Théoriquement, la méthode MTMN repose sur l'application d'un taux de profit comptable des entreprises « comparables ». Selon J. Pellefigue¹⁰⁰⁷, il s'agit cependant là d'une erreur profonde : aucune théorie économique du profit, et en particulier la théorie néoclassique dominante, ne permet d'aboutir à cette conclusion. D'un point de vue pratique, l'application de cette méthode repose généralement sur l'utilisation extensive de bases de données commerciales consistant d'identifier des sociétés comparables. Tel est également le cas des trois méthodes dites traditionnelles (CUP, RPM et CPM).

374. **Le « prix ou intervalle de pleine concurrence » calculé est aléatoire.** La pratique habituelle consiste à identifier un échantillon composé du petit nombre d'entreprises jugées les plus comparables avec celle dont on cherche à déterminer le profit « normal », puis à éliminer de l'échantillon les valeurs extrêmes (les 25 % d'entreprises les plus rentables et les 25 % les moins rentables). On obtient alors ce qu'il est convenu d'appeler un « intervalle de pleine concurrence », qui définit les bornes acceptables pour le prix de transfert. Néanmoins, même lorsque cette démarche est accomplie avec le plus grand soin, les défauts théoriques évoqués ci-dessus conduisent statistiquement à aboutir à des intervalles sans signification économique et beaucoup trop larges pour être d'une grande utilité. En effet, si un tel travail statistique conduit par exemple à la conclusion que le profit « normal » d'une filiale doit être compris entre 2 % et 10 %, cela laisse une latitude extrêmement importante aux entreprises pour décider de l'allocation géographique de leur profit, tout en respectant strictement la réglementation en vigueur. Ce point est souligné vigoureusement par Michael Durst, l'ancien directeur du programme d'APA (Advance Pricing Agreement) de l'administration fiscale américaine : « *On aura presque toujours des intervalles tellement larges que cela ne servirait à rien pour une tâche pratique telle que l'administration fiscale. (...) Cela signifie par exemple que (...) le revenu du contribuable devrait se situer entre 20 millions de dollars et 80 millions de dollars. Cette information est essentiellement inutile* »¹⁰⁰⁸.

375. **Les prix de transfert ne sont pas une science exacte.** Il convient de noter que ces cinq méthodes ont la même importance et qu'il n'existe pas de hiérarchie de l'une sur les autres. L'OCDE affirme « *qu'aucune d'entre elles n'est adaptée à toutes les situations* »¹⁰⁰⁹. Que leur utilisation dépend en premier lieu de la nature de la transaction mais aussi de la disponibilité d'informations fiables et du degré de comparabilité des transactions sur le marché libre ; qu'il est important d'évaluer la fiabilité relative des options disponibles, notamment de déterminer dans quelle mesure les « imperfections »

¹⁰⁰⁶ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert : un changement radical de paradigme s'impose », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 2014, No. 12.

¹⁰⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁰⁸ « *One is almost always going to get ranges that are so wide as to be useless for a practical task such as tax administration. (...) This means for example that for an inbound distribution operation, a developing country, with the distributor having total in-country sales volume equivalent to \$1 billion, the tax administration is told that the taxpayer's income should fall somewhere in the range from \$20 million to \$80 million. This information is essentially useless* » Michael DURST, « OECD Guidelines: Causes and Consequences », in Kai A. KONRAD and Wolfgang SCHÖN (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, Germany, 2011, p.123-136.

¹⁰⁰⁹ OCDE, « Principes OCDE », 2017, Para 2.3.

ont un impact sur la comparaison et de garder à l'esprit les imperfections probables qui auraient des répercussions sur l'application d'une autre méthode de prix de transfert¹⁰¹⁰.

376. **Importante présence de subjectivité dans le choix et dans l'application des méthodes.** L'OCDE fait référence « à la méthode la plus appropriée » en précisant que la sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. Dans la théorie, la position de l'OCDE permet l'avantage de la souplesse selon les circonstances et les faits présentés. Il appartient à chaque société de prouver la précision de la méthode adaptée au cas d'espèce. Les difficultés qui peuvent surgir seraient que toutes les méthodes retenues par l'entreprise soient considérées toutes comme recevables à cause du manque de recommandations claires pour la pratique. Le cas inverse pourrait également se présenter : c'est-à-dire que l'administration fiscale peut refuser les méthodes présentées par l'entreprise multinationale et ne retiennent aucune d'elles. Dans ce contexte, elle déclare que les méthodes présentées sont non recevables. L'administration fiscale pourrait manquer de vision éclairée de la situation pour fournir une appréciation proche du résultat imposable. Elle peut simplement avoir une position agressive. Par ailleurs, l'aptitude de cohérence de l'administration fiscale devant le juge fiscal risque de poser beaucoup de problèmes pour les difficultés de preuve. C'est à ce niveau qu'il serait important de proposer des méthodes alternatives et de vérifier la fiabilité de ces méthodes dites alternatives par rapport aux méthodes recommandées par l'OCDE. Nous y reviendrons en détail dans la deuxième partie de notre thèse.

377. Néanmoins, l'OCDE a réaffirmé que le principe de pleine concurrence fonctionne bien dans la majorité des cas dans les pays de l'OCDE. Il est vrai qu'une administration fiscale dans les pays de l'OCDE est assez robuste pour réaliser la vérification des prix de transfert. De cette manière, l'administration fiscale des pays de l'OCDE peut montrer que la société liée pratique des prix de transfert abusifs ; et peut ne pas avoir beaucoup d'obstacles pour défendre ses arguments devant le juge en montrant qu'elle utilise les comparables pertinents et suffisamment fiables sur des produits/services similaires dans ses échanges intragroupes. À cet égard, nous pouvons observer que la complexité technique du système suppose que des préalables indispensables soient en place pour procéder à une vérification des prix de transfert. Notre hypothèse est que l'inexistence de ces prérequis peut laisser les États ouverts aux abus des EMNs, et *in fine*, à l'érosion de leurs bases d'imposition.

B. De la lourdeur des impératifs pour remonter la ligne de défense

378. **Des niveaux élevés de compétence indispensables.** Nous avons vu que l'analyse de comparabilité est au cœur de l'application du PPC¹⁰¹¹. Les praticiens le confirment « *comparability and arm's length are inextricably linked concepts* »¹⁰¹². Il est à souligner que l'efficacité du « prix de pleine concurrence » est imputer à la rigueur de l'analyse comparabilité. Or, cette dernière n'est pas sans difficultés, car elle est très exigeante à plusieurs égards : nous avons vu qu'elle suppose de compétences techniques précises, beaucoup d'objectivités de la part des agents de l'Administration. Par ailleurs, l'analyse exige que des informations soient disponibles pour toutes les étapes citées *supra*, et que celles-ci doivent être *pertinentes* et *fiables*. L'objectivité est surtout indispensable pendant les analyses car l'application du principe donne une part de jugement ou d'appréciation aux agents vérificateurs pour mettre en œuvre des *ajustements* de comparabilité. De surcroît, les coûts de ces ressources indispensables pour l'évaluation sont extrêmement chers.

¹⁰¹⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹¹ L'efficacité de l'analyse de comparabilité est tributaire du niveau de compétences des agents. L'analyse de comparabilité doit vérifier si les conditions des rémunérations du groupe correspondent aux conditions entre entreprises indépendantes, et de justifier les éventuels écarts (ajustements de comparabilité). En d'autres termes, l'analyse de comparabilité vise à identifier et à sélectionner des entités indépendantes qui réalisent des transactions similaires. Elle doit s'appuyer sur l'analyse fonctionnelle mais également sur d'autres facteurs externes (qui sont caractéristiques des transactions).

¹⁰¹² Pim FRIS and Sébastien GONNET, « The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing », *ITPJ*, 2010, pp.99-105.

379. **Expérience requise en matière de comptabilité analytique des EMNs.** Dès l'époque du rapport Carroll (en 1933), la comptabilité séparée était la préférée des cabinets d'avocats des pays puissants comme le Royaume-Uni et les Etats-Unis. Il a été signalé que ces derniers importaient leur pratique dans d'autres pays en s'y installant.

Au Royaume-Uni, il était indiqué que « *c'est un fait significatif que la méthode de la comptabilité séparée soit la méthode normalement suivie dans les pays qui ont la plus grande expérience en matière d'imposition du revenu et qui, en même temps, ont des comptables dont le niveau professionnel est le plus élevé. Ce qui est vrai pour le Royaume-Uni l'est également pour les autres pays du « Commonwealth » britannique de nations et pour les États-Unis. L'impôt sur le revenu et les usages du Royaume-Uni ont été empruntés dans une grande mesure par les autres pays en question, et les méthodes comptables de ce pays ont été portées à l'étranger, parce que les principales maisons de comptabilité du Royaume-Uni ont suivi leurs clients dans toutes les parties du monde, pour vérifier les comptes des succursales de ces derniers. De même les succursales de ces maisons, ainsi que les maisons américaines du même genre, ont développé les méthodes comptables de manière à suivre la complexité des organisations commerciales et des méthodes de ces pays, et ont suivi elles aussi, leur clientèle à l'étranger* ». ¹⁰¹³

« *L'utilisation comme méthode principale de la méthode de comptabilité séparée coïncide assez exactement avec le champ d'opération de ces maisons réputées. Toutefois, même dans ce champ, les questions difficiles de la ventilation (allocation) ou répartition surgissent du fait de points de vue contradictoires au sujet de ce qu'il faut entendre par juste prix de cession, ou par évaluation correcte des services rendus. Ces questions sont plutôt du ressort du directeur du service d'exportation ou d'autres préposés de la société, plutôt que du comptable qui doit opérer avec les prix et les valeurs qui auront été fixés en tenant compte de facteurs échappant à son contrôle.* » ¹⁰¹⁴

Par ailleurs, l'acceptation par les autorités de l'Inde britannique d'une comptabilité séparée dépend de la mesure dans laquelle cette comptabilité fait ressortir la répartition des bénéfices, comme l'exige la loi. C'est-à-dire que les comptes de la succursale locale doivent faire ressortir le bénéfice net total tiré de la vente dans l'Inde de marchandises achetées ou fabriquées à l'étranger, et la succursale peut être invitée à produire en justification des écritures figurant dans ses comptes, un certificat délivré par les vérificateurs des comptes ou par un employé qualifié de la société mère, attestant que les prix facturés à la succursale.

Au Canada, la méthode suivie est très souple. Les autorités examinent tout d'abord les livres de la succursale locale d'une entreprise étrangère, en vue de vérifier l'exactitude de la déclaration. Lorsqu'elles éprouvent des doutes au sujet de la sincérité des prix facturés pour les articles importés, les autorités demandent souvent des renseignements concernant le coût de fabrication et s'efforcent, s'il y a lieu, par des négociations avec le contribuable, d'arriver à un prix juste. Si cette procédure s'avère vaine, elles peuvent avoir recours à une répartition ». ¹⁰¹⁵

1. L'impératif accès à des sources de « comparables indépendants »

380. Pour être valable, l'analyse de comparabilité suppose que les comparables retenus soient indépendants ¹⁰¹⁶ et présentent des caractéristiques comparables aux transactions contrôlées. Il existe

¹⁰¹³ Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 128.

¹⁰¹⁴ Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 129.

¹⁰¹⁵ Mitchell B. CARROLL, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV, para. 132.

¹⁰¹⁶ De nombreuses jurisprudences françaises y font référence : CAA Versailles, 3e ch., 11 oct. 2016, n° 14VE02651, Sté Philips France. ; par ex., CAA Versailles, 3e ch., 8 juill. 2014, n° 11VE01187, Sté Carrefour SA, préc. - CAA Paris, 2e ch., 25 juin 2008, n° 06PA02841, Sté Novartis Groupe France SA : BDCF 2/2009, n° 15, concl. J. Evgenas. - CE, 3e et 8e ss-sect., 7 nov. 2005, n° 266436 et n° 266438, min. c/ Sté Cap Gémini, préc.), sans préciser s'il s'agissait de comparables internes ou externes.

deux possibilités d'obtention de comparables indépendants afin d'apprécier la juste rémunération des transactions entre entreprises liées : « les comparables internes » et les « comparables externes ». Les comparables internes s'obtiennent lorsque l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe réalise une transaction identique ou similaire avec une entreprise indépendante. Les comparables externes¹⁰¹⁷ s'obtiennent lorsque l'entreprise indépendante réalise une transaction identique ou similaire avec une autre entreprise indépendante.

Il n'existe pas d'hierarchie entre les comparables internes et externes. La pratique a observé que le comparable interne est souvent le comparable le plus adéquat. En ce sens le Forum conjoint sur les prix de transfert de l'Union européenne indique qu'il y a une préférence générale au sein de la plupart des États membres de l'Union européenne pour les comparables internes par rapport aux comparables externes lorsqu'ils existent et qu'ils sont valides¹⁰¹⁸.

2. La recevabilité versus le rejet des comparables par le juge

381. Nous avons vu que le processus de vérification du caractère de pleine concurrence impose des « comparables appropriés » et l'application « d'ajustements de comparabilité appropriés. »¹⁰¹⁹ Lors d'une vérification des prix de transfert et lorsque l'Administration remet en cause les prix déclarés par le contribuable car elle considère qu'il y a eu minoration ou une anomalie laissant considérer la présence d'un transfert de bénéfices ; le contribuable tente de démontrer que leur prix calculés sont normaux. L'administration redresse des sociétés sur la base d'études de comparables, qu'elle réalise elle-même, et ses redressements peuvent être contestés par le contribuable. La jurisprudence a eu l'occasion à plusieurs reprises de débouter l'administration fiscale dans des situations où les marchés ne pouvaient être considérés comparables¹⁰²⁰.

382. La jurisprudence française¹⁰²¹ permet de renseigner que la difficulté réside particulièrement sur la recevabilité ou le rejet des comparables devant la Cour administrative. Ainsi par exemple, l'Administration tend généralement à considérer que les pertes récurrentes d'une société française étaient imputables aux prix de transfert. Elle a substitué aux méthodes appliquées ses propres méthodes consistant à allouer une marge positive à la société contrôlée, déterminée à partir d'une étude de comparables qu'elle a effectuée elle-même. Le contribuable a retenu plusieurs lignes de défense pour démontrer que les pertes n'étaient pas dues aux prix de transfert. Pour justifier les pertes, ont été mises en avant les difficultés propres au marché français, et le fait que les concurrents de la société française supportaient également des pertes. En définitive, le contribuable obtient gain

¹⁰¹⁷ En pratique, ce comparable externe est souvent issu de la consultation d'une base de données commerciale, accessible sur un abonnement auprès d'un opérateur privé, qui recense les entreprises sur un territoire (national, européen ou mondial). Elle permet d'effectuer des recherches par code d'activité (ex : pour le marché français, le code NAF) et en fonction de différents indicateurs économiques (chiffre d'affaires, marge brute, résultat d'exploitation, résultat financier, résultat courant avant impôt, résultat net) ; Les bilans, comptes de résultats, soldes intermédiaires de gestion et différents ratios (liquidité, solvabilité, rotation des stocks, pourcentage du chiffre d'affaires à l'export...) peuvent être obtenus sur plusieurs années dans ces bases de données.

¹⁰¹⁸ Discussion paper on Comparables in the EU, JTPF/001/2016/EN, févr. 2016, § 10.

¹⁰¹⁹ Pim FRIS and Sébastien GONNET, « The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing », *ITPJ*, 2010, pp.99-105.

¹⁰²⁰ CE, 3e et 8e ss-sect., 7 nov. 2005, n° 266436 et n° 266438, min. c/ Sté Cap Gémini : JurisData n° 2005-080791 ; Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 311, concl. E. Glaser ; Dr. sociétés 2006, comm. 15, note J.-L. Pierre ; *RJF* 1/2006, n°17 ; CAA Versailles, 3e ch., 8 juill. 2014, n° 11VE01187, Sté Carrefour SA : JurisData n° 2014-021483 ; Dr. fisc. 2014, n° 40, comm. 562, concl. F. Locatelli, note E. Meier et R. Torlet ; CAA Versailles, 3e ch., 5 mai 2009, n°08VE02411, Man Camions et Bus : Dr. fisc. 2009, n°41, comm. 500, note É. Bonneaud) ou encore où les fonctions et risques assumés étaient différents (CAA Versailles, 6e ch., 16 févr. 2012, n° 10VE00752, min. c/ Microsoft France).

¹⁰²¹ Ainsi par exemple, suivant un jugement du 14 juin 2018 (TA Melun, 3ème ch, n°1502063), le Tribunal administratif a rejeté la démarche de l'administration fiscale. Par cette décision, le juge de l'impôt alourdit encore un peu plus la charge de la preuve qui pèse sur l'administration fiscale. Terence WILHELM, Charge de la preuve en matière de prix de transfert : le diable se loge (toujours) dans les détails !, 2019, <http://www.fiscalonline.com/Charge-de-la-preuve-en-matiere-de.html> consulté en juillet 2019.

de cause par la Cour¹⁰²². Ainsi, il a été signalé que la jurisprudence française rejette les « comparables » s'ils sont dans des situations différentes, résultant par exemple de volumes différents, marchés différents, ou encore fonctions et risques différents.

383. Les obstacles sont importants. Il s'agit là d'un des défis de mise en œuvre du PPC pour les pays en développement. Le problème majeur souvent mentionné est notamment l'*absence de données fiables sur les entreprises indépendantes* installées dans ces pays, lesquelles pourraient être utilisées comme base de comparables pour réaliser les études du prix de transfert¹⁰²³. Ces mêmes données manquent pour procéder aux ajustements de comparabilité. En outre, ce dernier pourrait apporter un niveau de complexité supplémentaire à l'analyse traditionnelle du PPC.

Comblant le manque de comparables. Aux constats des difficultés de la disponibilité des « comparables » dans certains pays/régions, des mesures de simplification ont été suggérées, notamment par l'introduction de mesures administratives. On citera à titre d'exemple les méthodes publiées par le cabinet d'avocat NERA¹⁰²⁴, la méthode de Michael Durst¹⁰²⁵. Les *Organisations Internationales* ont également élaborés des outils pour les pays en développement. Il s'agit de la « *boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert* »¹⁰²⁶, notamment dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales. Le document précité inclut un rapport *complémentaire permettant de combler le manque d'informations sur les prix des minéraux vendus sous une forme intermédiaire*.

384. Des méthodes de simplification réduisant la dépendance aux comparables. Nonobstant l'intérêt pratique de ces outils, nous sommes de ceux qui pensent que les aides relatives à l'amélioration de l'accès comparables sont loin d'être des propositions satisfaisantes pour le long terme. En effet, elle ne supprime pas la complexité des études de prix de transfert. En outre, elle exige des compétences techniques et des ressources extrêmement importantes. Nous pensons que la solution appropriée résiderait dans la réduction de la dépendance à ces études subjectives. D'autres propositions existent et suggèrent la réduction de la dépendance aux données comparables. Telle est par l'exemple le cas de *l'autorité brésilienne*, ainsi que de l'autorité brésilienne. Nous pensons que ces propositions sont

¹⁰²² Le juge relève dans le cas du jugement du 14 juin 2018 (TA Melun, 3ème ch, n°1502063) que : « l'insuffisance de résultats d'une société peut provenir d'autres facteurs, tels que des charges trop importantes ou des conditions de revente difficiles sur un marché particulièrement concurrentiel ».

¹⁰²³ UN, « Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries », 2017. Telle est le cas du Sénégal (doc. CREDAF) ; de Madagascar ; P. ADOKI, « Les Prix de Transfert et le Développement Durable: quel Rôle pour les Administrations Fiscales Africaines: Cas du Togo », ATAF Série des Document de Travail, 2017, No.26. La question de l'absence de données comparables pour l'analyse des prix de transfert a été soulignée dans le Rapport au G20 du Groupe de travail sur le développement et a servi de catalyseur pour la création de la boîte à outils.

¹⁰²⁴ Cf. S. Gonnet, V. Starkov and M. Maitra, « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies », *Transfer Pricing International Journal*, July, 2013. V. Starkov, S. Gonnet, A. Pletz, and M. Maitra, « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies - Case studies », *Transfer Pricing International Journal*, March 2014. V. Starkov, M. Maitra, and A. Li., « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies - Adjustment for risk », *Transfer Pricing International Journal*, May 2015; Michael C. DURST, « Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the 'Transactional Net Margin' Transfer Pricing Method », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, No. 44.

¹⁰²⁵ Michael C. DURST, « Limitations of the BEPs Reforms: Looking Beyond Corporate Taxation for Revenue Gains », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2015, No. 40 ; Michael C. DURST, « Assisting Developing Countries in Taxation After the OECD's BEPS Reports: A Suggested Approach for the Donor Community », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2017, No. 71 ; Michael C. DURST, « Improving the Performance of Natural Resource Taxation in Developing Countries », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, No. 60.

¹⁰²⁶ FMI, Groupe de la Banque Mondiale, OCDE et ONU, Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, Janvier 2017, p.249.

intéressantes et méritent que l'on s'y attarde. Nous l'aborderons dans le Chapitre suivant. (dans les approches de simplification).

Section 2. Risque d'inertie des administrations fiscales dans les PED

385. D'emblée, il est important de noter que même l'OCDE admet que l'application du principe de pleine concurrence peut être complexe et peut exiger beaucoup de ressources.¹⁰²⁷ L'OCDE a toutefois affirmé que le principe de pleine concurrence fonctionne bien dans la majorité des cas. Notre analyse tente d'expliquer que le principe qui convient aux pays de l'OCDE, et par extension, aux administrations fiscales de ces pays, ne peut être systématiquement transplanté dans les administrations fiscales des pays en développement. Il existe plusieurs problèmes spécifiques dans les pays en développement. Il convient de les aborder.

Dans cette section, nous exposerons que la mise en œuvre du standard fiscal international rencontre beaucoup de difficultés dans les pays en développement. Nous montrerons que le contexte est inapproprié (§1). Ensuite, nous montrerons que, les conditions de la charge de la preuve créent d'autres difficultés insurmontables (§2).

§ 1. Contexte inapproprié pour des règles complexes

386. Il ressort des développements précédents que la transposition du standard fiscal international impose une double exigence (Cf. §2 ci-dessus). Autrement dit, le maintien du PPC suppose un investissement en ressources financières considérables étant donné que l'application du principe consomme beaucoup de ressources. L'idée consiste d'analyser la transposition du principe complexe à gérer et qui fait appel à un ampleur considérable de compétences. Une telle complexité apparaît peu adaptée aux ressources des administrations fiscales des pays en développement ainsi qu'au contexte économique, institutionnel et social de ces pays. Notre hypothèse est que la complexité technique du PPC entraîne l'impossibilité de démontrer l'existence d'une manipulation agressive des prix de transfert par les administrations fiscales des PED. À cet égard, nous démontrerons les insuffisances de compétences pour la mise en œuvre du principe (A), les insuffisances de moyens et de ressources propres dans les PED (B), lesquelles sont aggravées par les faiblesses structurelles des institutions en général dans ces pays (C).

A. Insuffisance de compétences pour la mise en œuvre du principe

387. La mise en œuvre exige de l'administration, comme précédemment indiqué, la démonstration du caractère privilégié du régime auquel étaient soumis les bénéfices de la filiale ou succursale étrangère. La démonstration contient deux aspects : il faut déterminer dans un premier temps les profits réalisés par la filiale ou la succursale étrangère. Ensuite, il faut démontrer l'existence du caractère privilégié du régime auquel étaient soumis les bénéfices de la filiale ou succursale étrangère. Ainsi, le contrôle fiscal des prix de transfert présente deux aspects (A) et les difficultés pratiques sont considérables pour les pays en développement (2). Définitivement, l'efficacité du contrôle fiscal des prix de transfert dépendra des compétences de l'administration.

1. Le double aspect du contrôle fiscal des prix de transfert

388. Concrètement, la mise en œuvre du principe exige de l'administration fiscale, la détermination des profits réalisés par la filiale ou la succursale étrangère et la démonstration d'un caractère privilégié du régime auquel étaient soumis les bénéfices de celles-ci. Dans le vocabulaire de la science et technique fiscale, ces deux opérations se traduisent par les terminologies suivantes, à savoir « le contrôle de conformité », dont la vérification consiste à examiner la politique des prix de transfert du groupe multinational de sociétés, l'objectif étant de déterminer si les profits déclarés par la filiale ou la succursale ont été fixés conformément au principe de pleine concurrence. Ensuite, « le contrôle fiscal de lutte contre le transfert indirect de bénéfices » consiste à démontrer par des analyses

¹⁰²⁷ En effet, la plupart des pays de l'OCDE ont commencé modestement et ont progressivement développé leur législation et leurs pratiques en matière de prix de transfert pendant une décennie ou deux et sont encore en train de les améliorer. (p.3 <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765682.pdf>).

motivées que les profits déclarés par la filiale ou la succursale étrangère ont consenti des avantages sans contrepartie, soupçonnant le transfert indirect de bénéfices. Il autorise l'administration fiscale à réintégrer les bénéfices qu'elle estime, avoir fait l'objet d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger. L'expérience française montre que l'administration fiscale doit surtout convaincre le juge de l'impôt, qui exige que les « études de prix de transfert » soient précises et suffisantes.

389. Le respect difficile du principe de pleine concurrence par les pays en développement. Comme nous avons indiqué précédemment, la détermination des prix de transfert renvoie au contrôle de l'administration fiscale si les prix de transfert déclarés par la société liée, donne lieu à une base imposable respectable, c'est-à-dire, respectant le principe de pleine concurrence. Ce que nous avons désigné par « contrôle de conformité ». À partir du résultat des prix de transfert calculés, l'Administration fiscale doit déterminer la part de bénéfices imposables de la société liée locale. À cet effet, elle suppose de déterminer le « juste prix », ce qui est en pratique très difficile dans la plupart des cas. Le Comité fiscal des Nations Unies admet que « *le respect du principe de pleine concurrence est difficile et complexe pour les pays africains* »¹⁰²⁸. Étant donné que le contrôle fiscal des prix de transfert est, avant tout, une « *analyse économique et financière des faits et circonstances des transactions* ». La réalisation de ces analyses économique et financière conduit à la « bonne » détermination de la base imposable du groupe de sociétés. De ce fait, la procédure de mise en œuvre ainsi observée sort du cadre d'un contrôle fiscal classique. Les prix de transfert sont une gestion nationale d'une problématique internationale. Somme toute, l'opération de vérification relève plus du contrôle de gestion que de la fiscalité *stricto sensu*¹⁰²⁹.

390. On dit que la matière devient la plus complexe du droit fiscal.¹⁰³⁰ Dans la majorité des pays développés, à l'instar de la France, une direction entière de vérification des prix de transfert est en place pour réaliser le contrôle des prix de transfert. Et les équipes vérificateurs qui composent la direction sont composée de compétences humaines, qui peuvent conduire les analyses de comparabilité, à compétence équivalente, à celles des groupes multinationaux de sociétés ou de leurs cabinets conseils. Nous vérifierons ultérieurement que les compétences humaines en matière de prix de transfert, sont dans les pays en développement, un chantier à faire. Or, la mission du contrôle fiscal ne s'arrête pas sur le contrôle de conformité. Il doit corriger les bénéfices déclarés par la société liée, si le principe n'a pas été respecté. Il y a là des difficultés, que nous pensons, sont insurmontables : comment savoir si le principe de pleine concurrence a été respecté ou non ? existe-t-il une base légale à la disposition des vérificateurs pour trancher objectivement sur la question ? quels sont les moyens du droit interne ? ou les moyens du droit international ? Nous répondrons partiellement à ces interrogations dans le paragraphe qui suit. Le paragraphe 2 de cette section tentera de fournir tous les éléments de réponse.

Pour se replacer sur la suite du contrôle fiscal de conformité, il y a le contrôle fiscal qui permet de lutter contre les transfert indirects de bénéfices ou l'érosion de la base taxable par les groupes multinationaux de sociétés. Lorsque l'administration identifie que la société liée a opéré une

¹⁰²⁸ Union Africaine et Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique (UA/UNECA), « Flux Financiers illicites », Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, p.47.

¹⁰²⁹ P. RASSAT et G. MONSELLATO, Les prix de transfert : les concepts et la pratique - les lois françaises, américaines et internationales - les solutions pour les entreprises, éd. Maxima, 2010. Il est nécessaire de mentionner quelques exemples de techniques qui mettent en jeu ces considérations économiques et de gestion : il peut arriver que les prix de transfert sont motivés par des considérations non fiscales. C. Lazarus et al. indique que « *de nombreuses techniques liées à l'utilisation des prix de transfert permettent aux entreprises multinationales de se prémunir contre les risques monétaires* ». Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Paris, Litec, 1977, p.246. Il est par exemple plus avantageux de localiser les bénéfices dans un pays à taux d'imposition plus élevé que de les laisser s'accumuler dans une filiale située dans un État où sévit une inflation chronique, et dont la monnaie se déprécie continuellement (Cf. Michael -Z. BROOKE et H. Lee REMMERS, *La stratégie de l'entreprise multinationale*, Paris, Sirey, 1973, p.271). De même, la technique des « leads and lags » : paiement avancés ou retardés, permet de minimiser les risques d'investissement dans un pays à monnaie faible (voir, §269).

¹⁰³⁰ Claude LAZARUS et al., *op.cit.*, p.246

manipulation agressive des *prix de transfert*, elle doit la redresser. Le droit fiscal interne prévoit un dispositif bien défini. Toutefois, ce moyen ne prévoit pas des modalités pratiques claires pour son application. Aussi, les difficultés pratiques d'identifier la manipulation agressive des prix de transfert restent entières.

2. Lacunes du cadre juridique sur l'identification des prix de transfert agressifs dans les PED

391. La législation fiscale en matière des prix de transfert connaît un dispositif bien défini, permettant à l'administration fiscale de réincorporer dans les bénéfiques imposables d'une entreprise imposable dans son territoire les bénéfiques indirectement transférés par elle, à l'occasion des transactions intragroupes.

En ce sens, le contrôle fiscal des prix de transfert a pour objectif d'identifier les prix de transfert dits agressifs, car ils sont réalisés aux fins des transferts indirects des bénéfiques. Comme indiqué précédemment, il n'existe pas de base légale commune sur ce qui doit être entendu par des prix de transfert agressifs, notamment, à l'esprit du principe de pleine concurrence. Sur ce sujet, la majorité des pays en développement ne disposent pas de substances dans leur droit interne. Ce qui a pour conséquence qu'il leur est encore beaucoup plus difficile de redresser les résultats des groupes multinationaux.

392. **La difficile évaluation de la manipulation agressive des prix de transfert.** Pendant la vérification, l'administration devrait évaluer les risques de manipulation agressive des prix de transfert et identifier à partir des indicateurs financiers les sociétés qui présentent des risques de transfert de bénéfiques nécessitant des investigations particulières. Pour ce faire, l'Administration doit avoir l'aptitude technique de distinguer entre la gestion avisée des transactions intragroupes, qui est entendue comme les différentes stratégies commerciales et financières licites du groupe de sociétés, et la manipulation « agressive » de celles-ci. Il y a là l'idée de montage, c'est-à-dire, un certain degré d'artifice au niveau de la construction de la politique de prix de transfert. L'exercice est délicat. D'après le professeur D. Gutmann¹⁰³¹, la frontière *entre la gestion avisée et la manipulation agressive* des prix de transfert est *souvent ténue*¹⁰³². À cet effet, « *définir juridiquement les frontières du licite et de l'illicite constitue un exercice particulièrement délicat* »¹⁰³³.

Là réside d'autres difficultés pratiques pour les pays en développement. Le cadre juridique des quelques pays que nous avons observé est insuffisant. Il est fréquent que le législateur fournit aux administrations fiscales la disposition fondamentale qui prévoit les prix de transfert, sans définir ce qui doit être entendu par la manipulation abusive des prix de transfert. Les lois fiscales des pays en développement sont écrites de manière vague, qu'il nous est difficile de montrer si cela est volontairement effectué par le législateur afin de permettre à l'administration de disposer d'une interprétation large compte tenu de la diversité des réalités, ou si cela résulte d'une insuffisance de technique juridique en matière de prix de transfert. Pour l'efficacité du contrôle fiscal des transactions intragroupes, les moyens présentés sur l'évaluation des risques fiscaux de l'OCDE est un outil important.

393. **Les moyens présentés par l'OCDE.** L'OCDE affirme que les risques de manipulation des prix de transfert devraient être évalués. Il importe de préciser que l'opération à « l'évaluation des risques de manipulation des transfert », selon le vocabulaire employé par l'OCDE. Elle a publié deux rapports sur l'évaluation des risques fiscaux dont un projet de manuel en 2013¹⁰³⁴ et un manuel pratique en

¹⁰³¹ *Ibid.*

¹⁰³² Daniel GUTMANN, « L'évasion fiscale des sociétés », *RIDC*, 2010, Vol. 62, N°2, p. 533.

¹⁰³³ *Ibid.*

¹⁰³⁴ OCDE, *Projet de manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert*, OCDE, Paris, 2013.

2017¹⁰³⁵. En 2017, quelques rares pays¹⁰³⁶ ayant bénéficié du programme de renforcement de capacités par l'OCDE ont suivi des formations sur l'évaluation des risques en matière de prix de transfert. Le reste des pays en développement ne dispose pas de cet outil. Tel est le cas pour les pays que nous avons observé (en 2017) tels que le Cameroun, Madagascar, le Burkina Faso, le Mali, la Mauritanie, le Ghana, la République Démocratique du Congo, à ne mentionner que ces quelques pays. Il est intéressant d'évoquer l'insuffisance d'expérience de l'administration fiscale rwandaise lors de son premier contrôle fiscal en matière de prix de transfert. Il a été indiqué que le juge a conclu que l'administration s'est trompée sur son redressement et a donné droit au contribuable¹⁰³⁷. Les moyens employés par l'administration fiscale française, est à notre avis, très utile.

394. **Les moyens intéressants du droit interne français.** L'administration fiscale française dispose d'une cartographie des schémas de manipulation agressive¹⁰³⁸. En outre, le législateur a fourni une base légale établissant la liste des pays considérés comme des pays à « régime fiscal privilégié ». Ceci permet à l'administration d'établir sur la base de cette liste les transactions intragroupes à risque. Il arrive parfois que les paiements faits en direction d'États ou territoires sont dépourvus des apparences du paradis fiscal et l'administration doit établir la preuve de la présence de ces États ou territoires à régime fiscal privilégié. Le juge fiscal est attentif au caractère « objectif » en matière de preuve en droit fiscal¹⁰³⁹. L'administration fiscale ne doit pas présumer la présence d'un paradis fiscal, mais doit la démontrer. Ce qui peut être d'une complexité pour l'administration fiscale des pays en développement.

À ces difficultés s'ajoutent les difficultés pratiques d'accéder aux comparables, qui sont une réclamation récurrente des pays en développement. L'accès à des bases de données constitue une possibilité qui coûte chère aux États, alors que les informations contenues dans ces bases de données proviennent du marché géographique des pays développés, soit d'une taille économique différente des pays en développement. Nous pensons que les difficultés commencent dès le choix de la base de données auquel chaque Administration devrait s'abonner. Deux pays ayant la même taille économique peuvent ne pas avoir un marché géographique comparable.

395. La complexité du principe de pleine concurrence n'est pas nouvelle¹⁰⁴⁰, mais celle-ci s'est amplifiée suite à la sophistication croissante de la structure organisationnelle des EMNs¹⁰⁴¹. Cet état de fait a été signalé à plusieurs reprises dans les forums sur les prix de transfert par les responsables

¹⁰³⁵ OCDE, *Déclaration pays par pays: Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux*, OCDE, 2017.

¹⁰³⁶ D'après le rapport de l'OCDE de 2016, ce sont notamment les pays suivants : Colombie, Ghana, Nigéria, Rwanda et Vietnam. <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/developing-capacity-in-beps-and-transfer-pricing.pdf> Consulté en mars 2017.

¹⁰³⁷ Attiya WARIS, « Taxing Intra-company Transfers : the Law and its Application in Rwanda », BIT, 2013, Vol.67, N°12, p.6.

¹⁰³⁸ DGFIP, Carte des pratiques et montages abusifs, <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs> Consulté en juin 2018.

¹⁰³⁹ Sur les éléments de « preuve objective », v. Christophe DE LA MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, LexisNexis, 2009.

¹⁰⁴⁰ Dès le rapport Carroll, il a été observé que « cette méthode comporte nécessairement des difficultés, à savoir les difficultés qu'il y a d'examiner tous les faits pertinents dans une organisation économique compliquée, de déceler les pratiques comptables factices et de tenir compte des disparités qui existent entre la législation du pays et celle de l'étranger. SdN, L'imposition des entreprises étrangères et nationales, Vol. II, p.492. (Tchécoslovaquie).

¹⁰⁴¹ Jean-Louis MUCCHIELI, « Alliances stratégiques et firmes multinationales, une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », *Revue d'économie industrielle*, 1991, N°55, p.118-134.

des administrations fiscales¹⁰⁴², ainsi que par le milieu académique. À titre d'illustration, D. Ba¹⁰⁴³ souligne que les prix de transfert constituent un phénomène complexe dont la juste fixation relève plutôt de l'utopie. J. Ayangma¹⁰⁴⁴ affirme qu'au Cameroun, cela relève du « *flou, du mystère, fiscal certainement parce qu'il s'agit d'un « concept importé, d'appropriation malaisée par l'Administration fiscale* ». Dans le cas de Madagascar¹⁰⁴⁵, l'Administration fiscale se trouve en inertie face à la complexité de la mise en œuvre. Il importe de préciser que ces constats ne sont pas isolés à ces pays. À notre avis, ces cas sont propres à tous les pays en développement qui souffrent de manques de ressources et de capacités. À l'OCDE, le Chef de l'Unité sur les prix de transfert, T. Balco¹⁰⁴⁶, reconnaît que le principe de pleine concurrence est une « *norme high-tech*¹⁰⁴⁷ » pour les administrations fiscales « *low tech* ».

396. Par conséquent, lorsque les agents de l'administration fiscale ne disposent pas de capacités techniques et de moyens pour réaliser les analyses, on peut déplorer le risque certain d'une inertie de leur « bureaucratie fiscale », c'est-à-dire le blocage de la machine administrative qui doit effectuer le contrôle fiscal des prix de transfert. L'échec de l'administration fiscale rwandaise dans la réalisation d'un premier contrôle fiscal en matière prix de transfert d'une société membre d'un groupe multinational, en 2009, est, ici, révélateur. Selon le professeur A. Waris¹⁰⁴⁸, « *(n)o single tax auditor or any other member of staff had, at this time, been trained in the application of transfer pricing, (...) the law included lacunae, which, as a result, limited the ability of the (rwanda revenue authority) to definitively collect the tax* ». La transposition des législations en matière de prix de transfert en chantier dans la majorité des pays africains. Nous avons vu que seuls les quelques pays suivants à savoir le Vietnam, le Kenya, le Ghana et la Zambie ont réalisé des contrôles fiscaux des prix de transfert, avec l'aide et l'assistance des Organisations internationales.

B. Insuffisance des moyens de l'administration : la faiblesse des capacités administratives

397. Il convient de démontrer que la norme fiscale établie dans les pays développés de l'OCDE n'est pas forcément adaptée aux États les plus pauvres. Il est permis de constater que les pays de l'Afrique francophone « importent mécaniquement » les législations françaises estimant peut-être que cela leur permettent de sécuriser leurs recettes fiscales. Or, la France en tant que pays membres de l'OCDE adopte en intégralité le principe de pleine concurrence et les lignes directrices de l'OCDE. Dans ce paragraphe, nous expliquerons qu'en matière de prix de transfert, les insuffisances des moyens de l'administration, pour ne pas dire, la faiblesse des administrations des PED en général, illustrent les difficultés pratiques insurmontables pour une mise en œuvre efficace du « principe de pleine concurrence ». La faiblesse des capacités administratives comporte les insuffisances des ressources techniques, juridiques et matérielles.

¹⁰⁴² Patrick RASSAT et Gianmarco MONSELLATO, Les prix de transfert : les concepts et la pratique - les lois françaises, américaines et internationales - les solutions pour les entreprises, Ed. Maxima, 2010.

¹⁰⁴³ El H. Dialigue BA, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, Université Paris-Est, 2011, p.31.

¹⁰⁴⁴ Joseph AYANGMA AYANGMA, La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC : Cas du Cameroun, L'Harmattan, 2015, p.19.

¹⁰⁴⁵ Tovony RANDRIAMANALINA, Les prix de transfert dans les pays en développement : Cas de Madagascar - Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence dans les pays en développement ?, ATAF Working Paper, 2015, N°23, pp.2-20. <<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02090977/document>>

¹⁰⁴⁶ Selon l'affirmation de Tomas Balco (le Chef de l'Unité Prix de Transfert à OCDE, depuis 2017) dans son interview : Andrew GOODALL, « BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's Length Principle », Tax Notes, December 4, 2017, p.2. <https://andrewgoodallcta.files.wordpress.com/2017/12/beps-experts-ponder-uncertain-future-for-arm-s-length-principle.pdf>. Consulté en août 2018.

¹⁰⁴⁷ Position de Tomas Balco dans : Andrew GOODALL, *ibid*.

¹⁰⁴⁸ Attiya WARIS, « Taxing Intra-company Transfers : the Law and its Application in Rwanda », *BIT*, 2013, Vol.67, N°12, p.6.

1. Les lacunes au niveau de ressources techniques, juridiques et matérielles

398. **Insuffisance de ressources.** Le premier constat dont il convient de mettre en évidence est l'insuffisance des ressources propres dans la plupart des pays en Afrique et des pays en développement, en général¹⁰⁴⁹. Sont entendues par « ressources propres », l'ensemble des ressources matérielles, humaines et financières. Elle comprend la faiblesse de capacité technique et de moyens techniques, informatiques, juridiques et financiers des administrations fiscales dans les PED. Ce sont les obstacles majeurs souvent évoqués par les administrations fiscales pour la détermination des prix de transfert (ou plus précisément l'application du standard fiscal international) lors des consultations régionales sur les prix de transfert.

a. Les manques de capacités techniques pour le contrôle de prix de transfert.

399. Les prix de transfert sont relativement récents dans les pays en développement. Les manques d'expérience et de connaissances sur la technique des prix de transfert dans les PED sont dus à la prise de conscience assez récente des États de ces pays des pertes financières causées par la manipulation agressive des prix de transfert. Une étude réalisée au niveau de l'espace CEMAC affirme que « *le niveau de connaissance scientifique, technologique et technique du moment ne permet pas d'assurer d'une efficacité absolue la normalité des prix intragroupes à l'aune du principe* »¹⁰⁵⁰. Le comité fiscal des Nations Unies reconnaît que « *dans les pays africains, les services de vérification des prix de transfert fonctionnent très mal ou sont même inexistant* »¹⁰⁵¹. D'une part, les manques de capacités techniques sont un problème crucial pour la collecte des données en amont de la vérification des prix de transfert. D'autre part, on ne peut que déplorer la pénurie de capacités techniques nécessaires pour l'analyse et le traitement de toutes les informations afin d'aboutir au niveau de revenus imposables tout en se conformant au standard fiscal international. Il importe de mentionner, que la majorité des pays en développement n'ont pas encore créé de modalités pratiques pour la mise en œuvre du principe de pleine concurrence.

b. Absence de structures spécialisées en matière de prix de transfert

400. Des développements précédents, nous avons démontré que la vérification suppose énormément de ressources diverses sans lesquelles elle se révélera infructueuse. Elle suppose la mise en place « d'une unité spécialisée sur les vérifications des prix de transfert »¹⁰⁵² lequel est une structure spécialisée sur les contrôles fiscaux de prix de transfert. Cette structure doit être dotée de capacités et des moyens matériels, juridiques et administratifs afin de manipuler les données multi-annuelles des entreprises et de détecter sur les risques de manipulation des prix de transfert.

401. En effet, il a été observé que, la *direction du contrôle fiscal des opérations internationales*, qui est la structure en charge du contrôle fiscal, est très démunie et n'a opéré de redressements en matière de prix de transfert, que sur l'aide des experts dans le cadre d'une assistance technique¹⁰⁵³. En Afrique,

¹⁰⁴⁹ Gérard CHAMBAS, Mobilisation des ressources locales en Afrique subsaharienne, Économica, Paris, 2010, p.2.

¹⁰⁵⁰ Joseph AYANGMA AYANGMA, *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC*, l'Harmattan, Paris, 2015, p.16.

¹⁰⁵¹ Union Africaine et Conférence des ministres africains des finances, de la planification et du développement économique (UA/UNECA), « Flux Financiers illicites », Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, p.47.

¹⁰⁵² C'est un sous-département spécialisé au sein du département du contrôle et vérification fiscales sur les matières de prix de transfert.

¹⁰⁵³ Les audits récents en matière de prix de transfert dans les pays en développement ont été réalisés avec l'assistance des experts dans le cadre du programme « Inspecteur des Impôts sans Frontières » (IISF). Inspiré sur l'initiative de John Christensen, l'ancien Directeur du Tax Justice Network, ce programme a été lancé en 2013 par l'OCDE par le groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement. Il propose une nouvelle forme d'assistance directe, en soutenant des programmes fondés sur une démarche d'apprentissage par la pratique en temps réel, afin de résoudre des problèmes actuels de vérification fiscale et de contribuer à l'échange de connaissances et de compétences. Pour plus de développements sur les résultats de ce programme, cf. Samia

seulement 8 États sur 54 possèdent les unités spécialisées de vérification en matière de prix de transfert¹⁰⁵⁴. Dans leur majorité, ces unités viennent récemment d'être mises sur pied dans peu de pays¹⁰⁵⁵. Tels sont les cas du Ghana¹⁰⁵⁶ et du Kenya¹⁰⁵⁷. C'est dans ce contexte que les difficultés d'application du PPC s'accroissent pour les pays en développement. À ce jour, la plupart des pays en développement ne possèdent pas de modalités pratiques pour une application claire et objective du principe de pleine concurrence¹⁰⁵⁸. Les pays en développement sont relativement peu nombreux à avoir mis en place un régime complet de prix de transfert pleinement opérationnel¹⁰⁵⁹. Ceux qui ont adopté une législation n'ont souvent pas les capacités administratives, techniques et humaines nécessaires pour mener des vérifications efficaces et efficaces. Ainsi, les administrations fiscales des PED manquent clairement de nombreux moyens humains, financiers, juridiques et administratifs, limitant beaucoup leurs capacités. En outre, l'asymétrie de l'information entre les administrations fiscales et les EMNs est substantielle.

402. Les APA : des négociations ardues pour les administrations fiscales

Les entreprises qui souhaitent sécuriser fiscalement leur prix de transfert peuvent ainsi solliciter un accord préalable de prix bilatéral ou dans certains cas unilatéraux et bénéficier aussi de la garantie de changement de position de l'administration fiscale (comme à l'article L 80 A du LPF). En pratique, cet accord garantit que les prix pratiqués par l'entreprise dans ses différentes relations intragroupes est conforme au principe de pleine concurrence. Cette procédure d'accord préalable reste cependant lourde et complexe. La majorité des pays en développement ne dispose pas encore d'APA¹⁰⁶⁰.

403. Aux constats des difficultés liées aux faibles capacités dans les pays en développement, les Organisations internationales et régionales ont développé des programmes de renforcement de capacité. On peut citer entre autres le programme « Inspecteurs des Impôts Sans Frontières »¹⁰⁶¹, le programme d'assistance offert par les organisations régionales (ATAF, CREDAF, etc.).

ABDELGHANI, « L'initiative «Inspecteurs des impôts sans frontières» au service de la mobilisation des ressources intérieures », *REIDF*, 2018, N°1, pp.103-110.

¹⁰⁵⁴ Attiya WARIS, *Recent Tax Policy Insights : Globally, Continentally, Regionally and Domestically*, University of Nairobi, 30 August 2018. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ke/Documents/tax/Tax%20Policy%20Insights_Waris.pdf Consulté en septembre 2019.

¹⁰⁵⁵ Attiya WARIS, *Recent Tax Policy Insights : Globally, Continentally, Regionally and Domestically*, University of Nairobi, 30 August 2018. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ke/Documents/tax/Tax%20Policy%20Insights_Waris.pdf Consulté en septembre 2019.

¹⁰⁵⁶ Le Ghana a créé son département prix de transfert en 2013 en réponse à la loi N° 2188 qui introduisait les règles en matière de prix de transfert qui est entrée en vigueur le 14 septembre 2012. V. EY, « Ghana commences Transfer Pricing audits », *Global Tax Alert Transfer pricing*, 2015, p.3. Accessible sur : <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ghana_commences_transfer_pricing_audits/\\$FILE/2015G_CM_5216_TP_Ghana%20commences%20TP%20audits.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ghana_commences_transfer_pricing_audits/$FILE/2015G_CM_5216_TP_Ghana%20commences%20TP%20audits.pdf)>

¹⁰⁵⁷ Le Kenya a créé son département prix de transfert en 2011 avec une douzaine de personnes dans deux équipes afin de procéder à la vérification fiscale des prix de transfert. Plateforme de collaboration en matière fiscale, 2016, p. 31 ; Attiya WARIS, « How Kenya has implemented and Adjusted to the Changes in International Transfer Pricing Regulations : 1920 – 2016 », *ICTD Working Paper*, October 2017, No 69, p. 48.;

¹⁰⁵⁸ Ernst & Young, *EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2018-2019*. Cf. Appendix Sol PICCIOTTO, *ICTD N°86*.

¹⁰⁵⁹ Voir en ANNEXE 3 l'insuffisance du cadre juridique des pays en développement.

¹⁰⁶⁰ Cf. Annexe

¹⁰⁶¹ Des programmes d'aide ont été déployés au Botswana, au Cambodge, en Colombie, en Éthiopie, au Ghana, en Jamaïque, au Kenya, au Malawi, au Maroc, au Pérou, au Rwanda, au Sri Lanka, en Tunisie, en Vietnam, en Zambie et au Zimbabwe. Un projet régional est en cours dans la région de la Communauté Économique Des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO). Voir : CREDAF, *Tax and Development : Tax Inspector without Borders*, 2016,

c. Les manques de ressources matérielles disponibles

404. **Les manques de données comparables.** Ils sont souvent mentionnés comme l'obstacle majeur pour l'application du principe dans les pays en développement¹⁰⁶². À cet égard, la pénurie importante de données « pertinentes et fiables » nécessite que soit remis en cause l'emploi du principe actuel. Compte tenu du constat généralisé du manque de données comparables dans les PED, la plateforme de collaboration en matière fiscale a mis en place « une boîte à outils » pour permettre de mettre en œuvre le principe en dépit de l'absence des comparables. En observant de plus près, il s'agit d'utiliser les « comparables étrangers ». Cependant, P. Ngasyovathn¹⁰⁶³ remarque que les données des pays en développement ne sont pas celles qu'avaient trouvées et utilisées les pays occidentaux. Les recettes sont à inventer.

405. **Des outils d'aide élaborés par les Organisations internationales.** Certes, des efforts importants sont fournis par les organisations internationales, en l'occurrence, la plateforme de collaboration¹⁰⁶⁴ composée par le FMI, le PNUD, le Groupe de la Banque Mondiale et l'OCDE, pour pallier les difficultés des comparables. L'Organisation conjointe a élaboré les « boîtes à outils »¹⁰⁶⁵ : ce sont des outils pratiques pour résoudre les difficultés de la disponibilité des comparables dans les pays en développement. En substance, pour pallier aux manques de données locales, les outils expliquaient qu'il est possible de recourir aux bases de données des autres marchés étrangers, voire dans les pays développés. Pour le cas du secteur minier, un guide pratique de référence a été établi par des universitaires et des professionnels de l'administration fiscale¹⁰⁶⁶.

406. On se demande si une analyse a été faite sur la pertinence et la fiabilité de l'utilisation des comparables obtenues à l'aide d'un marché géographique différent du marché local d'un pays en développement. Le résultat peut-il aboutir à un *juste prix* de pleine concurrence. Dans une discussion lors d'une table ronde autour des manques de comparables avec quelques dirigeants d'administrations fiscales, ces derniers semblent réticents sur l'utilisation des comparables étrangers. La formulation de S. Plasschaert¹⁰⁶⁷ suivante permet de retranscrire le fond de leurs explications : « *(L)es données de base économiques et sociales dans les pays en développement sont très différentes de celles qui caractérisent les pays économiquement évolués. Dès lors, la transplantation pure et simple de certaines méthodes fiscales utilisées dans un pays à économie développée, pourrait avoir des conséquences fâcheuses dans les pays en développement* ». Hormis les données comparables, l'Administration peut exploiter les informations provenant du cadre international d'échanges de renseignement.

407. **Les insuffisances en matière d'échanges internationaux de renseignements.** Selon le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements, « *les États en développement ayant reçu des informations sur une base automatique les ont trouvées moins utiles que les pays développés,*

Rapport de Conférence à l'OCDE. V. aussi : Samia ABDELGHANI, « L'initiative «Inspecteurs des impôts sans frontières au service de la mobilisation des ressources intérieures», *REIDF*, 2018, N°1, p.103 et s.

¹⁰⁶² Cf. *Section 1, §2 de ce chapitre*. V. aussi : UN, United Nations TP Manual, 2017.

¹⁰⁶³ Ph. NGAOSYVATHN, « Rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement », Bibliothèque de Science Financière. Tome XIII, Paris, LGDJ, 1978, p.16.

¹⁰⁶⁴ FMI/OCDE/ONU/GBM, Plateforme de collaboration fiscale, Paris, 2017.

¹⁰⁶⁵ Les « boîtes à outils » seront développées dans la Partie II, Titre II, Chapitre II.

¹⁰⁶⁶ Pietro Guj and *al.*, Les prix de transfert dans l'industrie minière, avec focalisation sur l'Afrique. Guide de référence pour les fiscalistes, Groupe de la Banque Mondiale, 2017. <http://documents.worldbank.org/curated/en/469501517336564583/pdf/112346-MAIN-REPORT-TransferPricingInMiningFrench.pdf> Consulté en mars 2018.

¹⁰⁶⁷ Sylvain PLASSCHAERT, « Vers une stratégie de la politique fiscale dans les pays en voie de développement ? », in *Les problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, 2ème série (1963-1965), Coll. scientifique de l'École Supérieure des Sciences fiscales, Bruxelles, s.d., p.57.

vraisemblablement en raison de la difficulté de les croiser avec une base de données à jour »¹⁰⁶⁸. En matière de capacité, le Forum mondial cite comme des obstacles « le coût élevé des infrastructures informatiques » et « les besoins en personnel pour analyser et utiliser de manière efficace les données reçues », et conclue que l'ampleur des obstacles est telle que les pays en développement ne *sont, en général, pas familiers de l'échange de renseignements entre administrations fiscales*¹⁰⁶⁹. Les moyens actuels des administrations fiscales sont insuffisants et nécessitent d'être renforcés et surtout d'être modernisés.

408. Au vu de la complexité des EMNs¹⁰⁷⁰ dans un environnement fiscal global, ces analyses sont très délicates à mettre en œuvre car non seulement *elles sont très difficiles mais* elles supposent également la disponibilité de plusieurs ressources (beaucoup d'informations, des capacités techniques, cadre juridique et administratif). Or, comme le souligne le Manuel pratique de l'ONU, ces conditions sont rares voire inexistantes dans les pays en développement. Elles sont également être très coûteuses. Néanmoins, le besoin de mener des réformes internes pour les questions qui touchent les prix de transfert et les équipements s'avèrent urgent dans les pays en développement.

2. Les réformes de l'administration en matière de prix de transfert

409. **Améliorer l'obtention d'informations.** Selon C. Roussieau¹⁰⁷¹, « en amont de l'échange automatique, la collecte des données et les exigences internationales de diligence raisonnable pourraient être l'occasion de renforcer les systèmes fiscaux nationaux et de les rendre plus transparents ». En effet, en exigeant que les institutions financières communiquent tant les informations relatives aux non-résidents que celles qui concernent les résidents, les pays en développement permettraient à leurs administrations de mieux déterminer les obligations fiscales de chacun¹⁰⁷².

410. **L'administration doit disposer des équipements informatiques.** En effet, il est essentiel que l'administration fiscale soit équipée de matériels informatiques et que les agents maîtrisent les outils informatiques. Comme l'explique J. Sayag¹⁰⁷³, la donne a complètement changé. Le contrôle fiscal était *essentiellement fondé sur le papier et des réunions en face à face (...)*. Actuellement, le procédé est devenu « *digitale et dont le cœur est centré autour de l'analyse des données* »¹⁰⁷⁴. Cet auteur cite que l'administration fiscale française est passée à une fourchette entre 200 millions et 1 milliard de données dématérialisées¹⁰⁷⁵. La comptabilité informatisée est devenue l'outil indispensable du contrôle fiscal¹⁰⁷⁶. En pratique, cela signifie que le vérificateur dispose d'outils avec lesquels il peut collecter, analyser, classer, traiter dans la comptabilité à la maille la plus détaillée de chaque écriture comptable et ainsi avoir accès aux zones intimes du système d'information. L'administration doit

¹⁰⁶⁸ Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Échange automatique de renseignements : Feuille de route relative à la participation des pays en développement, p.13-14.

¹⁰⁶⁹ Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, *Échange automatique de renseignements : Feuille de route relative à la participation des pays en développement*, p.14-15. Sur ce sujet, V. aussi Annet W. OGUTTU, « A critique on the Effectiveness of « Exchange of Information on Tax Matters » in Preventing Tax Avoidance and Evasion : A South African Perspective », BIT, 2014, p.12.

¹⁰⁷⁰ Sur la complexité des EMNs, voir Titre précédent dans le Chapitre 2 au paragraphe : Contexte contemporain des EMNs.

¹⁰⁷¹ Candice ROUSSIEAU, « L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international », RIDE, 2016, p.378.

¹⁰⁷² Itai GRINBERG, « Taxing Capital Income in Emerging Countries : will FATCA open the door ? », *WTJ*, p.385. Cité par Candice ROUSSIEAU, « L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international », RIDE, 2016, p.378.

¹⁰⁷³ Jean SAYAG, Les conséquences de la digitalisation croissante du contrôle fiscal, 20 février 2019, Bulletin Francis lefebvre.

¹⁰⁷⁴ *Ibid.*

¹⁰⁷⁵ *Ibid.*

¹⁰⁷⁶ *Ibid.*

développer l'autonomie de ses vérificateurs afin qu'ils soient tous des utilisateurs quotidiens des outils informatiques et que les spécialistes informatiques se concentrent sur problématiques complexes à forte volumétrie.

411. Le praticien confirme que le mélange de l'informatique et des contrôles fiscaux n'est certes pas une nouveauté, sachant que le contrôle fiscal des comptabilités informatisées (CFCI) existe depuis 30 ans. Mais c'était une affaire de spécialistes, voire d'hyper-spécialistes, avec une forte dominante des compétences informatiques, et les sujets étaient débattus et se réglaient entre « informaticiens ». En effet, tout vérificateur est à même de mettre en œuvre systématiquement des moyens d'investigation informatiques pour tous les contrôles que ce soit en TVA, en prix de transfert, en IS.

La faiblesse administrative limite les capacités d'action de contrôle et de protection de l'assiette imposable de l'Administration. Au-delà de cette défaillance, les déficiences structurelles constituent un obstacle beaucoup plus sérieux. Il convient de les aborder.

a. Faiblesses structurelles des institutions dans les pays en développement

412. Les déficiences structurelles sont des maux communs qui gangrènent les administrations publiques en général dans les pays en développement. Elles sont à l'image des institutions défailtantes à cause des facteurs globaux comme la faible qualité de la gouvernance des institutions politiques et juridiques, l'instabilité politique, l'inflation, le contexte économique non diversifié ainsi que d'autre phénomène social comme la corruption, la prédominance du secteur informel, etc. Pour démontrer les déficiences structurelles des institutions et des administrations fiscales des pays en développement, nous privilégierons les littératures en sciences économiques^{1077,1078}, notamment en Afrique, qui se sont penchées sur ces problèmes. Ainsi, ces études ont observé que le niveau faible des recettes fiscales collectées dans les pays en développement est dû aux faiblesses structurelles des pouvoirs publics.

b. La faiblesse structurelle des administrations et des institutions

413. **Faiblesse du niveau de revenus collectés.** Nous avons vu que les pays en développement sont caractérisés par un niveau assez faible de ressources fiscales (comparativement aux pays développés)¹⁰⁷⁹. D'après une étude du FMI¹⁰⁸⁰, les pays en développement font face à de nombreux problèmes fiscaux communs. Ces problèmes concernent entre autres la déficience structurelle¹⁰⁸¹ de l'administration fiscale et de ses institutions étatiques en général. Nous démontrerons au fur et à mesure les problèmes spécifiques des administrations fiscales des pays en développement, et exposerons l'insurmontable difficulté pour la transposition du standard international dans leur droit interne.

414. **Corrélation entre le niveau faible de recettes et la faiblesse des institutions.** Certains auteurs ont démontré que la vulnérabilité structurelle des pays en développement a engendré la faible mobilisation des ressources fiscales. Ce constat a été démontré dans les études réalisées par S.

¹⁰⁷⁷ Souleymane DIARRA, Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les Pays en Développement, (th.) Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1 en partenariat avec le Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2013 ; V. aussi Gérard CHAMBAS, Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne, Paris, Economica, 1994.

¹⁰⁷⁸ Sèna K. GNANGON, Essais sur la politique budgétaire dans les pays de l'OCDE et les Pays en Développement, (th.) Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1 en partenariat avec le Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2014.

¹⁰⁷⁹ Cf. Introduction (§.Définition des pays en développement).

¹⁰⁸⁰ FMI, Mobilisation des recettes dans les pays en développement, 2011, p.10.

¹⁰⁸¹ *Ibid.*

Diarra¹⁰⁸² et S. Gnanon¹⁰⁸³. L'étude réalisée par G. Chambas¹⁰⁸⁴ a confirmé ces analyses. Le rapport du FMI¹⁰⁸⁵ corrobore ces résultats. Ce dernier¹⁰⁸⁶ affirme qu'une vaste littérature empirique fait apparaître la corrélation entre les recouvrements de recettes fiscales et les indicateurs de développement *structurels et institutionnels*. Aussi peut-on établir, plus le niveau de recettes est faible, plus les institutions et les administrations fiscales sont fragiles. Il convient d'explorer les autres problèmes qui conduisent à cette sérieuse déficience des administrations publiques.

c. Corrélation entre faiblesse des ressources et le contexte socio-économique

415. Conjointement aux affirmations précédentes, l'étude du FMI¹⁰⁸⁷ a mis en évidence la part importante du contexte social, économique et politique, comme la pauvreté, l'inflation, les fortes inégalités¹⁰⁸⁸, la prépondérance du secteur informel et du secteur agricole rural dans l'économie¹⁰⁸⁹, la faible qualité de la gouvernance¹⁰⁹⁰, ainsi que la fragilité des institutions politiques et juridiques, comme conduisant à une faiblesse généralisée des institutions dans les pays en développement. G. Chambas¹⁰⁹¹ voit que cette faiblesse provient d'une politique de mobilisation des ressources fiscales, entraînant le manque de ressources financières pour les États.

416. **Une mobilisation fiscale insuffisante à cause de plusieurs contraintes.** Il est à ce niveau intéressant d'observer le cercle vicieux¹⁰⁹² qui naît de ce constat. Les études convergent à conclure que les caractéristiques structurelles des économies, notamment le PIB/tête, la composition sectorielle de l'économie (le poids de l'agriculture, de l'industrie et des exportations minières dans l'économie) ainsi que le degré d'ouverture commerciale d'un pays qui déterminent le potentiel fiscal ou la capacité de taxation de celui-ci. Ainsi, il a été observé, à titre d'exemple que, « *plus la part de l'agriculture dans la production intérieure brute (PIB) est grande, plus les recettes fiscales sont faibles ; plus l'ouverture internationale d'un pays est grande, plus ses recettes sont élevées*. Et inversement, plus les pays sont enclavés, plus ils ont tendance à recouvrer moins de recettes ; *plus l'inflation est forte, plus les recettes fiscales sont faibles* ». À cet égard, un pays à faible revenu, enclavé et à prédominance rurale, aura tendance à avoir un potentiel fiscal relativement bas. Au demeurant, l'administration fiscale du pays concerné devient encore plus faible. Il convient également de souligner d'autres difficultés

¹⁰⁸² Souleymane DIARRA, Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les Pays en Développement, (th.) Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1 en partenariat avec le Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2013.

¹⁰⁸³ Sèna K. GNANGON, Essais sur la politique budgétaire dans les pays de l'OCDE et les Pays en Développement, (th.) Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1 en partenariat avec le Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2014.

¹⁰⁸⁴ Gérard CHAMBAS, Mobilisation des ressources locales en Afrique subsaharienne, *Économica*, Paris, 2010 p.12.

¹⁰⁸⁵ FMI, Mobilisation des recettes dans les pays en développement, 2011, p.10.

¹⁰⁸⁶ FMI, *ibid.*, 2011, p.69-70. Parmi les exemples récents figurent Gupta (2007), Le, Moreno-Dodson, and Rojchaichanthorn (2008), Bird, Martinez-Vazquez and Torgler (2008), Brun, Chambas, and Guéneau (2008) et Pessino and Fenochietto (2010).

¹⁰⁸⁷ FMI, Mobilisation des recettes dans les pays en développement, 2011, Appendice IV, p.68.

¹⁰⁸⁸ Gérard CHAMBAS, *op.cit.*, 2010, p.10.

¹⁰⁸⁹ Gérard CHAMBAS, *ibid.*, p.12

¹⁰⁹⁰ Elles soutiennent que « les administrations fiscales corrompues devraient normalement percevoir moins de recettes officielles ; et un secteur public de qualité médiocre peut accroître la résistance des contribuables à l'impôt, qui s'exprime par l'évasion et la fraude ». Et, enfin, la part du politique : « *Il y a en outre lieu de croire que l'instabilité politique est associée à de faibles ratios de recettes fiscales, et que les facteurs juridiques n'y sont pas non plus étrangers, les pays de droit civil mobilisant généralement davantage de recettes, (...)* »

¹⁰⁹¹ FMI, *ibid.*, 2011, Appendice IV, p.68.

¹⁰⁹² *Ibid.*

importantes comme les coûts élevés associés au recouvrement de certains impôts¹⁰⁹³ en dépit des tentatives de réformes successives adoptées par les administrations fiscales. Il importe de préciser que la taille de l'économie des pays en développement, notamment en Afrique reste modeste. La faiblesse apparente des institutions de ces États constitue une contrainte majeure. L'importance économique des entreprises multinationales en Afrique est connue. On voit notamment leur présence dans l'industrie minière¹⁰⁹⁴ et dans les exportations matières premières¹⁰⁹⁵. Cependant, cela n'a pas eu pour effet d'augmenter pour autant les recettes fiscales des pays riches en ressources. Il a été indiqué que les multinationales minières en Ghana¹⁰⁹⁶ et Madagascar¹⁰⁹⁷ déclarent toujours des résultats déficitaires. La question qui se pose est celle de savoir comment apprécier les résultats des entreprises membres des groupes de sociétés et le transfert indirect de bénéfices.

417. D'après G. Chambas¹⁰⁹⁸, « dans la plupart des pays africains, l'assiette fiscale est étroite ». D'après l'auteur, la situation est à imputer en grande partie à la faiblesse de l'administration fiscale, « car le personnel est mal formé et mal payé »¹⁰⁹⁹. Dans le même sens, le Manuel de l'ONU constatait qu'il peut être difficile pour l'Administration de disposer de personnels compétents. Dans la réalité, les experts matière de prix de transfert sont mieux valorisés et rémunérés dans les cabinets d'avocats et de conseils, qu'au sein de l'Administration fiscale. Or, les manques de ressources humaines compétentes peuvent conduire à l'adoption de mauvaises politiques fiscales. Selon le FMI¹¹⁰⁰, les autorités fiscales en Afrique « ont du mal à concevoir et instaurer des régimes efficaces d'échange d'informations et de prix de transfert et, plus généralement, à améliorer la transparence ». Beaucoup d'administrations fiscales dans les pays africains sont incapables de la déployer efficacement. L'accès aux déclarations des sociétés pays par pays et l'accès aux informations sur les revenus et les patrimoines des résidents nationaux mais de sources étrangères reste difficile, voire impossible.

418. **La prédominance de secteurs difficiles à imposer.** Des études^{1101,1102} ont observé que dans les PED, des pans entiers d'activités sont difficiles à imposer dans les économies africaines. Il s'agit

¹⁰⁹³ Gérard CHAMBAS, *Mobilisation des ressources locales en Afrique subsaharienne*, Économica, Paris, 2010.

¹⁰⁹⁴ L'indice de dépendance des pays au secteur minier est estimé par : D. Hailu D. et C. Kipgen, *The Extractives Dependency Index (EDI)*, PNUD, 2015. En 2013, le pourcentage de l'investissement mondiale pour la prospection minière à destination de l'Afrique est estimé à 17% réparti de la manière suivante : 6% pour l'Afrique de l'Ouest, 3% pour l'Afrique de l'Est, 2% pour la République démocratique du Congo, 3% pour l'Afrique Australe, et 4% pour le reste de l'Afrique. Source : Pietro Guj *et al.*, *Les prix de transfert dans l'industrie minière, avec focalisation sur l'Afrique : Guide de référence pour les fiscalistes*, GBM, 2017, p.93.

¹⁰⁹⁵ V. la thèse concernant l'industrie du cacao et du cacao en Côte d'Ivoire : Noël Faustin KOUAME, *Les prix de transfert dans les transactions des entreprises multinationales : Exemple de l'industrie du café et du cacao en Côte d'Ivoire-aspects juridiques, fiscaux et économiques*, (dir.) Arnaud RAYNOUARD, Thèse Paris 9, 2008.

¹⁰⁹⁶ Ghana Revenue Authority, *Transfer Pricing Regime – Ghana*, s.d, < <http://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Ghana-Transfer-Pricing-Regime.pdf> > Consulté en août 2018. Elle estime que 70% des transactions internationales sont intragroupes, donnant lieu à 600 sociétés liées à gérer par l'Administration fiscale ghanéenne. Ces entreprises opèrent dans le secteur minier, pétrole et gaz, dans l'industrie de fabrication et de services.

¹⁰⁹⁷ Cité par Tovony RANDRIAMANALINA, *art.cit.*, p.13.

¹⁰⁹⁸ Gérard CHAMBAS, *Mobilisation des ressources locales en Afrique subsaharienne*, Économica, Paris, 2010.

¹⁰⁹⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰⁰ FMI, OCDE, ONU et Banque mondiale, *Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank*, Washington, DC, New York, NY et Paris, 2011. <www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf>

¹¹⁰¹ FMI, *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, Rapport, 2011, p.10.

¹¹⁰² J. JÜTTING et J.-R. de LAIGLESIA, *L'emploi informel dans les pays en voie de développement : une normalité indépassable ?*, Études du Centre de développement, OCDE, Paris, 2009. « *L'économie informelle – constituée par des travailleurs et des entreprises qui opèrent en dehors de la loi et du contrôle de l'administration publique, est un obstacle de taille à l'élargissement de l'assiette fiscale et à la collecte des impôts directs. Cela pose toute*

notamment du secteur informel qui est constitué par *les petites entreprises, notamment agricoles, libérales et, parfois, publiques, etc.* Lorsque les capacités administratives et le civisme fiscal sont faibles, la qualité de la gouvernance des institutions politiques et juridiques, l'instabilité politique ainsi que d'autre phénomène social comme la corruption ». Il est à souligner que ces mêmes problèmes sont rencontrés dans les pays développés mais ils sont qualitativement beaucoup plus accentués dans les pays en développement.

419. Notre analyse est que les moyens actuels des administrations fiscales ne permettent généralement pas d'envisager une mise en œuvre efficace d'une vérification des prix de transfert. Comme le rappelle R. Chelliah, « *la politique fiscale a un rôle fondamental à jouer dans les pays sous-développés, mais que ce rôle est très différent de celui envisagé pour les pays développés* »¹¹⁰³. Nous avons vu qu'une telle opération exige des moyens administratifs très au-delà des moyens disponibles des administrations des impôts. Nous pensons que tant que le principe de pleine concurrence demeurera le fondement central des réglementations portant sur les prix de transfert, la nécessité d'une recherche de comparables restera un impératif incontournable. Des méthodes plus simples devraient être retenues, mais cela sort du cadre d'exécution des lois par l'administration fiscale.

§ 2. Les conditions de preuve difficiles

420. En vertu des principes généraux appliqués à la charge de la preuve en droit commun, « *il appartient à celui qui allègue un fait, d'en prouver la réalité (actori incumbit probatio)* »¹¹⁰⁴. Ainsi, M. Baltus a observé qu'en matière fiscale, si la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, elle 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 redevable, c'est lui qui courra le risque de devoir payer un impôt qu'il ne doit pas¹¹⁰⁵. Il convient dans un premier temps de montrer le principe de la charge de la preuve. Et dans un second temps, de présenter les difficultés pratiques de rapporter les preuves (par l'administration fiscale et dans le respect du *droit du contribuable vérifié*¹¹⁰⁶).

A. Le principe : L'administration supporte la charge de la preuve

1. Le principe de la charge de la preuve

421. En vertu du principe de la charge de la preuve, « *c'est normalement au fisc qu'il appartient de démontrer que l'impôt qu'il réclame est dû* »¹¹⁰⁷. Dans un système déclaratif, la déclaration des revenus du contribuable a pour corollaire la vérification par l'administration fiscale, afin d'établir la véracité des revenus déclarés par le contribuable. C'est en principe à l'administration qu'incombe d'établir la charge de la preuve sur le montant des revenus imposables.

422. **Le contrôle fiscal des prix de transfert.** Une administration fiscale qui réalise un contrôle fiscal en matière de prix de transfert et qui entend établir un redressement en matière de prix de transfert sur les déclarations d'impôt du contribuable doit établir des preuves par rapport à une démarche à deux phases. En pratique, l'Administration doit d'abord démontrer l'existence d'un « lien de dépendance »

une série de défis sur le plan économique : manque à gagner en termes de recouvrement des impôts, productivité en général faible des entreprises informelles et absence de protection sociale pour leurs employés, qui ne bénéficient pas non plus de la couverture du droit du travail. Autrement dit, plus le secteur informel est important, moins la croissance économique est forte et plus l'exclusion sociale est fréquente. ».

¹¹⁰³ Raja J. CHELLIAH, « Fiscal policy in underdeveloped countries. With special reference to India », p. 21. Cité par P. Ngaosyathn, *Rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, 1973, thèse Paris II, Préface.

¹¹⁰⁴ Thierry AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p.68.

¹¹⁰⁵ Marc BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, p.129. Cité par Thierry AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p.71.

¹¹⁰⁶ Concernant les procédures fiscales et notamment sur le droit du contribuable vérifié, v. Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, Édition. LGDJ, 2015, 2019.

¹¹⁰⁷ Marc BALTUS, *op.cit.*, 1981, p.129. Cité par Thierry AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p.75.

entre la société contrôlée et les autres membres du groupe (1). Ensuite, l'Administration doit démontrer l'existence d'un avantage anormal accordé par la société locale à une entreprise associée établie à l'étranger, ou plus précisément démontrer l'existence d'un transfert indirect de profits (2). Le vérificateur doit remplir successivement ces deux conditions¹¹⁰⁸.

423. La présomption de transfert de bénéfice. Dès lors que le vérificateur établit que sont réunies les deux conditions, c'est-à-dire l'existence d'un lien de dépendance, de fait ou de droit, et la constatation d'un avantage consenti à l'entreprise associée étrangère dans une transaction contrôlée, il existe alors une véritable présomption de transfert de bénéfice. De là, l'administration fiscale doit motiver les rectifications sur le fondement d'une disposition du code général des impôts, en l'espèce l'article 57, en France. La preuve est en effet déterminante dans le cadre des redressements opérés par l'administration. Il s'agit d'une présomption simple qui peut être combattue par le contribuable.

a. Le renversement du principe : le fardeau de la preuve incombe au contribuable

424. Le renversement de la charge de la preuve. La présomption de transfert de bénéfice peut être combattue par l'entreprise associée en rapportant, soit la preuve que le « *prix* » en cause est un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire le prix qui aurait été convenu dans une transaction non contrôlée, soit la preuve que l'avantage consenti à l'entreprise associée étrangère est compensé par un avantage de sens inverse qui découle directement de la transaction contrôlée. Il y a là un renversement de la charge de la preuve. La charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge de l'imposition. Ainsi, en contestant les éléments de preuve à l'appui du redressement par l'administration fiscale, il doit rapporter les éléments probants de preuve relatifs au rejet de l'imposition de l'administration fiscale.

425. L'allègement de la charge de la preuve dans le cas des recours des groupes de sociétés aux États et Territoires non coopératifs (ETNC). L'allègement de la charge de la preuve qui incombe à l'administration fiscale intervient lorsque les transactions s'effectuent avec des entreprises établies dans un État étranger considéré comme un ETNC ou avec un pays dont le régime fiscal est privilégié¹¹⁰⁹. Dans ce cas précis, les législateurs ont introduit des dispositions permettant à l'administration fiscale de réaliser le redressement sans remplir la condition de dépendance. Il s'agit d'une dispense pour l'Administration d'établir le lien de dépendance ou de contrôle.

Des modifications des dispositions relatives au prix de transfert ont été introduit dans la majorité des pays de l'OCDE comme en France en l'espèce l'article 57 alinéa 2 du CGI en France ; au Brésil (Article 2 of Treasury Ruling No. 243/02), ainsi que dans les pays en développement comme au Sénégal (le nouveau article 17 du code général des impôts).

Par ailleurs, la plupart des États ont introduit de nouvelles obligations documentaires dans le but de faciliter les contrôles fiscaux des groupes de sociétés,¹¹¹⁰ d'accroître la transparence des prix de transfert des groupes internationaux, de placer officiellement les prix de transfert parmi les enjeux majeurs pour l'Administration fiscale, et afin d'harmoniser les pratiques documentaires avec les recommandations de l'OCDE. Pour cette raison, il nous paraît important de donner plus de détails sur les obligations de documentations et la disponibilité ou l'accessibilité de ces renseignements comptables aux agents de l'administration fiscale.

¹¹⁰⁸ Cependant, la charge de la preuve peut être renversée et attribuée au contribuable. Dans le cas d'un contrôle fiscal qui ne concerne pas les prix de transfert, cela se fait par l'avis de la commission départementale en France.

¹¹⁰⁹ Le régime de fiscalité privilégié est défini : au Sénégal à l'article 18 du CGI (2018), en France à l'article 238 A alinéa 2 du CGI. Concernant l'ETNC, il est défini à l'article 238-0 A du CGI.

¹¹¹⁰ Pour le cas des pays industrialisés, le montant annuel des redressements prix de transfert aurait atteint en 2009 1,2 milliard d'euros (représentant une augmentation d'environ 600% en six ans), soit un tiers du total des redressements en matière d'impôt sur les sociétés, voir Tax Management Transfer Pricing Report, *France auditing transfers of trademarks to Switzerland, Ireland*, 18 Transfer Pricing Report 566, 10/08/09. V. aussi l'article de S. GELIN et V. LESCROAT, *France*, Tax Management International, Forum, Volume 30, Number 4 – December 2009.

Il convient de décrire ces nouvelles obligations documentaires (C) et de préciser leurs caractéristiques (b).

b. L'obligation administrative à la charge des contribuables EMNs¹¹¹¹

426. En réponse aux questions posées ci-dessus, un « nouveau guide international en matière de documentation sur les prix de transfert »¹¹¹² est proposé aux administrations fiscales et aux contribuables dans le cadre de l'action 13 du plan BEPS intitulé : « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ». Il convient de noter que « l'ancien guide »¹¹¹³ qui est entièrement transcrit dans le Chapitre V des Principes OCDE Applicables en matière de prix de transfert (2010), est supprimé et remplacé intégralement par le nouveau chapitre V, lequel se trouve dans le « rapport final 2015 de l'action 13 du plan BEPS »¹¹¹⁴. Ce dernier met en lumière une approche à trois niveaux d'informations permettant aux administrations fiscales de comprendre la politique de prix de transfert des entreprises multinationales et de disposer des informations générales les concernant.

c. Les caractéristiques des obligations documentaires

427. **Une information exhaustive.** Le guide souligne que le fait d'imposer aux contribuables « d'exposer de manière convaincante, cohérente et probante leurs positions en matière de prix de transfert contribue à l'instauration d'une culture de conformité »¹¹¹⁵. Conformément aux paragraphes 16, 17 et 25 du Chapitre V de ces Principes, elles donneront aux administrations fiscales des informations fiables et pertinentes pour effectuer une analyse efficace et robuste des risques liés aux prix de transfert.

Il est à noter que dans sa précédente version, le chapitre V ne prévoyait pas de liste de pièces à fournir dans le cadre d'une documentation des prix de transfert, et ne fournissait aucune orientation claire concernant le lien entre le processus de constitution de la documentation des prix de transfert, l'administration des sanctions et la charge de la preuve.¹¹¹⁶ À la place, l'ancienne norme mettait l'accent sur la nécessité d'adopter une « approche raisonnable »¹¹¹⁷ tant du point de vue des administrations fiscales que des contribuables, ainsi que de parvenir à une volonté de « coopération plus poussée »¹¹¹⁸ en ce qui concerne la documentation. Nous pensons que le nouveau guide a une orientation claire et précise en termes de contenus par rapport à l'ancien. L'OCDE reconnaît que lorsque le chapitre V de ces Principes a été adopté en 1995, « les administrations fiscales et les

¹¹¹¹ Il s'agit des nouvelles obligations documentaires spécifiques aux transactions éligibles à la définition de la notion des prix de transfert par chaque État. Cependant, nous décrivons uniquement les recommandations de l'OCDE.

¹¹¹² Des guides différents pour la documentation des prix de transfert sont élaborés par les organisations internationales. Ce sont : l'OCDE, European Council, the Pacific Association of Tax Administrators (PATA), and the International Chamber of Commerce (ICC) have all issued guidance on transfer pricing documentation.⁸ Guidance on transfer pricing documentation is also included in the United Nations' (UN's) Transfer Pricing: Practical Manual for Developing Countries (2013). Un aperçu de chacune de ces guides est fourni dans l'ouvrage : J. COOPER, F. RANDALL, J. LOEPRIK and K. MOHINDRA, *op.cit.*, p.247-316.

¹¹¹³ Il s'agit du Chapitre V des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2010. Il est commenté et analysé dans les paragraphes 7.2 et suiv. du Manuel Pratique des Nations Unies sur les prix de transfert de 2013.

¹¹¹⁴ OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>

¹¹¹⁵ C'est le premier objectif du nouveau guide de la documentation des prix de transfert. Voir au paragraphe 11 du chapitre v des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2015, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015.)

¹¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹¹⁷ Cf. §.2 du chapitre v des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2015, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015.

¹¹¹⁸ *Ibid.*

contribuables avaient une expérience limitée en termes de création et d'utilisation de la documentation relative aux prix de transfert.»¹¹¹⁹.

2. De la création d'une nouvelle obligation juridique

428. Il convient de noter que le fait d'exiger aux contribuables les obligations documentaires spécifiques en matière de prix de transfert n'est pas automatique dans un État donné. Bien que les administrations fiscales ont le droit de réclamer des informations supplémentaires sur les prix de transfert pendant le contrôle fiscal, la communication des obligations documentaires spécifiques en matière de prix de transfert ne va pas de soi. Il est indispensable que le droit interne prévoit le dépôt de cette obligation déclarative. Il en va ainsi pour les trois niveaux d'informations exigés. En outre, leurs utilisations ainsi que leurs obtentions sont soumises à des conditions de restriction que nous verrons immédiatement dans le paragraphe ci-après.

429. **Le « fichier principal » et le « fichier local ».** D'après les orientations relatives à la documentation des prix de transfert, les entreprises multinationales doivent communiquer aux administrations fiscales des informations générales concernant leurs activités et leur politique de prix de transfert à l'échelle mondiale, au moyen d'un « *fichier principal* » (en anglais "master file") mis à la disposition de toutes les administrations fiscales des pays concernés.¹¹²⁰

Par ailleurs, des renseignements sur les prix de transfert davantage axés sur l'aspect transactionnel doivent être communiqués dans un « *fichier local* » (en anglais "local file") dans chaque pays, indiquant les opérations pertinentes entre parties liées, les montants que ces opérations mettent en jeu, et l'analyse par l'entreprise des prix de transfert qu'elle a fixés pour ces opérations.¹¹²¹

430. **La déclaration pays par pays (en anglais, CbC Reporting).** Enfin, dans une déclaration établie pays par pays, les entreprises multinationales doivent indiquer, chaque année et pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés, ceux qui restent dus, et d'autres données portant sur leurs activités économiques.¹¹²² Ce rapport ne porte pas directement sur la politique de prix de transfert d'un groupe mais il a pour objectif de fournir aux administrations fiscales l'ensemble des informations utiles leur permettant d'évaluer en amont d'une éventuelle procédure de vérification et les risques liés aux prix de transfert d'un groupe multinational.¹¹²³

Les déclarations pays par pays sont déposées dans la juridiction de la société mère ultime et sont transmises automatiquement aux administrations fiscales concernées par la voie de l'échange de

¹¹¹⁹ *Ibid.*

¹¹²⁰ Issu du rapport final sur l'Action 13 du plan BEPS ; v. dans l'annexe A du rapport : Vue d'ensemble des mesures issues du projet BEPS (Action 13) du rapport OCDE (2015), Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, p.20. <www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf>. Pour plus de développements sur le fichier principal, V. aussi : OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, paragraphes 18-2. Pour voir les informations devant figurer dans le fichier principal, voir Annexe I au chapitre V du même rapport.

¹¹²¹ *Ibid.* Pour plus de développements sur le fichier principal, voir : OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, paragraphes 22-23. Pour voir les informations devant figurer dans le fichier local, voir Annexe II au chapitre V du même rapport.

¹¹²² *Ibid.* V. aussi : OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, paragraphes 24-26. L'Union Européenne a également adopté une directive UE 2016/881, mettant en œuvre la déclaration pays par pays par tous les États membres de l'UE. V. Annexe IV au chapitre V du même rapport.

¹¹²³ X. DALUZEAU et al., *op.cit.*, p.192, §1127.

renseignements entre États.¹¹²⁴

a. Recours au droit interne pour autoriser la nouvelle obligation documentaire

431. L'article 9 (1) ne prévoit pas les obligations documentaires spécifiques en matière de prix de transfert ; il est pourtant évident que pour mettre en œuvre correctement le principe de pleine concurrence, la documentation a une place cruciale tant du côté des administrations fiscales que de l'entreprise. Sachant que sans les documentations, les administrations fiscales ne pourront instruire correctement leurs dossiers. Il est alors indispensable que pour pouvoir exiger ces documentations, les administrations fiscales devraient introduire dans les dispositions du droit interne (nous pensons particulièrement au code général des impôts) la nouvelle obligation déclarative spécifique en matière de prix de transfert.¹¹²⁵ Et cela conformément au paragraphe 49 du chapitre V des principes applicables, il est recommandé que les éléments relatifs au fichier principal et au fichier local de la nouvelle norme sur la documentation des prix de transfert soient mis en œuvre via la législation ou les procédures administratives nationales, et que le fichier principal et le fichier local soient remis directement aux administrations fiscales de chacune des juridictions concernées, dès lors que celles-ci l'exigent. Le rapport établi au titre de l'action 12 propose un cadre modulaire et des orientations fondées sur les bonnes pratiques à l'intention des pays dépourvus de règles en matière de communication obligatoire d'informations.¹¹²⁶

De nombreux pays prévoient un seuil de transaction pour l'obligation de déclaration annuelle ou des obligations documentaires simplifiées pour les petits contribuables et les transactions *de minimis*.

Il en va de même pour le rapport pays par pays. A titre d'illustration, la France a fait partie des premiers pays à suivre les recommandations issues du rapport final sur l'action 13 du plan BEPS, en introduisant dans le CGI, un nouvel article 223 quinquies C.¹¹²⁷ Cet article prévoit le dépôt du rapport pays par pays recommandé par l'OCDE dans le cadre de l'action 13 du projet BEPS.

En outre, il est important de souligner que les rapports pays par pays sont déposés au niveau de l'administration fiscale de la société-mère ultime ; il s'ensuit que l'échange de ces déclarations pays par pays nécessite d'avoir au préalable une plateforme permettant cet échange. Le guide a, en ce sens, élaboré un modèle d'accords entre autorités compétentes. Dans ce contexte, l'Accord Multilatéral entre Autorités Compétentes portant sur l'échange automatique des déclarations pays par pays (le "CbC MCAA"), pour les rapports sur l'échange de renseignements automatique pays par pays, en tant que mise en œuvre de la norme commune de déclaration, ont été mis au point.

¹¹²⁴ *Ibid.* V. aussi : OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, paragraphes 24-26. L'Union Européenne a également adopté une directive UE 2016/881, mettant en œuvre la déclaration pays par pays par tous les États membres de l'UE. V. Annexe IV au chapitre V du même rapport.

¹¹²⁵ En France, l'article 223 quinquies B du CGI, introduit par la loi du 6 décembre 2013 et modifié par la loi de finances pour 2016 (Loi n° 2016-1691 du 9 déc. 2016, art. 138-I-1° et II) prévoit le dépôt d'une déclaration annuelle sur les prix de transfert par les entreprises soumises à l'obligation de présenter une documentation de leur politique de prix de transfert au cours d'un contrôle fiscal (LPF art. L 13 AA).

¹¹²⁶ Il existe des variétés de pratique sur le calendrier de dépôt des obligations documentaires spécifiques en prix de transfert. En ce sens, le dépôt de la déclaration varie et peut être exigé annuellement et systématiquement, lors du dépôt de déclarations fiscales, dans certains pays; pendant le contrôle fiscal dans d'autres (par exemple la France), ou aussi à la demande des administrations fiscales. Selon les principes OCDE, "*la meilleure pratique consiste à demander que le fichier local soit finalisé au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale pour l'exercice considéré. Le fichier principal doit être examiné et, si nécessaire, mis à jour au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale applicable à la société mère ultime du groupe multinational.*" En 2011, les experts des Nations Unies ont recensé que 58 pays ont des réglementations en matière de documentation spécifiques en prix de transfert. (figure 7.1 du Manuel Pratique des Nations Unies)

¹¹²⁷ L'article 223 quinquies C du CGI a été introduit par l'article 121-I-1° et II de la loi 2015-1785 du 29 déc. 2015 de finances pour 2016.

432. L'échange d'informations lesquels sont basés respectivement sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, et/ou les conventions fiscales bilatérales et/ou les accords d'échange de renseignements fiscaux.¹¹²⁸

433. De ce qui précède, nous pouvons conclure que l'OCDE recommande l'instauration des obligations documentaires à trois étapes. Cela implique concrètement : *primo*, la mise en place d'une législation l'autorisant ; *deuxio*, la nécessaire disposition d'une plateforme pour l'échange (obtention) d'informations en quantités ; et *tertio*, la nécessaire construction de la capacité et de la compétence pour l'analyse et le traitement de ces données. Si nous devons évaluer rapidement le niveau de progression des prix de transfert dans les pays en développement, nous dirions que les prix de transfert sont un sujet relativement nouveaux pour ces pays et nous pouvons aussi affirmer après des observations que les pays en développement ne sont pas pour le moment prêts pour une implémentation immédiate des règles internationalement admises en dépit des aides qu'ils peuvent obtenir des institutions internationales notamment avec les assistances techniques. Nous tenons à souligner que le principal facteur bloquant que nous avons identifié serait les manques de capacité des ressources humaines qui empêchent toute mise en oeuvre actuelle.

b. Les conditions sous tendant l'obtention et l'utilisation des informations

Dans ce paragraphe, les conditions suivantes doivent être satisfaites pour accéder à l'obtention et l'utilisation des documentations spécifiques précitées à savoir la confidentialité des informations communiquées, la cohérence et l'usage approprié.

434. La confidentialité¹¹²⁹ : conformément au paragraphe 44 du chapitre v des principes applicables en prix de transfert, les administrations fiscales devraient prendre toutes les mesures raisonnables pour qu'il n'y ait aucune divulgation au public d'informations confidentielles (secrets industriels ou commerciaux, secrets scientifiques, etc.) ou d'autres informations commercialement sensibles figurant dans la documentation (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays). Les administrations fiscales doivent également garantir aux contribuables que les informations présentées dans le cadre de la documentation des prix de transfert demeureront confidentielles.

435. En parallèle, au regard du paragraphe 57 du chapitre v des principes applicables en prix de transfert, les juridictions devraient mettre en place et appliquer des mécanismes juridiques de protection de la confidentialité des renseignements transmis. Ces mécanismes préserveront la confidentialité de la déclaration pays par pays dans une mesure au moins équivalente à ceux qui s'appliqueraient si ces renseignements étaient communiqués au pays en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'un accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale satisfaisant à la norme internationalement convenue d'échange de renseignements sur demande, telle que révisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces protections comprennent les limitations concernant l'utilisation de l'information, les règles relatives aux personnes auxquelles les informations peuvent être communiquées, l'ordre public, etc.

436. Cohérence : elle sous-entend que les juridictions devraient utiliser le modèle de formulaire normalisé figurant à l'annexe III au Chapitre v de ces Principes. Autrement dit, aucune juridiction ne pourra exiger que la déclaration pays par pays contienne des informations supplémentaires qui ne figurent pas à l'annexe III, et ne devra omettre d'exiger la communication des informations indiquées à l'annexe III.

437. Usage approprié : Eu égard du paragraphe 59 du chapitre v des principes applicables en prix de transfert, les juridictions devraient faire un usage approprié des renseignements communiqués dans

¹¹²⁸ Des modèles de législation sur les accords entre autorités compétentes sont disponibles dans le guide OCDE, notamment dans l'annexe du chapitre V des principes applicables en matière de prix de transfert.

¹¹²⁹ L'ouvrage de l'OCDE intitulé Garantir la confidentialité – Le Guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales fournit des orientations sur les règles et pratiques qui doivent être en place pour garantir la confidentialité des informations fiscales échangées dans le cadre d'un instrument d'échange de renseignements.

le modèle de formulaire de déclaration pays par pays. L'usage approprié concerne uniquement la déclaration pays par pays, lequel est alors défini par les modalités suivantes¹¹³⁰ : les juridictions s'engageront notamment à utiliser la déclaration pays par pays aux fins de l'évaluation générale des risques liés aux prix de transfert. Elles pourront également utiliser la déclaration pays par pays pour évaluer d'autres risques relatifs au BEPS. Elles ne devraient pas proposer des ajustements sur les revenus d'un contribuable, au moyen d'une formule de répartition basée sur des données provenant de la déclaration pays par pays.

Si par ailleurs l'administration fiscale locale de la juridiction procède à de tels ajustements à partir de données issues de la déclaration pays par pays, l'autorité compétente de cette juridiction devra y renoncer promptement en cas de procédure devant l'autorité compétente. Toutefois, cela ne signifie pas que les juridictions ne peuvent pas utiliser les données contenues dans la déclaration pays par pays comme base pour mener des investigations supplémentaires sur les accords de prix de transfert conclus par les entreprises multinationales ou sur d'autres questions fiscales au cours d'un contrôle.

c. Limite de la nouvelle obligation documentaire

438. Enfin, il est important de souligner que le contenu de la documentation sur les prix de transfert ne reflète pas nécessairement la réalité existant dans un groupe de sociétés, car la documentation n'est qu'une description faite par le groupe. (...) En outre, même lorsque la documentation sur les prix de transfert ne reflète pas la réalité existant au sein d'un groupe de sociétés, il ne peut pas être tenu pour acquis que la politique de prix de transfert décrite dans la documentation est conforme au PPC. En conséquence, bien que la préparation de la documentation sur les prix de transfert soit souvent nécessaire, il n'est certainement pas suffisant d'empêcher les différends relatifs aux prix de transfert.

Il est utile de rappeler que cette thèse s'inscrit dans la perspective de l'Administration fiscale des pays en développement.¹¹³¹ En ce sens, la problématique principale est de se demander quels dispositifs pertinents faudrait-on mettre à la disposition des administrations fiscales pour évaluer que les rémunérations intragroupes soient conformes au principe de pleine concurrence. De manière plus concrète, l'objectif est de fournir aux administrations fiscales des informations « suffisantes, pertinentes et fiables »¹¹³² afin de leur permettre d'évaluer les risques liés aux prix de transfert¹¹³³, de fournir des indications pour « cibler des vérifications »¹¹³⁴ et également, afin de déterminer l'affectation la plus efficace des ressources disponibles aux fins de contrôle fiscal.¹¹³⁵

¹¹³⁰ Voir : OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, §.59.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>

¹¹³¹ Notre développement ignorera la présence des autres guides existants en matière de documentation en prix de transfert. Nous allons nous focaliser sur le guide OCDE à travers l'action 13 du projet BEPS et de décrire la position de l'OCDE.

¹¹³² Au paragraphe 11 des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, Action 13 : Documentation des prix de transfert, Rapport final 2015. Voir : OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.

¹¹³³ Selon le rapport final OCDE (2015), Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, au chapitre V-B.2.- paragraphe 10 des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2015. L'évaluation des risques est le second objectif poursuivi par la documentation des prix de transfert.

¹¹³⁴ Le troisième objectif de la documentation des prix de transfert consiste à fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification approfondie des prix de transfert. Voir : chapitre V-B.3 - paragraphe 13 des Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2015, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015.

¹¹³⁵ Il est important de ne pas perdre de vue que dans la majorité des cas, le système fiscal est déclaratif. Cela signifie que les déclarations des contribuables sont présumées sincères, ce qui débouche naturellement à la destruction de cette sincérité et justifie l'existence des vérifications ou plus correctement, du contrôle fiscal proprement dit par les administrations fiscales.

B. La faiblesse de la justification des prix de transfert par l'administration fiscale des PED

Afin de bénéficier de la présomption de transfert de bénéfices qui se rattache au pouvoir de redressement en matière de prix de transfert, l'administration fiscale doit rapporter dans un premier temps, la preuve d'un lien de dépendance entre une entité locale et une entité étrangère, et dans un second temps, la preuve d'un transfert de bénéfices au profit de l'entité étrangère. Nous avons vu précédemment qu'avec l'insuffisance du cadre juridique comme dans le cas du Rwanda cité *supra*, l'Administration fiscale ne peut prétendre gagner dans leur opération redressement.

1. Démontrer le lien de dépendance entre les sociétés

439. Les lignes directrices de l'OCDE ne donnent pas de définition de la notion de dépendance. La doctrine administrative¹¹³⁶ française considère que la dépendance peut se présenter sous deux formes : juridique ou de fait. Ces deux formes peuvent d'ailleurs se rencontrer concurremment ainsi qu'il est apparu dans une espèce jugée par le Conseil d'État le 2 juin 1976. Il appartient au droit interne de distinguer et de définir le lien de dépendance à travers des législations primaires ou des législations secondaires.

440. **Démontrer la dépendance juridique.** Une entreprise est placée sous la dépendance d'une autre entreprise étrangère (et vice versa) lorsqu'elle 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 française, directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision. C'est le cas notamment des relations entre sociétés mères et filiales¹¹³⁷.

Il semble que la dépendance de droit est relativement facile à établir et elle résultera de l'existence de liens en capital, soit directement entre les entreprises associées, soit par l'intermédiaire d'une entreprise dominante. Mais il est constant que la preuve doit en être rapportée par l'administration.

441. **Démontrer la dépendance de fait.** Un lien de dépendance de fait peut résulter de contrats ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre entreprises. Une jurisprudence abondante¹¹³⁸ illustre cette notion de dépendance de fait et les limites qu'elle peut comporter.

Exemple¹¹³⁹. Un lien de dépendance a été reconnu par le Conseil d'État dans un cas où une entreprise française et une entreprise étrangère dont les raisons sociales étaient les mêmes, avaient pour objet la fabrication d'objets de même nature, utilisaient le concours des mêmes représentants et se partageaient, le cas échéant, entre elles les commandes recueillies par lesdits représentants.

Un autre exemple cite¹¹⁴⁰ le cas d'une entreprise française qui commercialisait en France des marchandises fabriquées en Belgique était placée sous la dépendance d'un groupe néerlandais, dès lors que le groupe néerlandais avait imposé à la société française, sous peine de cessation d'activité, d'effectuer ses achats par l'intermédiaire d'une société suisse, et non pas directement auprès des fournisseurs belges (*la société suisse pratiquait des prix plus élevés que les fournisseurs belges*) et que

¹¹³⁶ Doc. adm. DGI 4 A-1211, § 2, 1er sept. 1993.

¹¹³⁷ Ce sont notamment dans les relations entre sociétés mères et filiales : CE, 23 mai 1960, req. n° 42218. – 23 févr. 1966, req. n° 64449 : Dr. fisc. 1966, n° 48, doctr. ; RO, p. 73. – 18 avr. 1966, req. n° 63621 : Dr. fisc. 1966, n° 22, comm. 547. – 11 juin 1982, req. n° 16187 : Dr. fisc. 1983, n° 41, comm. 1861, concl. J.-F. Verny, filiale à près de 100 % d'une société américaine. – 7e, 8e et 9e sous-sect., 30 mars 1987 : Dr. fisc. 1987, n° 30, comm. 1434 ; RJF 1987, n° 48, p. 262, concl. B. Martin, Laprade, société française possédant une filiale suisse à 98,5 %. – CAA Paris, 3e ch., 2 févr. 1995, req. n° 89-819, SA Adibu : Dr. fisc. 1995, n° 27, comm. 1460, société française dont 74% du capital étaient détenus par une société des Antilles néerlandaises.

¹¹³⁸ Bernard DELIGNIÈRES, « Détermination des bénéfices taxables en France - Prévention de l'évasion fiscale - Travaux de l'OCDE sur les prix de transfert - Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », *J.Cl. Fiscal international*, Fasc. 305-40.

¹¹³⁹ CE, 29 janv. 1964, req. n° 47515 : Dr. fisc. 1964, n° 11, comm. 398.

¹¹⁴⁰ CAA Nancy, 2e ch., 11 mars 1993, req. n° 92-227, SA Vansthal France : Dr. fisc. 1993, n° 49, comm. 2359, concl. J. Felmy.

le gérant de la société française était aussi administrateur du groupe néerlandais et représentait la société suisse et la société mère belge de la société française qui démarchait les fournisseurs belges.

442. **Définition négative**¹¹⁴¹. La dépendance n'a pas été reconnue dans certains cas, à savoir, entre deux sociétés que réunissait un circuit commercial compliqué et ayant toutes les apparences d'un montage destiné à occulter des transferts de bénéfices en permettant des manipulations de prix¹¹⁴². Il a été également jugé que le fait, pour une société française de réaliser le tiers de son chiffre d'affaires dans la vente de produits dont la marque lui avait été concédée, n'avait pas pour effet de la placer sous la dépendance (*au sens de l'article 57*) de la société étrangère concédante¹¹⁴³. Ainsi également, une étroite communauté d'intérêt entre deux entreprises ne suffit pas, à elle seule à caractériser un lien de dépendance entre elles¹¹⁴⁴.

Après avoir démontré le lien dépendance, le chemin n'est alors qu'à moitié parcouru puisque l'administration doit encore démontrer qu'une minoration des ventes ou une majoration des achats a été faite par l'entreprise. Pour ce faire, elle doit démontrer que l'écart s'applique à une relation identique à celle observée entre les entreprises liées utilisées comme comparables.

a. Démontrer l'existence d'un transfert indirect de profits

443. La notion de transfert indirect de bénéfices n'est pas définie par la loi mais la liste que donne l'article 57 du code général français permet d'en retenir une conception large s'étendant à tout procédé qui a pour résultat de diminuer artificiellement le bénéfice taxable en France et de gonfler celui de l'entreprise étrangère. En effet, aux termes de cet article, 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 parmi les plus souvent rencontrés¹¹⁴⁵ : le versement de commissions excessives ou injustifiées ; le versement de redevances excessives ou injustifiées ; des prêts effectués à des conditions anormales ; des abandons de créances ; des abandons de recettes, etc.

La preuve d'un avantage consenti. La loi ne fixe, à cet égard, aucune règle de preuve particulière. Aussi, appartient-il à l'Administration de prouver par tous les moyens le caractère anormal de l'opération qu'elle entend redresser. L'administration devra prouver l'existence d'un avantage anormal concédé à une entreprise dans un pays. À l'entreprise ensuite, de prouver en retour que l'avantage n'est qu'apparent et qu'il a, en réalité, une contrepartie, ce qui supprime tout transfert effectif de bénéfices.

444. **La notion de preuve contraire.** L'entreprise a néanmoins la possibilité de l'écarter par la preuve contraire en justifiant du caractère normal de l'opération contestée soit parce qu'il existe une contrepartie à l'avantage litigieux, soit parce que l'ensemble de l'opération obéit à des nécessités commerciales normales. La stratégie de défense d'une entreprise redressée pourrait par conséquent s'articuler autour de deux moyens de défense, consistant chacun à démontrer que l'une ou l'autre de ces deux conditions ne sont pas remplies.

Il est important de noter que la charge de la preuve en matière de prix de transfert est un lourd fardeau pour les parties prenantes. D'après l'administration fiscale française, « *en ce qui concerne la connaissance des faits, c'est le contribuable qui sait tout en l'espèce ; le fisc doit par contre rassembler*

¹¹⁴¹ Ces exemples sont extraites de : J.-Cl. *Droit fiscal international*, Fasc. 305-40.

¹¹⁴² CE, 2 nov. 1987, req. n° 55543 : *Dr. fisc.* 1988, n° 51, comm. 2325.

¹¹⁴³ CE, 19 mars 1978, n° 5125 : *Dr. fisc.* 1979, n° 4, comm. 85, concl. P. Rivière.

¹¹⁴⁴ CE, 8^e et 9^e sous-sect., 18 mars 1994, req. n° 68799 et 70814, SA *Sovemarco-Europe* : *Dr. fisc.* 1994, n° 40, comm. 1703.

¹¹⁴⁵ J.-Cl. *Droit fiscal international*, Fasc. 305-40.

ces éléments par bribes et morceaux et ne connaît jamais tous les dessous ». ¹¹⁴⁶ En France, le législateur a armé l'administration de nombreuses règles juridiques pour renforcer leur pouvoir de contrôle (1). Ce qui est largement loin d'être le cas dans les pays en développement. Pour y voir clair, examinons de près la législation fiscale de quelques pays en développement.(2)

b. Les impossibilités pratiques de rapporter des preuves précises et suffisantes

Il convient d'effectuer du droit comparé et de mettre en évidence la législation en matière de prix de transfert dans un pays de l'OCDE comme la France ; et de comparer celle-ci avec celle des pays en développement.

c. Le droit comparé : la législation applicable aux prix de transfert en France

445. Il convient de démontrer qu'en sus des compétences techniques dont disposent l'administration fiscale, le législateur français a doté l'administration fiscale de plusieurs règles de droit internes, qui servent de législation applicable aux prix de transfert pour le contrôle des prix de transfert. Elles sont au nombre de douze. Parmi ces dispositions, les cinq sont dans le Code général des impôts à savoir : les articles 57, 223 quinquies B, 223 quinquies C, 1735 ter et 1729 F. Les autres sont des règles de procédures et se trouvent dans le livre de procédures fiscales (LPF) : articles L 13 AA, L 13AB, L 13B, L 45, L 188A, L 80 B 7° et L 62 A du LPF. Parmi ces articles, seul l'article 57 pose une règle de fond, les articles 223 quinquies B et 223 quinquies C, comme les articles L 13 AA, L 13 AB et L 13 B introduisent des obligations déclaratives ou de documentation. L'article L 13 AA s'applique aux grandes entreprises françaises et des filiales françaises relevant des mêmes critères. L'article L 13 B permet à l'administration de demander à l'entreprise divers documents et informations lors de la de vérification de comptabilité. Et enfin, l'article L 13 AB prévoit que lorsque des transactions ont lieu avec des entreprises associées établies dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI, la documentation devra inclure tout document qui serait exigé d'une société soumise au régime de l'IS, à savoir : le bilan et le compte de résultat.

446. Allant dans le sens d'un renforcement des pouvoirs de contrôle de l'administration en matière de prix de transfert, l'article L 45 alinéa 2 du LPF permet à cette dernière de procéder avec les administrations des autres États à des contrôles simultanés en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. L'article 62 du LPF introduit la possibilité d'abandonner la retenue à la source sur les revenus réputés distribués (ajustement secondaire) comme suite à un ajustement des prix de transfert (ajustement primaire).

L'article L 188 A du LPF permet à l'administration, en cas d'échange international d'informations, de réparer les omissions ou insuffisances d'imposition relevées par cette procédure. Il s'agit d'une prorogation du délai initial dont dispose l'administration pour effectuer des rectifications, afin de donner à l'administration les moyens effectifs d'utiliser les informations fournies par la procédure qui est souvent longue.

447. L'article L 80 B, 7° du LPF permet aux entreprises de faire avaliser par l'administration fiscale, moyennant le respect d'une certaine procédure, la méthode de détermination des prix de transfert. L'idée est de rendre formellement applicable la garantie contre les changements de doctrine administrative, c'est l'APP (ou accord préalable sur les prix de transfert). Elle a été légalement introduite en droit français, et la loi ne vise que les APP unilatéraux et bilatéraux.

448. Les articles 1735 ter et 1729 F prévoient les pénalités en cas de défaut de dépôt des obligations documentaires en matière de prix de transfert, et respectivement le défaut de dépôt de la déclaration pays par pays.

449. Par ailleurs, la doctrine de l'administration en matière de prix de transfert est exposée au BOI-BIC-BASE-80. Elle décrit les règles de preuve et mentionne la détermination du prix de pleine concurrence ainsi que les méthodes de vérification de la conformité du prix de transfert au principe de pleine

¹¹⁴⁶ Fr. LOECKX, M. Van DIONANT et G. NEYENS, *Éléments de la science des impôts*, 1^{re} ed., t.II, Bruxelles, Ministère des Finances, administration des contributions directes, 1962, p.398. cité par Thierry AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p.70.

concurrence. En outre, l'administration dispose d'un guide sur les prix de transfert pour les petites et moyennes entreprises. Le guide précise les conditions du contrôle fiscal sur les prix de transfert, les différents moyens de sécurisation de la politique de prix de transfert des entreprises en général et des PME en particulier, ainsi que les moyens dont dispose le contribuable pour supprimer les doubles impositions résultant d'un redressement sur les prix de transfert.

Il convient de comparer ce cadre juridique français aux législations en matière de prix de transfert des pays en développement.

d. Le droit comparé : insuffisances des législations en matière de prix de transfert dans les PED

450. Dans cette section, nous mettrons en évidence les insuffisances et les imprécisions dans le Code Général des Impôts des pays que nous avons observés¹¹⁴⁷. Principalement, les imprécisions se traduiraient par l'inexistence de textes d'application du « principe de pleine concurrence » récemment adoptés, et constituent par ailleurs, des difficultés et des imprécisions dans la détermination des prix de transfert.

2. L'inintelligibilité du texte portant l'adoption du principe de pleine concurrence

451. La majorité des pays en développement en Afrique, sauf la Lybie, dispose d'une disposition de base, permettant de réincorporer les bénéfices indûment transférés à l'étranger par les groupes multinationaux de sociétés. Il s'agit de l'équivalent de l'article 57 du CGI français. Nous avons observé que les textes portant l'adoption du prix de pleine concurrence ont été introduit de manière assez vague¹¹⁴⁸. Ouvrons une parenthèse pour regarder rapidement le cas de Madagascar. Il est intéressant d'observer l'évolution du régime d'imposition des groupes multinationaux des sociétés entre avant et après l'année 2014. En 2014, le gouvernement malgache a publié par une décision ministérielle (décision N°04-MFB/SG/DGI du 24 janvier relative au prix de transfert), l'introduction du principe de pleine concurrence, en vue d'un nécessaire alignement au standard fiscal international.

Avant 2014, la disposition correspondante au régime d'imposition des groupes multinationaux de sociétés est régie par l'article 01.01.13- I alinéa 2 qui dispose :

« Pour l'établissement de l'impôt sur les revenus dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Madagascar, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit sous forme de rémunération exagérée ou par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de Madagascar. », extrait du code général des impôts (CGI) de 2012.

Le même article à l'alinéa 5 détermine la possibilité d'évaluer les prix de transfert par deux méthodes à savoir la méthode par comparaison à des entreprises similaires exploitées à Madagascar et la méthode par évaluation directe¹¹⁴⁹. En 2014, sur l'effet du phénomène BEPS, cette disposition qui datait de la colonisation était remplacé par une nouvelle disposition précisant nettement la référence au principe de pleine concurrence.

¹¹⁴⁷ Source : PWC (2012). l'Angola, le Botswana, le Congo, l'Égypte, le Ghana, le Kenya, la Lybie, le Malawi, Mozambique, Namibi, Nigeria, Afrique du Sud, le Soudan, l'Ouganda, la Zambie, le Zimbabwe, sauf pour Madagascar (2014) et le Burkina Faso (2016).

¹¹⁴⁸ L'article 2 de la décision N°04-MFB/SG/DGI relative à l'introduction du principe de pleine concurrence énonce « Le principe de pleine concurrence est édicté à l'alinéa 3 dans I de l'article 01.01.13 du CGI. La conformité à ce principe est de règle lors de l'établissement de l'impôt sur les revenus (IR) de l'entreprise multinationale à Madagascar, et ce pour les transactions contrôlées qu'elle réalise durant l'exercice au titre duquel l'impôt est dû ».

¹¹⁴⁹ L'article 01.01.13- I- alinéa 5 du CGI en 2012 :« (...) pour déterminer les bénéfices de (... entreprises sous la dépendance ou sous le contrôle), ou pour opérer les redressements prévus par le présent article, les profits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement à Madagascar ou par évaluation directe. »

En 2014, l'alignement au principe de pleine concurrence était alors réalisé. La décision ministérielle est venue remplacer la disposition existante et vise à s'aligner au principe de pleine concurrence au sens de l'interprétation de l'OCDE¹¹⁵⁰. La nouvelle disposition de l'article 01.01.13- I à l'alinéa 2 dispose¹¹⁵¹ :

« Pour l'établissement de l'impôt sur les revenus dû par une entreprise qui s'engage dans une ou plusieurs transactions commerciales ou financières avec une entreprise associée située hors du territoire de Madagascar, la détermination du montant de ses bénéfices imposables doit se faire d'une manière conforme au principe de pleine concurrence. Le respect de ce principe est acquis lorsque les conditions de ces transactions ne diffèrent pas de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes pour des transactions comparables dans des circonstances comparables. » extrait du CGI en 2015.

452. Concernant les modalités d'application des dispositions spécifiques sur les prix de transfert, les textes de la même décision énoncent : *« Le contrôle des prix de transfert consiste à vérifier s'ils sont de pleine concurrence. Pour ce faire, les prix valorisés de référence – prix ou rémunérations de pleine concurrence – déterminés parmi l'une des méthodes énumérées à l'article 7 sont à comparer avec les prix des transactions contrôlées effectivement réalisées et ce, en application des dispositions de l'alinéa 3 dans I de l'article 01.01.13 cité en référence. »*

453. Concernant les méthodes de détermination des prix de pleine concurrence, l'article 7 de la même décision énonce : *« les méthodes de détermination des prix de pleine concurrence sont les suivantes : méthode du prix comparable sur le marché libre, méthode du prix de revente, méthode du coût majoré, méthode transactionnelle sur la marge nette et la méthode transactionnelle du partage des bénéfices. Il revient au contribuable de choisir et de motiver la méthode la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce tout en signalant qu'il n'est pas obligé ni nécessaire de recourir à plusieurs méthodes pour une transaction donnée. »*

454. À ce jour, un certain nombre de pays en développement ont effectué des modifications récentes en matière de législation en matière de prix de transfert. On notera que le niveau de développement de la législation en matière de prix de transfert n'est pas homogène dans les pays en développement comparables. Ainsi, il est indiqué par exemple que les pays suivants¹¹⁵² comme l'Afrique du Sud, le Kenya, le Sénégal, le Ghana, la Colombie, l'Éthiopie, la Jamaïque, le Pérou et le Zimbabwe sont en avance car ils disposent de législations en prix de transfert assez nourries – car ils ont bénéficié d'une assistance des experts de l'OCDE pendant la rédaction de la législation correspondante. Ils ont également bénéficié des programmes de renforcement de capacité par l'OCDE. Nous y reviendrons dans le paragraphe sur le programme « Inspecteur des Impôts sans Frontières » de l'OCDE et de l'United Nations Development Programme.

455. Pour ces raisons évoquées, les législations en matière de prix de transfert des pays en développement, sont soit récentes, soit en chantier dans les pays en développement. Il manque à ces pays des expériences pratiques pour apporter à leurs législations des éclaircissements à travers les modalités pratiques. Aucun texte expliquant les conditions de l'application de la disposition n'a été fournie, excepté en Afrique du Sud¹¹⁵³. Toutefois, on observe un alignement progressif des pays au

¹¹⁵⁰ On remarquera que la décision ministérielle précise la référence aux méthodes de détermination des prix de transfert recommandées par l'OCDE.

¹¹⁵¹

¹¹⁵² Source : <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/developing-capacity-in-beps-and-transfer-pricing.pdf> consulté en 2017. En revanche, les révisions des législations en matière de prix de transfert étaient en cours pour les pays suivants: le Botswana, le Cambodge, le Malawi, la Mauritanie, le Nigéria, le Rwanda, Sénégal, le Sri Lanka, l'Ouganda, le Vietnam et la Zambie. Pour certains autres pays comme Madagascar, le Niger, le Tchad, les Comores, le Burkina Faso, la Mauritanie, les travaux seront peut-être prévus dans les années à venir.

¹¹⁵³ Cf. Afrique du Sud, « Practice Note 7 (PN7), section 31 of the income tax act, 1962 (the act) : determination of the taxable income of certain persons from international transactions : transfer pricing » de 1999.

standard fiscal international¹¹⁵⁴. C'est le cas par exemple du Malawi, de l'Angola, du Cap Vert, du Cameroun, de la Colombie, du Gabon, du Rwanda et du Ghana. Il ne nous est pourtant pas clair si cette volonté d'alignement s'était préoccupée de la question de la protection de la juridiction fiscale de l'État contre les risques de pertes de recettes liées aux pratiques de fraude et d'évasion fiscale internationale, ou, plutôt, de la question d'une nécessaire conformité au standard fiscal international, sous peine de méfiance et des sanctions provenant de la communauté internationale, si ces États des pays en développement s'écartaient du principe internationalement admis.

a. Des imprécisions du droit interne source de difficultés

456. Nous avons remarqué que les législations adoptent l'application des méthodes recommandées par l'OCDE de détermination de prix de transfert. Cependant, elles ne précisent pas les conditions d'application des méthodes de prix de transfert applicables. Elles se bornent à renvoyer aux principes OCDE¹¹⁵⁵. Les pays que nous avons observés ne mentionnent pas la référence au Manuel Pratique des Nations Unies sur les prix de transfert. Le Nigéria et la Tanzanie sont les seuls à y faire référence.

Dans le cas de Madagascar, la réglementation en vigueur dispose dans l'article 7 qu'« *il revient au contribuable de choisir et de motiver la méthode la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce* » sans indiquer s'il accepte l'utilisation d'autre méthode en dehors de ceux stipulés par l'OCDE.

457. De surcroît, il n'existe pas dans l'Administration de guide à l'intention des entreprises multinationales qui opèrent sur le territoire, ni de doctrine administrative pour expliquer les conditions du contrôle fiscal en matière de prix de transfert. Le contrôle fiscal étant une procédure bien encadrée, il serait cohérent d'élaborer un guide à l'usage des contribuables. Cela permettrait aux agents de renforcer ses capacités et serait bénéfique pour l'Administration et les contribuables.

458. Des silences des textes ont été observés notamment sur la définition de la notion de partie liée. Aucune définition n'a été fixée sur les conditions d'existence d'un lien de dépendance. Cette imprécision peut créer des difficultés d'interprétation et ouvrir des possibilités d'optimisation. Il est recommandé d'instaurer une présomption de dépendance.

459. Absence de l'extension de l'application des règles de prix de transfert aux ETNC. La législation sur le principe de pleine concurrence devrait être étendue afin de s'appliquer aux transactions où l'entreprise étrangère est établie dans un État dont le régime fiscal est privilégié ou dans un État ou territoire non coopératif.

On remarque toutefois l'existence d'une disposition qui valide l'application des règles de prix de transfert pour les transactions effectuées entre une société liée dans ses relations commerciales ou financières avec une autre société associée ou non, lorsque cette dernière est soumise à un régime fiscal privilégié dans un État ou territoire étranger. Le législateur tient toutefois à émettre des réserves autorisant ces entreprises à apporter les preuves de l'inexistence d'un transfert indirect de bénéfice, sans lesquelles le prix de pleine concurrence ainsi que la non déductibilité totale des charges seront mélangés. Nous n'avons pas trouvé de définitions ou de listes des pays considérés comme ETNC dans

¹¹⁵⁴ Madagascar a introduit le « principe de pleine concurrence » en 2014, le Malawi en 2018; l'Angola en 2013 (Décret Présidentiel 147/13 du 1 octobre 2013) ; Cameroun en 2014 (Article 18-3 de la loi de Finance 2014); le Cap Vert en 2015 par un Ordre Ministériel N° 75/2015, publié par Ministère des Finances et de la Planification du Cap-Vert au 31 décembre 2015); la Colombie en 2004 (mais le décret pour son application est intervenu en janvier 2017: art. 260–1 du code des impôts colombien et du décret N°2120 de 2017; la Côte d'Ivoire en 2017 (art. 38 du code général des impôts, Article 50 bis des livres de procédures fiscales, art. 15 de « Tax Exhibit » de la LF 2017, art. 14 de « Tax Exhibit » de la LF 2018); le Rwanda en 2005 (art. 30 du CGI), le Kenya en 2006, la Croatie en 2005 (art. 13 du cgi, mis à jour en janvier 2017); le Gabon en 2017 (Section 12 and sections P 831, P 831 bis, P 831 ter, P 832 and P 860 du Code général des impôts contiennent les principales dispositions législatives en matière de prix de transfert, applicables à compter du 1er janvier 2017); le Ghana en 2012 (Transfer Pricing Regulations, 2012 (L.I. 2188), en vigueur le 14/09/2012.) Sources: Ernst & Young, EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2017-2018, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/\\$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf).

¹¹⁵⁵ Tel est également le cas dans les pays suivants : Madagascar (2014), Congo (2012), Ghana (2012), Malawi (2012), Mozambique (2012), Namibi (2012),

les PED. En outre, la loi ne spécifiait pas si la réglementation en vigueur s'applique aux transactions intragroupes nationales et internationales ; ou uniquement aux transactions intragroupes internationales.

.En matière de charge de la preuve.

460. On constate le silence du texte sur la charge de la preuve. En effet, aucune précision n'a été fournie sur ce point, ce qui laisse à supposer qu'il incombe à l'autorité fiscale de fournir la preuve comme dans toutes opérations de contrôles (selon l'article 20.06.21 ter). Concluant les moyens modestes des administrations fiscales, il serait peut-être intéressant de suggérer le partage de la charge de la preuve. Dans cette situation, il serait utile de préciser dans le texte les conditions de son application. L'administration fiscale est consciente du fait que l'obtention d'informations est cruciale. Le coût des accès aux bases de données internationales semble être d'une valeur inestimable ; étant donné que celles-ci sont gérées et alimentées par des sociétés privées. De surcroît, la recherche d'informations pertinentes à travers cette base de données n'est pas chose aisée, même par un expert (analyste financier ou statisticien comme les financiers qui veulent s'approprier de certaines informations d'entreprise cotées en bourse par exemple).

.En matière de documentation spécifique en matière de prix de transfert

461. Sur les dix-neuf pays observés, douze pays¹¹⁵⁶ ne disposent pas d'obligations documentaires, en 2012. Par extension, quatorze pays ne sanctionnent pas de pénalité spécifique le défaut de dépôt ou de retard des documentations spécifiques en matière de prix de transfert.

Les obligations documentaires sont indispensables pour les administrations des PED. Elles devraient demander l'insertion des dispositions correspondantes. Aussi, nous jugeons qu'il serait pertinent de systématiser les obligations documentaires de politique de prix de transfert pour ces grandes entreprises au même titre que le dépôt de déclaration des États financiers.

Somme toute, rappelons que « les informations » indispensables pour évaluer le prix de pleine concurrence sont quasi-inexistantes ; le principe de pleine concurrence est victime d'une insuffisance de termes de comparaison, l'administration fiscale malgache ne dispose pas des moyens permettant une application efficace et pertinente des méthodes fondées sur le principe de pleine concurrence. Ce qui renvoie au problème de risque de double imposition ou de non-imposition et parallèlement la perte de recettes des multinationales par la fuite des capitaux à travers la manipulation des prix de transfert.

462. A la lumière de ces constats, nous avons noté à travers ces imprécisions l'insuffisance notoire du nouveau texte qui vient d'être adopté. Preuve que les lacunes ne sont pas seulement au niveau de la connaissance des agents mais également de ceux qui rédigent la loi. Nous aimerions souligner le fait que les règles OCDE sont assez complexes et la mise en application pour des pays en développement reste assez difficile et qu'il serait préférable de chercher une autre alternative.

.Le cadre juridique international fiscal

463. Dans le cadre des conventions fiscales bilatérales négociées par les États, les règles en matière de prix de transfert se réfèrent à trois articles principaux à savoir l'article 7.2 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qui concerne l'attribution de bénéfices à un établissement stable ; article 9(1) sur les entreprises associées et l'article 9(2) du même modèle, qui fonde la mise en œuvre de l'ajustement corrélatif ; l'article 26 relatif à l'échange de renseignement peut également être évoqué.

b. Des exigences de preuves objectives, précises et suffisantes

464. Face à la difficulté de trouver des jurisprudences dans les pays en développement, nous ferons appel aux jurisprudences françaises pour démontrer que les juges de fond ont exigé que les preuves rapportées par l'Administration fiscale soient objectives, précises et suffisantes, pour remonter la ligne de défense. Dans le cas échéant, ils tranchent en faveur du contribuable. Ensuite, nous récapitulerons

¹¹⁵⁶ (Source : PWC 2012) : Ghana, Botswana, Egypte, Lybie, Soudan, Mozambique, Namibie, Nigéria, Tunisie, Burkina, Madagascar et le Zimbabwe.

les difficultés pratiques pour les pays en développement de rapporter des preuves pertinentes et suffisantes à cause d'un cadre juridique lacunaire.

465. Preuves insuffisantes du lien de dépendance. Dans ce contexte, l'administration fiscale n'établit pas de preuves solides et objectives que les sociétés sont véritablement liées. S. Gélén a mis en évidence la décision du Tribunal administratif de Cergy-Pontoise concernant deux décisions liées¹¹⁵⁷. Les décisions ont permis de rappeler quelques principes de fond et de procédure essentiels en matière de prix de transfert, dans la continuité de deux récents arrêts du Conseil d'État¹¹⁵⁸. En effet, les décisions rappellent que « *l'administration doit apporter la preuve du caractère comparable des transactions invoquées pour servir de base à un redressement, et soulignent que la comparaison par l'administration fiscale de pratiques entre deux sociétés liées avec celles pouvant exister entre d'autres sociétés liées est recevable, mais elle nécessite un très fort degré de précision dans les relations intragroupes comparées* ». En d'autres termes, l'administration doit être pertinente en matière de preuve. Dans le cas échéant, le Conseil d'État avait donc jugé à l'avantage du contribuable.

466. Preuves insuffisantes du transfert indirect de bénéfiques. Dans ce contexte, l'Administration n'établit pas les preuves pertinentes pour affirmer l'existence d'un avantage consenti sans contrepartie. Par un arrêt du 9 mai 2017, la CAA de Versailles souligne la nécessité, pour l'administration¹¹⁵⁹ d'apporter la preuve pertinente du transfert indirect des bénéfiques, notamment les preuves que les commissions versées par la société membre du groupe IKEA installée en France à d'autres sociétés du groupe IKEA situées à l'étranger sont excessives au regard d'une situation de pleine concurrence. La cour a rejeté neuf panels de comparables présentés de l'administration, et a accepté la base de données utilisée par le contribuable.

467. Preuves objectives et strictes de la comparabilité. La cour administrative d'appel de Versailles, dans sa décision *Man Camions et Bus*¹¹⁶⁰, a refusé les comparables produits par l'administration au motif que ces comparables agissaient sur des marchés qui n'étaient pas comparables au marché sur lequel intervenait la société vérifiée. En l'espèce, la cour a reproché à l'administration, qui n'avait pas produit d'analyse fonctionnelle des sociétés présentées comme comparables, de ne pas avoir tenu compte du fait que le marché français de la distribution de poids lourds avait pour particularité d'être dominé par un acteur prépondérant, ce qui privait de pertinence sa comparaison aux autres marchés européens. La cour a accepté les comparables du contribuable.

468. Par l'arrêt *Microsoft*¹¹⁶¹, la cour a rejeté un panel de 86 sociétés, présenté par l'administration comme comparables, au motif que, d'une part, certaines de ces sociétés avaient des liens de dépendance avec d'autres sociétés et que, d'autre part, nombre de ces sociétés exerçaient des fonctions et supportaient des risques qui n'étaient pas comparables avec les fonctions exercées et les risques supportés par la société vérifiée. En outre, la cour a souligné que, de manière générale, la société vérifiée – Microsoft France – était dans une position de monopole sur le marché français, et que, par conséquent, aucune société ne pouvait lui être strictement comparée.

La jurisprudence fiscale française renforce ce que nous avons établi précédemment et nous renseigne que le contrôle fiscal des prix de transfert révèle de l'impossibilité de rapporter les preuves pratiques pour les pays en développement, sans lesquelles il ne peut y avoir de redressement en matière de prix de transfert (ou de réintégration de la base imposable à l'État).

¹¹⁵⁷ Tribunal administratif de Cergy-Pontoise, deux décisions liées, *Sté Sara Lee Southern Europe* et *Sté SNC Kiwi Holding c/DVNI* n° 0600230-5 et 0600231-5.

¹¹⁵⁸ CE 7 novembre 2005 n° 266436 et 266438, 3e et 8e s.-s., *min. c/Sté Cap Gémini* et CAA Paris 25 juin 2008 n° 06-2841, 2e ch., *Sté Novartis Groupe France SA*.

¹¹⁵⁹ CAA Versailles 9-5-2017 n° 15VE00571, *Ministre des finances et des comptes publics c/ Sté Ikea Holding France*.

¹¹⁶⁰ CAA Versailles 5-5-2009 n°08VE02411, arrêt définitif: *Dr. fisc. 2009, N°41, comm.50, note E. Bonneaud*.

¹¹⁶¹ CAA Versailles 16-02-2012 n°10VE00752, arrêt définitif.

469. Dans les pays en développement et en Afrique notamment, les prix de transfert sont relativement nouveaux¹¹⁶². Pour compléter notre observation, une étude réalisée en 2015, pour les pays membres de la CEDEAO montre que les pays membres de la CEDEAO ont un dispositif rudimentaire en matière de prix de transfert¹¹⁶³. Sur les quinze États membres de la CEDEAO, trois pays semblent avoir mis en place un régime sur les APP en 2013 dont le Libéria, le Nigéria et le Sénégal. Le Nigéria est le seul qui dispose d'un régime de protection. D'après cette étude, le Nigéria et le Ghana sont les seuls à avoir mis en place l'unité prix de transfert.

En définitive, l'application du principe de pleine concurrence est non seulement complexe, mais demande beaucoup de ressources. Il a été signalé que la plupart des pays de l'OCDE ont commencé modestement et a mis au point progressivement leur législation et leurs pratiques en matière de prix de transfert sur une décennie ou deux et sont encore en train de les améliorer.¹¹⁶⁴ La mise en place d'un régime de prix de transfert exige d'investir dans l'élaboration d'un cadre réglementaire et d'une structure administrative efficaces, et dans l'acquisition des compétences requises.

Compte tenu des analyses susmentionnées lesquelles impliquent la nécessité de procéder à de nombreuses vérifications, il est des plus importants d'équiper les Administrations fiscales des informations ou données pertinentes concernant les multinationales à travers des obligations documentaires spécifiques¹¹⁶⁵ en matière de prix de transfert, tout en assurant que le respect de ces obligations ne se traduit pas par une lourde charge fiscale pour les multinationales et constitueront *in fine* un obstacle pour l'échange et l'investissement. De même pour les administrations fiscales, il est important de prendre en compte le fait qu'ils disposent de ressources limitées de traitement des informations et qu'il ne serait pas souhaitable d'avoir des ressources en quantité.

470. La complexité technique de ce principe constitue un obstacle pratique important. Les administrations fiscales des pays en développement ont des problèmes particuliers qui affectent sérieusement leurs capacités à déterminer avec précision la fixation du « juste prix de pleine concurrence ». La pratique des prix de transfert se révèle souvent complexe à gérer et fait appel à un vaste panel de compétences sectorielles, économiques et juridiques. En outre, la fertilité de l'imagination des contribuables et des opérations internationales répond à la diversité des moyens déployés par les pouvoirs publics. Une telle complexité apparaît peu adaptée aux ressources de l'administration fiscale de ces pays. Toutefois, le maintien de ce principe apparaît aujourd'hui nécessaire pour les pays en développement car s'écarter de façon unilatérale des normes internationales entraînerait certainement une défiance de la communauté internationale et serait

¹¹⁶² Voir Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, Appendix: African transfer pricing legislation, p.47. Cf. Annexe

¹¹⁶³ Les départements prix de transfert des pays de la CEDEAO dans Annexe I: Synthèse par pays des réponses aux questionnaires envoyées par les États membres de la CEDEAO : Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, Transfer pricing - Study on the feasibility of introducing safe harbour provisions in ECOWAS countries. European Commission, 2017, p. 78-83. <https://ec.europa.eu/europeaid/transfer-pricing-study-feasibility-introducing-safe-harbour-provisions-ecowas-countries_en>

¹¹⁶⁴ « *In fact, most OECD countries started modestly and built their transfer pricing legislation and practices progressively over a decade or two and are still in the process of improving them.* » OECD, Transfer Pricing Legislation – A Suggested Approach, 2011, p.3. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765682.pdf> Consulté en juin 2017.

¹¹⁶⁵ Le rapport établi au titre de l'action 12 : « Règles de communication obligatoire d'information » propose un cadre modulaire des orientations fondées sur les bonnes pratiques à l'intention des pays dépourvus de règles en matière de communication obligatoires d'informations. Les recommandations offrent la latitude nécessaire pour trouver un juste équilibre entre la nécessité pour l'administration fiscale d'obtenir, en temps utile, des renseignements de meilleure qualité et les contraintes de respect des règles pour les contribuables. Ce cadre a également vocation à servir de référence aux pays qui disposent déjà d'un régime de déclaration obligatoire et souhaitent en accroître l'efficacité. Voir : OCDE (2015), Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, p.20. Disponible sur : www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf. (Mai 2017)

susceptible de se traduire par une baisse des investissements internationaux. Il est donc recommandé de conserver le principe de pleine concurrence tout en instituant des mesures simplificatrices.

TRANSITION VERS LE SECOND CHAPITRE

471. **Un lourd et exigeant dispositif est indispensable.** En théorie, le « principe de pleine concurrence » est simple à énoncer. Mais en pratique, il est complexe. Il renvoie à des séries complexes d'analyse appelées « études des prix de transfert ». Au cœur de cette étude, l'analyse de comparabilité est la plus difficile, voire impossible. Certes, cette étude permet de connaître la politique des prix de transfert des EMNs qui sont certainement indispensables pour l'efficacité de l'imposition des EMNs. La détermination des prix de transfert gérée au biais du principe de pleine concurrence présente une lourde charge qu'il serait impossible d'accomplir avec les moyens matériels dont disposent les administrations fiscales des pays en développement.

472. **Impossibilité de fournir les plateformes administratives requises.** La technicité du contrôle des prix de transfert n'a d'égale valeur. Certains auteurs soulignent les prix de transfert ne relèvent pas de la fiscalité classique¹¹⁶⁶. D'après D. Simonin¹¹⁶⁷ : « *La détermination du juste prix de transfert est un sujet des plus complexes qui n'est pas résolu et qui n'est pas prêt de l'être* ». D'évidence, l'application du principe nécessite des dispositifs juridiques et administratifs préalables, mais essentiellement elle concerne les capacités de l'administration fiscale à mettre en œuvre les règles, dans l'esprit de l'art. Les lignes directrices de l'OCDE préviennent que « *les prix de transfert ne sont pas une science exacte* ». Il paraît que « l'évaluation des prix de transfert est un art ».

473. **Des capacités d'action limitées dans les pays en développement.** les travaux de l'OCDE sur les prix de transfert sont importants et louables. Toutefois, d'un point de vue technique, économique et matériel, « le principe de pleine concurrence » a été décidé et mis sur pied par les pays de l'OCDE, lesquels disposent des ressources requises pour ce faire, à ne citer en exemples que les compétences très techniques, matérielles et humaines requises. Si la majorité des éléments favorables à une meilleure détermination des prix de transfert venaient à manquer dans les pays en développement, il est juste de s'interroger si le principe de pleine concurrence peut être effectif pour éviter les déperditions de recettes fiscales dans les pays en développement.

474. Les exigences du standard fiscal international font de celui-ci un modèle difficilement accessible pour les autorités fiscales dans les PED. On peut le déplorer puisque ceux-ci sont à l'heure actuelle, les premières victimes de l'évasion fiscale internationale¹¹⁶⁸.

Deux aspects peuvent se présenter. En premier lieu, le phénomène risque de s'amplifier en raison de l'augmentation croissante des investissements étrangers dans ces pays. En second lieu, de nombreux pays en développement peuvent craindre que les mesures visant à renforcer l'application des dispositions fiscales puissent être considérées comme un acte hostile susceptible d'avoir un impact négatif pour attirer l'investissement étranger direct. Ce qui nous conduit au chapitre suivant dans

¹¹⁶⁶ P. RASSAT, T. LAMORLETTE, T. CAMELLI, *Stratégies fiscales internationales*, Éditions Maxima, Paris, 2010, p.130.

¹¹⁶⁷ D. SIMONIN, « Importance du droit comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *Revue Internationale de Droit Comparé*, 1995-2, pp. 435-445, p. 435.

¹¹⁶⁸ UNCTAD, « FDI, Tax and development- the fiscal role of multinational enterprises: towards guidelines for coherent international tax and investment policies », Document de travail pour examen et information en retour, 2015, p.31 et s. <https://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2015ch5_en.pdf> Consulté en août 2019. Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement La Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) indique qu'un seul dispositif d'évasion fiscale utilisé par les entreprises multinationales coûte environ 100 milliards de dollars par an aux pays en développement. Elle estime que les pertes de recettes publiques, dans les pays en développement, du fait du transfert de profits des entreprises multinationales vers les juridictions à fiscalité légère se situeraient entre 66 milliards de dollars et 122 milliards de dollars en 2012. UNECA, p.

lequel, nous analyserons les cas de double imposition ou de conflits, générés par les éventuelles subjectivités dans l'interprétation de la norme actuelle.

CHAPITRE 2. CONFLICTUOSITÉ DU PRINCIPE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

475. **De la complexité à la conflictuosité.** Diverses communications provenant des administrations fiscales, des contribuables et de leurs conseils affirment l'augmentation en nombre, en complexité et au regard des montants en jeu des litiges fiscaux en matière de prix de transfert dans le monde entier. Une étude réalisée par C. Silberzstein¹¹⁶⁹ met en lumière la tendance à l'augmentation des contentieux en matières de prix de transfert à partir des informations sur le nombre de cas faisant l'objet de « procédures amiables »¹¹⁷⁰ et sur le nombre de cas portés devant les juridictions nationales¹¹⁷¹. Il n'existe cependant que très peu de données sur les pays en développement. Toutefois, avec l'attention dont font actuellement objet les prix de transfert, la tendance ne risque pas de s'inverser.

476. Dans un souci de « sécurité juridique »¹¹⁷², nous nous pencherons sur la remise en question de la complexité très technique du principe, qui, à notre avis, tend à créer beaucoup d'insécurité juridique pour le contribuable, mais également des pertes de recettes pour l'administration fiscale. En outre, l'administration fiscale risque de tomber dans des actions contentieuses qui seraient en leur défaveur, puisque les créances fiscales seront retardées. Souvent, les règlements contentieux des litiges fiscaux engagent beaucoup de ressources financières et humaines pendant une durée assez longue. Pour la nécessité de la démonstration, nous placerons comme hypothèse le constat que les juridictions nationales dans les pays en développement ne disposent pas de mécanisme efficace pour le règlement précontentieux¹¹⁷³ des litiges fiscaux en matière de prix de transfert.

477. Pour démontrer la conflictuosité¹¹⁷⁴ du principe, nous mettrons en lumière les insécurités juridiques importantes que crée la mise en œuvre du principe. Pour ce faire, nous examinerons les causes éventuelles de différends en utilisant le droit comparé, dont l'expérience indienne est la plus nourrie (**Section 1**). Ensuite, nous démontrerons que la double imposition risque d'être insoluble dans les pays en développement (**Section 2**) car, d'aucuns ne savent que le mécanisme de résolution de la double imposition suppose, une nouvelle fois, des compétences humaines et des ressources, que les pays en développement ne disposeraient pas. Cette analyse confortera, une nouvelle fois, notre affirmation que l'idée d'une transplantation du principe de pleine concurrence dans les PED, sous le motif que celui-ci fonctionne bien dans les pays développés, est une mauvaise idée.

¹¹⁶⁹ Cf. Caroline SILBERZSTEIN, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », *Revue de droit fiscal*, N°3, 2013, p.1 : où l'auteur précise la tendance constante à l'augmentation du nombre de procédures concernant les prix de transfert et les différends fiscaux internationaux.

¹¹⁷⁰ La « procédure amiable » institue une procédure de règlement international du litige relatif au double imposition. Elle est prévue par l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE. Elle s'applique lorsqu'un contribuable estime qu'une mesure prise par un État entraînera une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Cf. OCDE, Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention, 2014, §.47.

¹¹⁷¹ Dans ce contexte, il s'agit d'un règlement classique du litige en droit interne. Lorsqu'un désaccord persiste entre l'administration fiscale et le contribuable, et lorsque la tentative de règlement précontentieux du litige a échoué, il reste au contribuable la possibilité d'une saisine juridictionnelle.

¹¹⁷² La sécurité juridique est devenue une exigence fondamentale du contribuable. V. Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche : Rapport O. Fouquet au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, préc.

¹¹⁷³ Le règlement précontentieux des litiges fiscaux est la phase préalable à la phase juridictionnelle du litige. C'est une réclamation contentieuse que le contribuable exerce auprès de l'administration fiscale. Cette procédure préalable doit être formée suivant des procédures bien établies, car elle a pour conséquence de déclencher une décision administration qui sera soumise au contrôle du juge de l'impôt. Cf. Xavier DALUZEAU *and al. S, Prix de transfert: Détermination, Justification et gestion des différends*. Ed. Francis Lefebvre, 3e édition, 2016, §.1192.

¹¹⁷⁴ Par le mot « conflictuosité », nous entendons le caractère d'un principe qui entraînerait des conflits, ou des litiges, ici, fiscaux.

Section 1. Sources de différends en matière de PT

478. Selon C. Silberzstein, on remarque une tendance constante¹¹⁷⁵ à l'augmentation du nombre de procédures concernant les prix de transfert et autres différends fiscaux internationaux. L'OCDE assure le suivi et publie des statistiques sur les procédures amiables en cours dans les différents pays. En 2015, les statistiques montraient qu'à la fin de l'année 2015, le nombre total de cas de procédures amiables rapportées par les pays OCDE était de 6176, soit une augmentation de 14 % par rapport à l'année 2014 et une augmentation de 163 % par rapport à l'année 2006. En 2018¹¹⁷⁶, ces données montrent que dans les pays de l'OCDE, les procédures ouvertes s'élèvent à 694 pour les États-Unis en premier rang, 659 pour l'Inde en second rang, 542 pour la France au quatrième rang) ; dans les pays émergents, elles s'élèvent à 13 en Afrique du Sud, 9 en Brésil, 7 en Russie, 4 en Argentine et 85 en Chine. Ces mêmes données montrent que les procédures ouvertes dans les pays en développement (et non-OCDE) sont encore faibles. Ainsi, il y a 3 procédures inventoriées en Maurice, 1 en Colombie, 1 en Tunisie, 1 en Pakistan et aucune pour les pays comme le Botswana, la Côte d'Ivoire, le Kenya, le Ghana, le Sénégal, l'Uruguay, la Zambie, les Seychelles. Ces données justifient que les différends en matière de PT dans les pays en développement ne se sont pas encore développés. Il est peut-être utile de rappeler ici, que les pays en développement ont un niveau hétérogène d'évolution en terme de législation en prix de transfert, mais que dans leur majorité, les législations en matière de prix de transfert sont en train de se mettre en place.

Toutefois, à notre avis, les différends fiscaux en prix de transfert (cas des pays en développement) résulteraient de la complexité du PPC (§1) et des incertitudes rattachées aux manques de précisions des lois fiscales (§2) favorisant l'insécurité juridique du contribuable.

§ 1. La complexité technique du PPC, sources de différends

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il importe de préciser que le mot « différend » s'utilisera invariablement avec « litige » dans les présents développements. Il convient de le définir.

A. Précisions terminologiques

479. Le mot « différend » est défini par C. Silberzstein¹¹⁷⁷ comme « englobant toute une gamme d'actions procédurales comprenant les négociations dans le cadre de vérifications, les recours administratifs, les recours juridictionnels internes, les procédures amiables, l'arbitrage et les autres voies de recours ». D'après cette définition, les différends, qui sont ici, de nature fiscale, seraient à l'origine du contrôle fiscal en matière de prix de transfert, suivi d'une contestation du contribuable. Le contribuable qui reçoit une proposition de rectification peut la contester auprès de l'administration fiscale. En droit interne, la procédure fiscale bien établie, institue les voies de recours pour le règlement des différends. Il n'est pas du ressort de ce travail d'analyser les voies de recours existantes. Toutefois, nous utiliserons le terme « différend » indistinctement avec le mot « litiges » fiscaux, qui repose sur l'idée de « conflits », D entre autorités fiscales ou entre autorité fiscales et contribuables. À cet effet, les litiges fiscaux peuvent être internationaux ou nationaux.

¹¹⁷⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrators*, 1995, 1-6 ; corroboré par le rapport de Ernst & Young : ERNST & YOUNG, 2005-2006 *Global Transfer Pricing Surveys*, 2006. « *noting that some countries converge on the principles of transfer pricing, yet they take different approaches to its enforcement* » ; V. aussi Reuven AVI-YONAH, *art.cit.*, at 170 « *telling the story of Mexico, which adopted non arm's length based transfer pricing rules and was pressured to adhere to the universal norm by the international community, particularly OECD* » ; Jaime GONZILEZ-BENDIKSEN, *Mexico Amends Transfer Pricing Rules*, *TNI*, 1997, Vol. 97 N°27. Tel est également le cas du Brésil, suite au souhait du gouvernement de rejoindre l'Organisation. Voir la déclaration conjointe de l'OCDE et de l'administration fiscale brésilienne : OECD and RFB, *Joint Statement on the OECD-Brazil Transfer Pricing Project*, 2019. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/joint-statement-oecd-brazil-transfer-pricing-project-july-2019.pdf> consulté en juillet 2019.

¹¹⁷⁶ <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm> consulté en 2019.

¹¹⁷⁷ Caroline SILBERZSTEIN, *art.cit.*, N°3, 2013, p.1.

1. Les « différends » en matière de prix de transfert, conséquences d'un contrôle fiscal en prix de transfert

480. Lorsque l'administration fiscale entame une vérification des déclarations de prix de transfert du contribuable, elle doit s'assurer que les bénéfices imposables calculés correspondent au prix de pleine concurrence. Le cas échéant, la vérification entend entraîner un redressement des bénéfices déclarés. Ainsi, il est observé que l'administration fiscale peut contester les méthodes de détermination de prix de transfert utilisées par le contribuable, ou peut refuser les panels de comparables utilisées par les contribuables ou les bases de données utilisées ; ou plus généralement, contester le fondement de l'analyse de comparabilités, refuser l'affectation des triptyques constitués par les fonctions, les risques et les actifs au niveau de l'analyse fonctionnelle. Il est à préciser que la valorisation de ces triptyques pose des enjeux spécifiques¹¹⁷⁸. Dans ce contexte, la déclaration effectuée par le contribuable est rectifiée par l'administration, cette dernière incorpore les bénéfices indûment transférés (c'est notre problématique – sachant que l'administration peut corriger à la baisse dans d'autres cas). L'administration fiscale effectue une proposition de rehaussement de la base imposable du contribuable. Dès lors, il résulte une « imposition supplémentaire »¹¹⁷⁹ que le contribuable devra payer. Deux cas peuvent se présenter. Il peut arriver que le contribuable valide la proposition de redressement de l'administration et paie l'impôt supplémentaire dû, ou contester la proposition de redressement de l'administration. C'est ce qu'on dénomme par « différend en matière de prix de transfert ».

Il importe de préciser que les difficultés résident sur le fait que cette vérification n'a pas pour essence de sanctionner automatiquement les prix de transfert - même si les EMNs poursuivent des objectifs de maximisation lesquels sont souvent des cas d'évasion ou de fraude - mais principalement pour déterminer la matière imposable.

2. Les types de différends fiscaux en matière de prix de transfert

Nous identifierons deux catégories de différends fiscaux en matière de prix de transfert à savoir un différend fiscal interne, sur un plan national ou un différend fiscal international invoquant deux autorités fiscales, sur le plan international.

481. Sur le plan national. Un différend interne en matière de prix de transfert concerne l'administration fiscale et le contribuable. Lorsque ce dernier conteste la proposition redressement de l'administration fiscale, un différend entre l'administration fiscale et le contribuable prend forme. En droit interne, il existe des voies de recours pour résoudre les difficultés nées des litiges à savoir : la phase précontentieuse et la phase contentieuse. Nous reprendrons dans le paragraphe ultérieur.

Concernant la phase précontentieuse, les décisions rendues au sein de l'administration fiscale sur ce type de différends ne peuvent être analysées dans ce travail pour des raisons de confidentialité de ces informations. Généralement, les processus internes de résolution des litiges ne génèrent pas d'avis écrits accessibles au public. Les études existantes sur le sujet confirment cette affirmation.¹¹⁸⁰ Les difficultés d'accéder à ces données ne nous permettent pas d'analyser ce type différend. Par conséquent, les informations rapportés dans cette étude ne portent que sur la phase contentieuse qui, est un recours devant les juridictions dont les décisions font l'objet de publications.

¹¹⁷⁸ Cf. OCDE, Rapports sur l'Action 8 «Aligner les prix de transfert et la création de valeur : incorporels» et l'Action 9 «Aligner les prix de transfert et la création de valeur : risque et capital», 2017.

¹¹⁷⁹ Cette imposition supplémentaire est les bénéfices réincorporés aux résultats de l'entreprise à l'issue du redressement sur les prix de transfert qui feront l'objet d'un double niveau d'imposition : le supplément de revenus sera, d'une part, imposé à l'impôt sur les sociétés et fera, d'autre part, l'objet d'une retenue à la source au titre d'un revenu distribué.

¹¹⁸⁰ Julie ROIN, « Transfer Pricing in the Courts : A Cross-Country Comparison », in (eds.) Kai A. KONRAD and Schön WOLFGANG, *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, Germany, 2012, p.201.

482. **Sur le plan international.** Il peut arriver que, à son tour cette imposition supplémentaire affecte la base taxable du groupe multinational à l'étranger (dans un second État), ce qui peut entraîner une double ou multiple imposition internationale dans d'autres États. Il s'agit d'un différend international qui nécessitera la résolution des différends par deux administrations fiscales.

Après ces précisions importantes, il convient de montrer que le PPC, en tant que soft law, peut réduire la sécurité juridique des contribuables, conduisant à ces types de différends.

B. Le PPC, une norme technique d'application non-coordonnée

483. Nous entendons par « application non-coordonnée », l'absence d'un aménagement international commun pour l'application du PPC dans la pratique.

K. Faustin décrivait que¹¹⁸¹ « *le principe de pleine concurrence est une norme d'application disparates* ». Pour appuyer cette affirmation, l'auteur s'est appuyé sur les sondages effectués par les cabinets d'avocats en 2003¹¹⁸² et en 2006 lesquels stigmatisaient la disparité dans l'application du principe de pleine concurrence par la plupart des États, y compris ceux de l'OCDE. Il n'est donc pas nouveau que le principe se traduit par le manque d'uniformité des règles applicables en matière de prix de transfert. À cela s'ajoute les niveaux hétérogènes du cadre juridique, humain, administratif et matériel des États, renforçant leurs différences. D'un point de vue technique, la mise en œuvre de la méthode sélectionnée peut varier d'un État à un autre, par exemple. Les disparités d'interprétation peuvent concerner, le champ d'application spatial (les flux intragroupes nationaux ou les flux intragroupes internationaux ; ou les deux) et les modalités pratiques retenues pour la réalisation des analyses économiques.

484. Illustration en droit comparé : Les disparités de législation. Au Royaume-Uni par exemple, la législation générale sur les prix de transfert ne s'applique pas à certaines transactions impliquant des opérations commerciales cantonnées liées au pétrole, qui sont régies par une autre disposition [section 205 de la Loi sur l'impôt (dispositions internationales et autres dispositions de 2010 (Taxation (International and other Provisions) Act 2010)].

La législation brésilienne sur les prix de transfert contient des dispositions particulières pour certaines catégories de transactions. Ses dispositions fondamentales sur les prix de transfert ne s'appliquent qu'aux importations et aux exportations de certains produits et services ; les intérêts sur les prêts et certains paiements pour l'utilisation d'actifs incorporels sont couverts par des dispositions particulières. Les prix de transfert nationaux (c'est-à-dire les prix de transfert portant sur des transactions entre contribuables résidents ou établissements stables locaux de non-résidents) peuvent néanmoins avoir un impact sensible sur la base d'imposition d'un pays lorsque les exemptions, les exemptions d'impôts temporaires ou les écarts de taux d'imposition entraînent des disparités de traitement entre les contribuables résidents ou lorsque le droit interne n'offre pas de possibilité d'intégration fiscale ou de transfert des pertes. En présence de disparités de ce type, il peut être nécessaire d'étendre le champ d'application de la législation sur les prix de transfert à certaines transactions nationales. À cet égard, une enquête réalisée en 2010 auprès de 33 pays membres et non membres de l'OCDE a constaté que tous les pays interrogés appliquaient le principe de pleine concurrence aux transactions internationales, mais que seulement 20 pays sur 33 l'appliquaient aux transactions nationales. Dans la plupart des pays qui n'appliquent pas le principe de pleine concurrence aux transactions nationales, le prix de ces transactions n'est pas réglementé ou est réglementé par des mesures particulières.

¹¹⁸¹ Noël Faustin KOUAME, Les prix de transfert dans les transactions des entreprises multinationales : Exemple de l'industrie du café et du cacao en Côte d'Ivoire-aspects juridiques, fiscaux et économiques, (dir.) Arnaud RAYNOUARD, Thèse Paris 9, 2008, p. 294.

¹¹⁸² Ernst & Young, Transfer Pricing enforcement increasing worldwide even as countries 'approaches diverge, survey says, in TMTPR, 27 sept. 2006, p. 3. Ernst & Young's 2003. Transfer Pricing Global Survey ». Voir Mitchell J. Tropin. Divergent views of arm's length principle creating concern for multinational, Ernst & Young finds, in TMTPR, 12 nov. 2003, vol. 12 n° 13, p. 619.

485. Les prix de transfert constituent un mécanisme de répartition des profits imposables entre les États. Certaines administrations fiscales puissantes peuvent adopter des comportements agressifs pour engranger plus de recettes fiscales, favorisant l'appauvrissement des administrations fiscales des pays en développement. On peut qualifier ainsi l'adoption par les États-Unis des mesures extraterritoriale en matière fiscale¹¹⁸³. Similairement, l'agressivité d'un contribuable qui cherche à éviter l'impôt ou à réduire sa charge fiscale, conduit à un résultat similaire.¹¹⁸⁴

Du point de vue sociologique, le comportement agressif de l'administration fiscale peut être particulièrement aigu dans la mesure où les règles de détermination des prix de transfert ne sont pas claires, ne permettant pas sa lisibilité objective des textes fiscaux. Toutefois, l'absence de règles de droit claires applicables peut être volontaire. La grande technicité du droit fiscal qui se justifie par la diversité et la complexité des réalités socio-économiques ajoutée à la complexité technique du principe, peuvent se traduire par une véritable *inflation législative*. Au demeurant, les « principes applicables en matière de prix de transfert » dont l'utilité est d'expliquer et de commenter l'application du principe est rédigé par la technocratie, dans un langage complexe, pour ne pas dire, *jargonneux* dans un rapport volumineux allant jusqu'à 672 pages. Les défauts de capacités peuvent amener un agent vérificateur maîtrisant mal les prix de transfert à déterminer subjectivement les prix de transfert.

486. L'absence d'une directive commune claire pour l'application de la norme est perçue, ici, comme un inconvénient du principe. Toutefois, ce caractère unilatéral, est nature à la *soft law* internationale.

A. Kallergis¹¹⁸⁵ explique que l'exercice du pouvoir normatif des États est qualifié de « *discrétionnalité* » et de « *unilatéralisme* » (en dehors de l'engagement conventionnel). L'auteur décrit que « *la discrétionnalité désigne la marge de manœuvre dont l'État dispose dans l'exercice de ses pouvoirs, du fait d'une répartition rudimentaire des compétences en droit international* »¹¹⁸⁶. Et « *l'unilatéralisme est une conséquence de cette répartition* »¹¹⁸⁷. En matière de prix de transfert, la manifestation de cet unilatéralisme peut être trouvée dans la tendance générale des États d'introduire, par exemple, des méthodes unilatérales de détermination des prix de transfert, à contre-courant de l'effort de trouver une solution harmonisée, afin de limiter les disparités entre les traitements fiscaux des activités économiques des entreprises multinationales.

Nous avons évoqué que le principe de pleine concurrence est une *soft law* internationale. Il revient à chaque État d'interpréter la norme dans le droit interne. Par conséquent, elle peut faire l'objet d'interprétations divergentes, que nous considérons comme un inconvénient du PPC.

§ 2. Les incertitudes liées à la pratique : sources d'insécurité juridique

487. L'Inde établit un record en termes de nombre d'affaires relatives aux prix de transfert atteignant la phase contentieuse, avec plus de 150 décisions rendues chaque année, principalement au niveau des *Income Tax Appellate Tribunals*, mais également de plusieurs hautes cours, voire de la Cour suprême.

Les tribunaux indiens (ITAT, juridictions de premier niveau) ont rendu et continuent de rendre un nombre impressionnant de décisions portant sur ces questions. La proportion des affaires relatives aux prix de transfert portée devant les tribunaux varie considérablement d'un pays à l'autre, en fonction notamment de l'existence de recours précontentieux efficaces et de la tradition juridique. Il est par exemple expliqué que le nombre élevé de litiges en Inde est dû au fait que des négociations préalables au litige n'existent pas dans la législation interne indienne.

¹¹⁸³ v. A. KALLERGIS, « L'extraterritorialité en matière fiscale », CDE, 2018, n° 4, dossier n° 31 : « Regards croisés sur l'extraterritorialité du droit », p. 52-55.

¹¹⁸⁴ Cooper et al., Groupe de la Banque Mondiale, 2016, *op.cit.*, p.342.

¹¹⁸⁵ v. A. KALLERGIS, « L'élaboration de la norme fiscale », RFFP, 2019, n° 146, p.59.

¹¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹¹⁸⁷ *Ibidem*.

A. Le cas de l'Inde : les causes des différends en matière de prix de transfert

488. Il a été signalé que l'analyse de la fiabilité des comparables reçoit beaucoup plus d'attention en Inde. Ainsi, les tribunaux indiens ont eu à prendre des décisions sur les objets suivants :¹¹⁸⁸ « la préférence accordée aux comparables internes sur les comparables externes ; les ajustements de comparabilité afin d'éliminer des différences relatives aux risques, à l'accroissement du fonds de roulement ou à la recherche et développement ; les ajustements de comparabilité afin d'éliminer les différences concernant les fonctions, actifs et risques, le profil de risque, le fonds de roulement ou les méthodes comptables ; le rejet des « comparables » lorsque les différences entre les entreprises ou transactions sont si importantes qu'il devient impossible d'effectuer un ajustement raisonnablement précis ; la non-comparabilité de transactions à l'exportation avec des ventes sur le marché intérieur ; le rejet d'un ajustement relatif au fonds de roulement dont l'effet est très marginal ; l'acceptabilité (ou non) d'ajustements de comparabilité forfaitaires ; l'utilisation de données portant sur d'autres exercices que l'exercice au cours duquel a été effectuée la transaction contrôlée ; l'acceptabilité en tant que comparables d'entreprises en phase de démarrage, d'entreprises déficitaires ou d'entreprises « anormalement » bénéficiaires ; l'acceptabilité en tant que comparables d'entreprises ayant de faibles coûts salariaux ; l'exclusion des « comparables » disposant d'« autres revenus » significatifs tels qu'intérêts, dividendes et redevances ; la sélection du point le plus adapté dans l'intervalle de pleine concurrence ; l'utilisation de données pluriannuelles en cas de disparité de cycles de vie des produits. »

489. L'OCDE observe que « la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation personnelle de la part de l'administration fiscale comme du contribuable ». Étant donné que les prix de transfert sont un « art » et non une « science », les incertitudes liées à la pratique risquent d'entraîner un nombre important de double imposition.¹¹⁸⁹

1. L'incertitude générée par l'analyse de comparabilité : la sélection des méthodes

490. L'application du principe de pleine concurrence peut s'opérer selon un certain nombre de méthodes, en l'occurrence, la méthode du prix de marché comparable, la méthode des profits comparables et la méthode du partage des profits. Le mode d'application de ces méthodes dépend, dans une certaine mesure, des opérations entre entités non liées qui sont jugées comparables aux opérations entre entités liées. D'après C. Silberstein, les différends concernant la sélection de la méthode de prix de transfert sont souvent essentiellement liés à des désaccords sur l'analyse fonctionnelle et la comparabilité.¹¹⁹⁰ Par exemple, la question de savoir si la méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) est applicable ou non à un cas d'espèce dépend de la fiabilité des comparables retenus dans le cadre de cette méthode, non seulement en termes de caractéristiques des produits ou des services échangés, mais aussi en termes d'analyse fonctionnelle. La Guinée atteste que « les litiges concernant les prix de transfert durent des années dans des pays où les méthodes de détermination du prix de transfert à utiliser sont clairement définies, sans parler d'un pays comme la Guinée où elles restent un mystère. »¹¹⁹¹

491. La société liée Nestlé Zambie a fait l'objet d'un audit en matière de prix de transfert portant sur les années 2010 à 2014, par l'autorité fiscale zambienne. La société a enregistré des pertes récurrentes depuis plus de cinq ans. L'administration fiscale a établi une évaluation selon laquelle les bénéfices ont été ajustés à 56 579 048 ZMW, ce qui s'est traduit par des impôts supplémentaires de 13 860 103 ZMW

¹¹⁸⁸ Caroline SILBERSTEIN, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », Revue de droit fiscal, N°3, 2013, p.4.

¹¹⁸⁹ Tax Justice Network-Africa, Transfer Pricing, and the Taxing Rights of Developing Countries, 2010, Taxation and Development, p.14. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Africa_Tax_Spotlight-May_2010.pdf "this complexity which can lead to intractable disputes over taxing rights and also enables unscrupulous businesses to shift profits from countries where the capacity to monitor and challenge such behaviour is limited"

¹¹⁹⁰ Caroline SILBERSTEIN, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », Revue de droit fiscal, N°3, 2013, p.3.

¹¹⁹¹ Alexandra READHEAD, « Préserver la base d'imposition en Afrique: étude régionale des défis posés par la détermination des prix de transfert dans le secteur minier », Natural Resource Governance Institute (NRGI), 2016, p.15.

incluant les pénalités et autres impôts. L'évaluation était basée sur le fait que Nestlé Zambia se caractérisait comme un distributeur à risque limité au lieu d'un distributeur *full-fledged*. Nestlé Zambia a estimé que la qualification de l'entité en tant que distributeur à risque limité par les administrations fiscales était incorrecte et que l'évaluation de l'administration n'était pas été effectuée conformément au principe de pleine concurrence. Le Tribunal a statué en faveur de Nestlé, à l'exception de sa position sur la qualification de l'entité en tant que distributeur à risque limité. La Cour a estimé que l'évaluation de l'administration fiscale a été éronnée. En effet, ladite évaluation était fondée sur des résultats inexacts en matière de prix de transfert résultant de l'utilisation d'une méthode de prix de transfert inappropriée, de comparables disproportionnés et d'une addition injustifiée de pertes de change non réalisées. Compte tenu de ce qui précède, l'évaluation de l'administration a été annulée¹¹⁹².

492. Dans le cas de la société liée, Glencore Australia (CMPL) a vendu du concentré de cuivre produit en Australie à sa société mère en Suisse, dénommée Glencore International AG (GIAG). L'Administration fiscale australienne a estimé que le prix payé par Glencore International AG (GIAG) à Glencore Australia dans un accord de répartition de coût en 2007 était faible par rapport au prix de pleine concurrence. A l'issue de l'audit, les ajustements de bénéfices se sont traduits par des impôts supplémentaires allant à 49 156 382\$ pour l'année 2007, 83 228 784\$ pour 2008 et 108,675,756\$ pour 2009.¹¹⁹³ La Cour fédérale australienne a rejeté la demande de l'administration fiscale, et accordé le droit à la demande de Glencore Australia, en statuant que les *prix* que CMPL a reçus de GIAG pour le concentré de cuivre qu'elle lui a fourni aux termes de l'accord de février 2007 se situaient dans une intervalle de prix de pleine concurrence et que, par conséquent, le contribuable s'est acquitté du fardeau de la preuve qui lui incombe. Le 7 octobre 2019, il a été annoncé que l'Australian Tax Office ferait appel de la décision de la Cour fédérale.

2. L'incertitude générée par la sélection des données comparables

493. Nous avons déjà mis en avant le fait qu'il peut être difficile d'identifier des transactions sur le marché libre comparables. Nombreux sont les différends concernant l'acceptabilité des « comparables », des ajustements de comparabilité apportés à ceux-ci, et de la sélection du point le plus approprié de l'intervalle de pleine concurrence.¹¹⁹⁴

D'emblée, l'absence de comparables locales et de base de données locales constituent un vrai casse-tête pour l'administration fiscale lorsque celle-ci réalise l'analyse fonctionnelle. Il n'existe pas de base légale qui encadre la sélection des comparables et de justification matérielle que l'agent serait enclin d'apporter pour justifier ses analyses. Somme toute, les analyses seraient constituées de tâtonnement dépourvu d'objectivités. Mais, cela n'est pas nouveau. En effet, l'incertitude réside dans la nature du prix « *arm's length* » des transactions intragroupes.¹¹⁹⁵

494. Glaxo SmithKline Canada. Dans l'affaire canadienne de Glaxo, une filiale canadienne du groupe britannique Glaxo SmithKline produisait des produits pharmaceutiques au Canada, dans le cadre d'un accord de licence de grande marque avec une société du groupe britannique. Une partie de l'accord consistait à acheter des matières premières à une société du groupe suisse à un prix cinq fois supérieur à celui du marché. La Cour canadienne de l'impôt (CCI) a conclu que le prix d'achat était largement supérieur à un montant qui aurait été raisonnable dans les circonstances dites de « *arm's length* » et, a donc décidé l'ajustement des prix de transfert par les autorités fiscales.¹¹⁹⁶ Cette décision de la CCI a

¹¹⁹² Zambia vs Nestlé Trading Ltd, March 2019, Tax Appeals Tribunal, Case No 2018/TAT/03/DT.

¹¹⁹³ Australia vs Glencore, September 2019, Federal Court of Australia, Case No FCA 1432.

¹¹⁹⁴ Caroline SILBERZSTEIN, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », Revue de droit fiscal, N°3, 2013, p.3.

¹¹⁹⁵ ALLISON CHRISTIANS, Wolfgang SCHÖN & Stephen E. SHAY, « Foreword: International Tax Policy in a Disruptive Environment », *BIT*, April/May 2018, at 191

¹¹⁹⁶ GlaxoSmithKline Inc v. HMQ (2008 TCC 324 ; Voir : the critical comment by Dujsic/Goldberg/ Barsalo/Fleming, « Digesting the Glaxo Decision: A Difficult Pill to Swallow for Transfer Pricing Practitioners », *ITPJ*, 2008, p.203-212; Jean-Pierre Vidal, « The Achilles' Heel of the Arm's Length Principle and the Canadian GlaxoSmithKline Case », *Intertax*, 2009, Vol. 37, p.512 – 528.

été infirmée par Cour d'appel fédérale. Ils ont constaté que, du point de vue d'une entreprise indépendante, il était **raisonnable** d'accepter le prix d'achat exagéré, car cela faisait partie intégrante de l'emballage convenu à l'avance avec la société mère britannique, ce qui permettait d'avoir accès à la fabrication et à la distribution des produits pharmaceutiques de grande valeur.

.La soft law internationale, source d'insécurité juridique

495. **De l'existence de multiples interprétations fiscales du principe en droit interne.** Nous avons vu *supra* que l'application du principe est délicate pour deux aspects. À cause de la complexité très technique de sa mise en œuvre, le principe impose que l'administration fiscale soit pointue et étoffée ; il exige des investissements importants en ressources pour que la transposition du principe en droit interne soit efficace. Il est utile cependant de préciser que les lignes directrices de l'OCDE constituent des guides explicatives qui peuvent servir dans l'application du principe général. En théorie, elles ne constituent pas des règles juridiques contraignantes pour les États. Nous avons vu qu'en pratique, les États précisent dans leurs législations qu'ils autorisent les parties prenantes à savoir l'administration fiscale, le contribuable et le juge à se référer à celles-ci, dans le cadre de la fixation des prix de transfert (analyse de comparabilité, analyse fonctionnelle, etc.). Dans ce contexte précis, les États peuvent utiliser, s'inspirer des lignes directrices de l'OCDE, qui sont une *soft law* internationale. Nous avons vu que la majorité des pays des développements y ont fait référence. Toutefois la *soft law* internationale pose un sérieux problème.

B. Discussions sur la notion de *soft law*, ses avantages et inconvénients

496. En effet, les lignes directrices de l'OCDE contiennent les références pour l'application du principe de pleine concurrence. Elles appartiennent à la catégorie de soft Law ou de droit mou. Par définition, elles n'ont pas de force contraignante sur ceux qui doivent les mettre en œuvre (sauf aux États membres de l'OCDE qui s'y sont engagés à respecter). Les avantages et les inconvénients de la soft law font aujourd'hui l'objet des discussions, tant ses avantages ne font pas l'unanimité.

Ainsi, il a été observé que la *soft law* a pour avantage d'être des moyens simples et rapides, donc efficaces pour parvenir à une décision de consensus au sein d'une gouvernance globale. En ce sens, la soft law aide à conclure des accords qui seraient autrement impossibles ; qu'elle facilite la coexistence de cultures, de perspectives et de traditions juridiques différentes. De ces constats, la *soft law* jette les bases vers une coopération entre États. En outre, elle est avantageuse pour sa souplesse, permettant d'introduire des amendements. (ce qui n'est pas le cas avec les accords contraignants). Ainsi, il peut être perçu comme une norme provisoire, afin de vérifier si un accord proposé est utile et/ou, s'il fonctionne correctement, avant d'introduire un traité contraignant.

497. En ce qui concerne les inconvénients, il a été souligné que le *soft law* constituait un danger pour l'état de droit. En effet, la *soft law* peut être créé par le biais de mécanismes qui ne remplissent pas toutes les conditions nécessaires à sa création (telles que la transparence, le débat public et la légitimité démocratique). D. Ring¹¹⁹⁷ a souligné que « *malgré le pouvoir formel et dur de l'État en matière de politique fiscale, les organisations internationales influencent la conception même de la politique et des règles fiscales internationales de diverses manières, allant jusqu'à la création ou l'exercice d'un pouvoir non contraignant* ». D'un point de vue pratique, notre analyse est que l'absence d'une base légale justifiant les éléments de redressement de l'administration fiscale pose un problème de déperdition de recettes. De cette manière, les preuves présentées par le contribuable finissent toujours par être les plus convaincantes pour le juge de l'impôt¹¹⁹⁸.

¹¹⁹⁷ « *Despite the formal, hard law power of the state over tax policy, international organisations influence the actual design of international tax policy and tax rules in a variety of ways, up to and including the creation or exercise of "soft law" power* » Ring (2010, 4) Cité dans : Albert VEGA, « International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines », Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2012, N° 2012-05.

¹¹⁹⁸ Zambia vs Nestlé Trading Ltd, March 2019, Tax Appeals Tribunal, Case No 2018/TAT/03/DT.

1. Les discussions sur le problème conceptuel de la soft law internationale

498. En raison du fait que la *soft law* internationale n'appartient pas à l'ordre juridique fiscal international, elle n'a pas de valeur contraignante pour les États – ce sont de simples recommandations. En dehors de l'hypothèse de l'engagement conventionnel, ces derniers doivent transposer le principe en droit interne (le principe est énoncé dans l'article 9 des conventions fiscales bilatérales mais le réseau de conventions fiscales négociées par les PED est très étroit. Aussi, il est nécessaire que le principe y soit transposé pour couvrir les échanges mondiaux). De cette manière, la transposition répond à une nécessité politique et fonctionnelle. Politique car l'adoption de ce principe apparaît aujourd'hui nécessaire pour les PED car s'écarter de façon unilatérale des normes internationales entraînerait la défiance de la communauté internationale et serait susceptible de se traduire par une baisse des investissements internationaux ; fonctionnelle car elle répond à la nécessité pour l'administration fiscale d'expliquer les dispositions du droit fiscal national, lesquelles sont rédigées de manière vague, avons-nous remarqué dans le chapitre précédent. Une précision rapide de la nécessité de l'« interprétation fiscale du droit » s'avère utile.

499. **Précisions importantes sur l'interprétation fiscale du droit.** En amont, l'administration fiscale interprète le droit fiscal afin de démêler sa légendaire complexité et lui donner une portée pratique. En aval, le juge fiscal, dans sa mission d'arbitre des litiges, qui peuvent opposer le contribuable à l'administration fiscale, effectue également un travail d'interprétation de ce même droit fiscal et impose souvent sa propre compréhension des textes fiscaux, tout en gardant à l'esprit le souci permanent d'équité et de justice. Notre étude ne va pas consister à examiner l'interprétation juridique et fiscale du principe, mais plutôt à analyser ses effets, ou plutôt, le problème qui en découle.

500. Nous avons vu que les possibles *interprétations* du principe sont multiples. Ainsi, le problème se pose à deux niveaux différents. Au niveau des États, la possibilité multiple d'interprétations de deux autorités peut conduire à une atteinte arbitraire du patrimoine du contribuable sur le plan mondial. Au sein d'un État, l'interprétation de la loi - selon la situation qui se présente - faite par les agents vérificateurs de l'administration fiscale peut conduire à l'insécurité juridique des contribuables sur le plan national. De nombreuses raisons peuvent être à l'origine de cela, notamment, la subjectivité de l'agent vérificateur ou le comportement agressif de celui-ci, le défaut de maîtrise des stratégies et chaînes de valeurs de l'entreprise multinationale (là où il faut des connaissances pointues sur les fonctions, et l'importance du risque). En effet, le risque d'arbitraire s'explique par le fait que « *l'interprétation des textes fiscaux par l'administration ne repose en droit, sur aucune base légale* »¹¹⁹⁹. Nous avons vu que la majorité des pays en développement ont introduit des textes vagues et ambiguës, en matière de fixation des prix de transfert. Si on peut admettre que la rédaction volontairement vague du droit fiscal est une attitude souvent adoptée par le législateur pour prévoir un champ d'application large des textes fiscaux ; on peut regretter les lacunes de précisions pour une application claire des règles de droit par l'administration. Considérant ces faits, notre analyse est que le principe de pleine concurrence présente un risque potentiel d'insécurité juridique, conduisant à des différends fiscaux, pour ne pas dire, des litiges fiscaux entre autorités et/ou entre autorité et le contribuable.

2. La subjectivité de la détermination des PT : source d'insécurité juridique

501. La norme ainsi proposée, largement adoptée par les États et les contribuables, consiste à *apprécier* les prix de transfert entre entreprises associées par rapport à ce qui est fait, ou aurait été fait, si les parties n'avaient pas fait partie du même groupe de sociétés. A cette fin, un certain nombre de méthodes sont proposées pour déterminer les prix de pleine concurrence.

Mais si le prix de marché est une référence idéale, il est pratiquement impossible de le reconstituer de façon fiable et rigoureuse dans le cadre de transactions intra-groupe. La notion de comparabilité, sur laquelle repose le principe de pleine concurrence, est extrêmement délicate à apprécier car les données pertinentes manquent souvent.

¹¹⁹⁹ Roger RABETAFIKA, « L'interprétation des textes fiscaux », La revue du Trésor, 1992, N°6, p.377.

502. Toutes les administrations fiscales soulignent l'importance des lignes directrices de l'OCDE. Néanmoins, ces dernières ne constituent pas des guides suffisants, pour l'établissement du ppc dans la pratique. La nécessité d'introduire des règles internes de prix de transfert est une évidence, à l'instar des directives qui concrétisent la norme pour fournir des règlements plus spécifiques afin de réduire le pouvoir discrétionnaire des autorités fiscales, afin de donner aux tribunaux un cadre approprié de contrôle. Dans les pays dont l'administration fiscale ne donne pas de recommandations claires sur l'application du PPC, les différends peuvent ainsi survenir facilement. Les possibilités d'erreur sur l'interprétation d'une règle complexe sont considérables.

Le Kenya fournit un exemple extrême de la possible incohérence de la règle de prix de transfert. La section 18 (3) de la loi sur l'impôt sur le revenu du Kenya donne à l'autorité fiscale du Kenya (KRA) le pouvoir de retraiter les transactions conformément au PPC, mais la KRA ne fournit aucune directive concernant les méthodes de prix de transfert acceptables.

503. L'asymétrie d'information entre les EMNs et les administrations fiscales. L'application incohérente du principe de pleine concurrence peut faire en sorte que le revenu imposable global des deux pays dépasse le revenu économique mondial tiré de la transaction, mais ne peut pas entraîner un revenu imposable global inférieur au revenu économique mondial.

Cette asymétrie des résultats reflète la position asymétrique du contribuable et des autorités fiscales. Les autorités fiscales peuvent faire valoir que la forme de la transaction (dans ce cas, la redevance versée par la filiale) peut être notée aux fins fiscales si elle diffère de la substance de la transaction telle que déterminée selon la norme de pleine concurrence. Le contribuable, au contraire, ayant choisi la forme de la transaction, doit accepter les conséquences fiscales de ce choix (voir Commissaire c. National Alfalfa Déshydratation). Les multinationales disposent des ressources considérables qu'elles peuvent déployer pour effectuer des transactions et des procédures globales complexes, que les administrateurs fiscaux des pays en développement peuvent avoir du mal à suivre.

504. Les résultats de cette asymétrie sont tels que le revenu imposable global (après vérification) de la transaction peut dépasser le revenu économique mondial de la transaction, mais ne peut pas être moins. Certains auteurs¹²⁰⁰ comme Anja De Waegenare, R. C. Sansing, J. L. Wielhouwer ont trouvé qu'une augmentation de la probabilité d'incohérence des règles de prix de transfert incite l'autorité fiscale à adopter une stratégie d'audit plus agressive. Cette augmentation de l'agressivité incite à son tour l'entreprise à moins déplacer ses revenus lorsque les règles de prix de transfert sont cohérentes. Les études de Waegenare et al. montrent qu'il y a double imposition du fait de l'incohérence du mode d'application des règles sur les prix de transfert dans la pratique.¹²⁰¹

Section 2. Déclenchement des doubles impositions

505. La double imposition en matière de prix de transfert vient se substituer au problème initial que constituent les prix de transfert. La double imposition risque d'être insoluble (§1) et entraînerait la perte des recettes fiscales en défaveur des PED, à cause de l'absence de mécanisme efficace de résolution de celle-ci à l'international (§2).

Du point de vue des administrations fiscales, les autorités nationales doivent concilier leur droit légitime d'imposer les bénéfices d'un contribuable qui peuvent raisonnablement provenir de leur territoire et la nécessité d'éviter l'imposition d'un même élément de revenu par plusieurs autorités fiscales.

¹²⁰⁰ « An increase in the probability of transfer-price rule inconsistency induces the tax authority to adopt a more aggressive audit strategy. This increase in aggressiveness in turn induces the firm to engage in less income shifting when the transfer-pricing rules are consistent. » De Waegenare, A., R. C. Sansing, and J. L. Wielhouwer. Who benefits from inconsistent multinational tax transfer-pricing rules *Contemporary Accounting Research*, 2006, Vol. 23, N°1, p.103-131.

¹²⁰¹ Anja de Waegenare and al., « Who Benefits from Inconsistent Multinational Tax Transfer Pricing rules ? », *Contemporary Accounting Research*, 2006, Vol. 23, No. 1, pp. 103-131.

§ 1. Double imposition

Toute rectification du bénéfice imposable en la matière se traduit nécessairement par une double imposition, la matière imposable rehaussée ayant été imposée dans l'autre État concernée.

A. Précisions et définitions

506. La double imposition¹²⁰² en matière de prix de transfert. Il est écrit que : « Lorsque deux administrations fiscales ou plus adoptent des positions divergentes pour la détermination des conditions de pleine concurrence, il peut en résulter une double imposition. On entend par double imposition la prise en compte d'un même revenu dans la base d'imposition par plus d'une administration fiscale, soit lorsque le revenu se trouve entre les mains de contribuables différents (double imposition économique, pour les entreprises associées) soit lorsqu'il se trouve entre les mains de la même entité juridique (double imposition juridique, pour les établissements stables).¹²⁰³ Il existe deux types de doubles impositions

507. La double imposition juridique en matière de prix de transfert. Les redressements en matière de prix de transfert se traduisent par une double imposition juridique lorsque la transaction contrôlée concerne un siège et son établissement stable étranger ou bien lorsque l'ajustement notifié donne lieu à un revenu réputé distribué, soumis à retenue à la source. Dans ces situations, un résident d'un État reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de l'article 7 de la convention modèle, pour l'établissement stable, ou de l'article 10, pour les revenus distribués, sont imposables dans l'autre État contractant.

508. La double imposition économique en matière de prix de transfert. Lorsqu'un État a redressé un prix de transfert estimé non conforme au prix de pleine concurrence, il en résulte une double imposition économique qui pose la question des ajustements corrélatifs ; par exemple, si un État considère qu'une vente de marchandise a été effectuée à un prix trop bas, il rectifie les bénéfices et impose la différence entre le bénéfice « normal » et le bénéfice déclaré. La question qui se pose est alors de savoir si l'autre État, celui de la résidence de l'acheteur, par hypothèse une entreprise associée, va accepter ou non de déduire corrélativement un montant supplémentaire identique de charges, correspondant au prix d'achat « normal », supérieur, par hypothèse, à celui qui a été effectivement pratiqué. Par exemple, une entreprise de l'État A a facturé à une entreprise associée de l'État B une marchandise pour un prix de 100. Si le prix de vente est porté à 150 par l'État A, alors que l'entreprise de B n'a déduit que 100, il y a double imposition économique à hauteur de 50.

509. Le principe de pleine concurrence peut créer des doubles impositions insolubles. D'emblée, il convient de noter que les redressements des prix de transfert peuvent être à l'origine d'une « double imposition économique ». L'ajustement des prix de transfert d'une entité liée dans une juridiction par l'administration fiscale peut impacter les résultats des autres entités liées dans d'autres juridictions. Lorsque l'autre administration fiscale étrangère conteste les prix résultant de l'ajustement et refuse d'opérer un ajustement correspondant dans sa juridiction, le groupe multinational sera imposé deux ou plusieurs fois sur cette partie de ses bénéfices.

Les phénomènes de double imposition ont été dénoncés depuis longtemps par les organisations internationales.¹²⁰⁴ Selon l'OCDE, « les pays membres de l'OCDE ont opté pour cette approche de

¹²⁰² La double imposition a son origine dans le heurt entre les juridictions fiscales différentes. Il peut s'agir de deux ou de plusieurs autorités au sein d'un même État, ou bien de deux ou de plusieurs États. La double imposition peut se produire à l'échelon national ou à l'échelon international. Nous ne nous occupons ici que de ce dernier cas. La double imposition existe aussi lorsque deux ou plusieurs pays qui adhèrent au principe de la territorialité (le système d'imposition porte son intérêt sur le revenu obtenu dans le territoire d'un pays qui lève l'impôt sans tenir compte du lieu de résidence, de celui qui a la jouissance du revenu) considèrent qu'un certain revenu dérive de leur propre territoire.

¹²⁰³ O.C.D.E, « Rapport OCDE » 2017, Para 4.2, Chapitre IV.

¹²⁰⁴ Voir les commentaires de la convention modèle OCDE, Introduction § 1, juillet 2010, mentionnés dès 1963 « Les effets néfastes sur l'échange de biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologies et de

l'entité distincte parce qu'elle constitue le moyen le plus raisonnable de parvenir à des résultats équitables et de réduire le risque de non élimination de la double imposition.»¹²⁰⁵ Ainsi, la détermination de prix de transfert ou d'une déclaration de revenus imposables non conformes au principe de pleine concurrence peut accroître le risque de double imposition ou de double non-imposition si elle est établie par un État de manière unilatérale. Afin de minimiser le risque d'une telle double imposition, un consensus au niveau international sur les modalités de fixation des prix de transfert dans les transactions internationales s'avère nécessaire.

510. Les incohérences situées dans l'interprétation du principe dans les pays en développement conduisent à une double imposition. Elle peut être à l'origine des approches conflictuelles dans le droit interne de chaque État. On peut affirmer que par défaut de capacités, les agents peuvent violer régulièrement le principe. Les violations régulières du principe de pleine concurrence consiste, par exemple, à l'utilisation systématique d'une seule méthode à cause de sa facilité d'administration par les autorités fiscales. Dans la pratique, la méthode transactionnelle de la marge nette est la plus utilisée par les pays, au vu de sa facilité d'administration.

En théorie, l'élimination de la double imposition est prévue par le droit interne, et le droit conventionnel. En pratique, il y a beaucoup de problèmes pour l'élimination de la double imposition en matière de prix de transfert. Le nombre très limité de conventions fiscales bilatérales négociés par les États des pays en développement, ne disposent généralement pas de clauses permettant d'éliminer la double imposition en matière de prix de transfert. Sur la théorie, aucune disposition conventionnelle n'oblige ces États à résoudre la double imposition.

B. La double imposition affecte la répartition internationale des bénéfices dans d'autres États

511. La répartition internationale des bases taxables des groupes de sociétés entre les États où ces dernières ont une présence taxable constitue l'objet structurant de la fiscalité internationale, et notamment l'objet des disputes entre les États. Elle est délicate car si la répartition n'est pas appropriée, elle est susceptible d'aboutir à une double imposition internationale.

Cette répartition des profits ou aussi ce partage de la base taxable, traduit en anglais par « income allocation » nécessite un traitement coordonné, entre les États concernés par l'activité de l'EMNs. Si chaque pays source de revenus taxables déterminait séparément le profit taxable qu'il jugeait « juste » des filiales d'EMN présentes entre ses frontières, cela pourrait avoir des conséquences indésirables : soit une double imposition internationale, voire une multiple imposition internationale (si la somme des bases taxables est supérieure au profit de l'entreprise), qui s'oppose au principe d'équité inter-contribuables, et constitue un frein aux investissements internationaux ; soit une sous imposition (si la somme des bases taxables est inférieure au profit de l'entreprise), qui est également contraire au principe d'équité inter-contribuable et crée des distorsions dans l'allocation internationale du capital.

512. Il convient d'opérer une différence entre une double imposition internationale générée par la mauvaise application du principe de pleine concurrence ; et une double imposition internationale générée par l'incohérence des législations fiscales nationales. Autrement dit, il y a, d'une part la double imposition économique qui est la conséquence d'une interprétation subjective du principe de pleine concurrence que nous appellerons, « double imposition subjective ». Et, d'autre part, il y a la double imposition économique qui est la résultante de la divergence des lois fiscales internes, que nous appellerons, « double imposition objective ».

513. Double imposition objective : interprétation trop binaire du principe de pleine concurrence dans la pratique. Un exemple de double imposition résultant de l'incohérence dans l'application du principe est celui présenté par O. Marichal. Selon lui, « la conclusion de l'analyse fonctionnelle est trop souvent binaire ». Ainsi, il rappelle que l'analyse fonctionnelle opère une identification binaire entre fonction

personnes sont si bien connus qu'il est superflu de souligner l'importance d'une suppression des obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays ».

¹²⁰⁵ OCDE, « Rapport OCDE » 2017, Para 5.

de routine, à laquelle correspond une rémunération faible et une fonction d'entrepreneur, à laquelle correspond la rémunération importante. En effet, « le monde des prix de transfert semble se répartir entre l'entrepreneur dit « principal » et les autres entités exerçant des fonctions dites de « routine » »

L'application du principe est infidèle à l'esprit de l'analyse fonctionnelle. Selon l'OCDE, « l'analyse fonctionnelle devrait identifier les facteurs de création de valeur, qui peuvent notamment inclure les risques encourus, les caractéristiques du marché, le lieu considéré, les stratégies d'entreprise ou les synergies obtenues au sein d'un groupe d'entreprises multinationales. Tous les facteurs pertinents ayant une contribution significative à la création de valeur devraient entrer en ligne de compte lors de la sélection de la méthode de prix de transfert et lors de tout ajustement apporté à cette méthode sur le fondement de l'analyse de comparabilité. »¹²⁰⁶ Somme toute, le principe est ici artificiel et ne sert en réalité qu'à imposer une méthode bien plus artificielle.

Les applications divergentes du principe de pleine concurrence, qu'elles soient subjectives ou objectives des pratiques nationales, contribuent à l'accroissement des différends en matière de prix de transfert (Cf. introduction).

§ 2. Inefficacité des procédures d'élimination des doubles impositions

514. Des procédures internationales ont été mises en place pour régler les doubles impositions, notamment lorsqu'elles ont pour origine les prix de transfert¹²⁰⁷. Ces procédures ont deux fondements juridiques différents : les conventions fiscales bilatérales, qui contiennent, dans la plupart du temps, une clause reprenant l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Pour les pays de l'UE comme la France, la convention européenne d'arbitrage impose une obligation de résultat et un calendrier aux États. Les procédures d'élimination des doubles impositions comprennent le mécanisme d'ajustement corrélatif, spécifique aux prix de transfert.

Notre observation est que, d'une part, les pays en développement¹²⁰⁸ ont conclu très peu de conventions fiscales bilatérales, réduisant la possibilité de recourir aux deux procédures internationales pour éliminer la double imposition. D'autre part, la majorité de ces pays n'appliquent pas tout simplement ni le MAP, ni l'article 9(2). C'est pour cette raison que nous considérons que les procédures d'élimination des doubles impositions sont inefficaces, car elles sont inappliquées.

A. Les procédures internationales d'élimination de la double imposition

515. D'emblée, il importe de préciser qu'il n'existe pas d'obligation inconditionnelle à la charge des États de résoudre la double imposition juridique.¹²⁰⁹ Toutefois, dans un souci de promouvoir les investissements, les États ont institué des procédures internationales pour l'élimination des doubles impositions et des voies de recours en interne. Pour la suite des développements, nous nous

¹²⁰⁶ OCDE, Rapport OCDE 2017, §. 6.133.

¹²⁰⁷ Les articles 23A et 23B dites, méthode d'exemption et méthode d'imputation de la convention modèle OCDE permettent d'éliminer les doubles impositions juridiques.

¹²⁰⁸ Victor Thuronyi, « Tax Treaties and Developing Countries », in Michael LANG and *al.*, *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, 2014, p.442s. À partir des données de 2008, l'auteur a compté le nombre de conventions fiscales bilatérales conclues par les pays développés et les pays en développement. Il a identifié 3 groupes dont le Groupe I constitue les pays ayant 34 conventions chacun ; le Groupe II constitue les pays ayant entre 10 à 33 conventions ; et le Groupe III est composé de 89 pays – en moyenne, chacun a moins de 10 conventions. Si on subdivise ce dernier groupe en deux sous-groupe, le groupe IIIA composé de 53 pays dispose chacun 4 conventions fiscales, et les 30 pays restants ne disposent pas de conventions fiscales.

¹²⁰⁹ Pour plus de développements, V. de J. MONSENEGO, *Taxation of foreign business income within the European internal market*, IBFD Doctoral Series, 2011. La conclusion de conventions fiscales bilatérales ne permet pas toujours l'élimination des doubles impositions juridiques. Pour un exemple de double imposition juridique non résolue dans le cadre de l'application de la convention fiscale conclue entre la France et la Belgique, voir CJCE, 1er ch., 16 juillet 2009, aff. C-128/08, M. Damseaux c/Belgique, Dr.fisc. 2010, n° 7, comm. 189, note J-C. GRACIA

intéresserons uniquement aux procédures internationales. Notre souci concerne la juste répartition des assiettes fiscales entre États. Il convient d'analyser ces procédures au regard des PED.

Pour résoudre les difficultés, et notamment, mais pas seulement, les cas de doubles impositions résultant des ajustements de prix de transfert, les conventions fiscales mettent en place une procédure particulière, baptisée « procédure amiable ». Il s'agit d'une voie de recours spécifique, non juridictionnelle, qui permet au contribuable concerné de saisir l'État de sa résidence pour lui demander d'examiner son cas en « dialoguant » avec l'autre État.

1. La procédure amiable

516. La procédure amiable a un caractère bilatéral, puisqu'elle implique deux administrations. Elle est dite « amiable » car elle tend au règlement du litige par entente entre les États. Mais, par différence avec la procédure arbitrale, cette procédure n'oblige pas les États à s'entendre, et la mise en œuvre de la procédure n'est même pas obligatoire (le « droit » du contribuable ne réside que dans la faculté de demander que son cas soit examiné). C'est pourquoi cette procédure est indépendante des recours contentieux prévus par le droit interne des États ; les sociétés doivent donc songer à préserver leurs droits à cet égard en introduisant des recours de droit interne parallèlement à leur demande d'ouverture de la procédure.

Cette procédure est généralement prévue par l'article 25 de la convention fiscale applicable (modèle OCDE). L'article 25 de la convention modèle OCDE n'encadre pas le déroulement de la procédure amiable dans des délais contraignants.¹²¹⁰

517. L'opinion dominante a observé que la procédure amiable (MAP) est inefficace étant donné que sa mise en œuvre ne contraint pas à l'obligation de résultat ; la durée de la procédure est longue pour de nombreuses raisons. Dans son rapport de 1984, « *l'OCDE invoque la distance entre les fonctionnaires des États en cause, la différence de langues, des règles procédurales et des systèmes juridiques et comptables, qui sont autant d'éléments ne facilitant pas une communication rapide et fluide entre autorités compétentes. Le contribuable peut tarder à fournir les informations nécessaires à la compréhension de la problématique prix de transfert. Les ressources au niveau des administrations fiscales manquent. À cela s'ajoutent une forte complexité pour certaines affaires, une rotation fréquente du personnel au sein des administrations fiscales et des réunions bilatérales qui ne sont généralement organisées qu'une fois par an* ». L'échec du MAP à éliminer les différends a conduit l'Union Européenne à proposer l'arbitrage. En cohérence avec cette dernière, l'article 25 a été complété en 2008, par un paragraphe 5 introduisant une clause d'arbitrage en cas d'échec de la procédure amiable, à l'instar de ce que prévoit la convention européenne d'arbitrage.

2. L'ajustement corrélatif

518. L'OCDE définit l'ajustement corrélatif comme étant « *l'ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie 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* »¹²¹¹.

Aux termes de celui-ci, « *lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État - et impose en conséquence - des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient*

¹²¹⁰ Marie HUBLLOT, Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées, (dir.) Guy GUEST, (th.) Université Paris I, 2014, p.160.

¹²¹¹ OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des administrations fiscales et des entreprises multinationales, Glossaire, Juillet 1995. Voir également, IV-12, §4.32. Dit autrement, « En d'autres termes, l'ajustement corrélatif consiste en un ajustement à la baisse du revenu imposable, effectué par l'administration fiscale de l'Etat qui a bénéficié du transfert de bénéfices, à hauteur du montant redressé dans l'autre Etat. Bien évidemment, si l'autorité compétente de l'Etat qui redresse accepte de supprimer l'ajustement primaire à la suite des discussions dans le cadre de la procédure amiable, l'ajustement corrélatif devient inutile puisqu'aucune double imposition ne doit être éliminée. » Marie HUBLLOT, *op.cit.*, p.236.

été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent ».

519. Le principe de l'ajustement corrélatif est fondé à l'article 9-2 et, s'agissant des établissements stables à l'article 7-3, de la convention modèle OCDE. Comme le souligne X. Daluzeau¹²¹², c'est un moyen original de suppression de la double imposition résultant d'une rectification des prix de transfert de l'une des sociétés du groupe concernée par la transaction. Les modalités de mises en œuvre de l'ajustement corrélatif relèvent du droit interne des États. Toutefois, les articles ne spécifient pas la méthode à employer pour réaliser l'ajustement corrélatif. La mise en œuvre de celle-ci est entachée d'un certain nombre de difficultés pratiques. M. Hublot décrit que ces difficultés comprennent les méthodes à retenir pour éliminer la double imposition et les questions liées aux taux de change à utiliser dans le calcul du montant de l'ajustement corrélatif¹²¹³.

B. L'inefficacité des procédures internationales d'élimination des doubles impositions

520. Dans sa thèse¹²¹⁴, M. Hublot a souligné que la procédure amiable est inefficace notamment à cause de l'absence d'obligation de résultat et l'absence de délais procéduraux impératifs. L'auteur de préciser qu'« en 2004, le délai moyen de traitement des procédures amiables était estimé à quarante-trois mois en France. Mais les procédures ouvertes depuis plus d'une dizaine d'années n'étaient pas rares, le record de l'époque étant de vingt-neuf ans ». Par ailleurs, l'auteur a conclu que « *quelles que soient les solutions qui peuvent être proposées pour réduire la durée d'obtention d'un accord amiable, celles-ci resteront inefficaces, car inappliquées, si les ressources humaines ne sont pas adaptées en conséquence* ».

L'ajustement corrélatif pose également des difficultés pratiques. En outre, il semble que la plupart des États interprètent les dispositions de l'ajustement corrélatif, comme ne pouvant être mises en œuvre en dehors du cadre d'une procédure amiable. *Somme toute, cette procédure est complétée avec la procédure amiable. En l'absence d'une procédure amiable, donc, l'ajustement corrélatif n'est pas appliqué.*

521. A notre avis, la transposition du standard fiscal international dans les pays en développement risque de provoquer de nombreux différends fiscaux¹²¹⁵ entre les deux autorités, et entre les sociétés multinationales et les autorités fiscales des pays en développement. D'où, notre conclusion provisoire qui affirme l'incompatibilité du principe avec les autorités fiscales des pays en développement. Certes, un pays doit se doter d'une législation appropriée en matière de prix de transfert, néanmoins il est tout aussi important de prendre les mesures nécessaires pour faire en sorte que celle-ci soit effectivement appliquée.

Nous avons montré qu'un certain nombre d'incertitudes pour l'application du principe et la complexité très technique du principe conduisent à des différends en matière de prix de transfert. Notre point de vue est que l'inefficacité des mécanismes existant de résolution des litiges rend ces derniers insolubles. Les développements ont montré, qu'une nouvelle fois, les difficultés pratiques sont spécifiques pour les administrations fiscales qui ne possèdent pas de moyens et de capacités pour ces procédures. De cette manière, il semble juste de conclure que le principe de pleine concurrence est défavorable pour les pays en développement. Il convient de rappeler le double objectif de toutes réformes fiscales dont

¹²¹² Xavier DALUZEAU, *op.cit.*, p.201.

¹²¹³ Marie HUBLLOT, *op.cit.*, p.237.

¹²¹⁴ Marie HUBLLOT, *op.cit.*, p.160.

¹²¹⁵ Le mot « *différend* » doit être entendu « *comme englobant toute une gamme d'actions procédurales comprenant les négociations dans le cadre de vérifications, les recours administratifs, les recours juridictionnels internes, les procédures amiables, l'arbitrage et les autres voies de recours* ». Cf. Caroline SILBERZSTEIN, « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », *Revue de droit fiscal*, N°3, 2013, p.1.

veiller à l'équilibre entre le besoin de protéger la base imposable et celui d'établir un climat favorable aux investissements

CONCLUSION DU SECOND TITRE

522. **Les difficultés inhérentes à la mise en œuvre du standard fiscal international.** Ce titre nous a permis de démontrer que l'application du principe de pleine concurrence relève d'une tâche herculéenne. Nous ne nions pas le fait que les difficultés sont ressenties par toutes les administrations fiscales. Mais nous pensons qu'elles posent beaucoup trop d'obstacles pour les administrations fiscales des pays en développement. Nous avons mis en évidence les obstacles majeurs fréquemment relevés que dans les pays en développement, les données comparables n'existent pas ; les administrations fiscales manquent de capacités pour réaliser avec précision les « études de prix de transfert » ; les lacunes au niveau des capacités, de la faiblesse de l'administration fiscale¹²¹⁶ et des institutions en général dans les PED. Or, la réalisation de l'analyse dépend fortement de la disponibilité des données suffisantes. Et l'efficacité des résultats est tributaire de la qualité des moyens. Au vu de ce qui précède, il est permis de conclure que le standard fiscal international court potentiellement le risque d'une mise en œuvre défectueuse, conduisant à l'insécurité juridique du contribuable.

523. Notre conclusion provisoire est qu'à l'heure actuelle, les insuffisances des ressources constituent un obstacle majeur pour une « bonne » détermination des prix de transfert. Nous pensons que quels que soient les moyens dont peuvent se procurer les administrations fiscales, la victoire appartiendra toujours à l'EMN car elle est mieux outillée (notamment, en matière de ressources humaines et d'informations à leur portée). Et enfin, nous avons expliqué le risque potentiel de tomber dans les différends en matière de prix de transfert peut être considérable. Dans l'état actuel des choses, la subjectivité dans l'application du standard fiscal international risque d'être aux désavantages financiers des administrations fiscales des pays en développement.

Nous reconnaissons que des efforts louables en matière de renforcement de capacité ont été fournis au niveau international (OCDE, UNDP, FMI, Banque Mondiale, ATAF, etc.) pour étoffer les administrations fiscales des moyens et outils nécessaires (des programmes de renforcement de capacité, des boîtes à outils, etc.). Mais il est important de mentionner, qu'au-delà des complexités apparentes pour les analyses de détermination des prix de transfert, un autre problème important contribue à l'inefficacité du contrôle fiscal des prix de transfert par référence au standard fiscal international. Il est inhérent aux institutions en général dans les pays en développement.¹²¹⁷

524. Il est à souligner que l'incapacité de l'administration fiscale pour contrôler les EMNs contraint le rôle social de l'impôt, dans la mesure où elle peut être perçue comme une sorte de distorsion ou d'une inégalité de traitement des contribuables devant leurs charges publiques. De ce constat amer est venu

¹²¹⁶ On notera qu'en 2002, un Rapport du Conseil économique et social des Nations en venait à conclure « *Une administration fiscale efficace est la condition sine qua non d'un système fiscal productif : les systèmes fiscaux les mieux conçus eux-mêmes ne valent que par la manière dont ils sont appliqués. C'est pourquoi, les gouvernements qui décident d'entreprendre des réformes fiscales devraient se préoccuper de réformer leur administration fiscale de telle manière qu'elle puisse obtenir des contribuables la plus grande discipline possible et appliquer les règles d'imposition de façon efficace et équitable, dans le respect de la plus grande intégrité* ». Nations Unies (Assemblée Générale ECOSOC), Le rôle de l'administration publique dans l'application de la Déclaration du Millénaire, Rapport du Secrétaire général, Session de fond de 2002, New York, 1er -26 juillet 2002, A/57/262-E/2002/82, paragraphe 24, p. 7. V. aussi : Gabriel ARDANT, Histoire de l'impôt, t. II, éd. Fayard, 1972, p. 849. « *on a trop souvent tendance à oublier que le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre* ».

¹²¹⁷ Pour des développements et analyses nourries sur la faiblesse des administrations et des institutions dans les pays en développement à l'exemple des pays membres de la communauté économique et monétaire de l'Afrique Centrale CEMAC (le Cameroun, la Centrafrique, le Congo-Brazzaville, le Gabon, la Guinée-équatoriale, le Tchad), cf. Ange BANGO, L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), (th.) Université Jean-Moulin, (dir.) J.-Luc ALBERT, Cf. Chapitre I ; Sur la faiblesse du niveau des recettes fiscales collectées dans les pays en développement, voir Souleymane DIARRA, Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les Pays en Développement, (th.) Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1 en partenariat avec le Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2013.

l'idée de relever le défi en proposant d'étudier le droit fiscal de quelques pays émergents, lequel peut atténuer les obstacles précités. C'est à cet égard qu'il est judicieux de suggérer une norme fiscale « non-orthodoxe ». Il s'agit d'une norme fiscale qui diffère du standard fiscal international sous certains aspects. Toutefois, elle fournira l'avantage d'une mise en œuvre efficace et efficiente dans la mesure où elle correspondra aux réalités des pays en développement. La doctrine l'a souligné : les professeurs P. Amselek¹²¹⁸ et H. Kelsen¹²¹⁹ ont démontré l'existence de la relation dialectique entre la pratique du droit et la formation du droit.

¹²¹⁸ Paul AMSELEK, français », « Le rôle de la pratique dans la formation du droit : Aperçu à propos de l'exemple français », RDP, 1983, n° 6, pp. 1472-1473. « *la pratique contribue à façonner les instruments [fiscaux] mis en vigueur par le législateur, à leur donner leur portée véritable, leur touche finale, par la manière dont elle les interprète et les applique* ».

¹²¹⁹ Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, 2e édition, 1960, trad. EISENMANN (C.), Dalloz, 1962, rééd. Bruylant LGDJ, coll. La pensée juridique, 1999, p. 235. Sur l'existence d'une interprétation créative en droit fiscal, voir notamment GUEZ (Julien), *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, coll. Bibliothèque de l'Institut André TUNC, 2007, 376 p. En effet, comme l'a montré H. Kelsen « l'application du droit est en même temps création du droit ».

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE ET TRANSITION

525. **Nécessaire atténuation des obstacles de la mise en œuvre pour les administrations fiscales.** Nous avons démontré que la conformité au standard fiscal international exige de la part des PED de nombreuses ressources. Les problèmes pour les autorités fiscales des pays en développement sont réels : tant sur les plans organisationnel et structurel que sur le plan matériel. Comme l’a souligné T. Balco¹²²⁰, le principe de pleine concurrence est une norme *high-tech*¹²²¹. Notre étude a montré qu’elle se révèle inappropriée pour des administrations fiscales *low-tech*¹²²². Ainsi, la modernisation des administrations fiscales des PED est urgente¹²²³. Mais, la réforme fiscale de l’administration fiscale ne se fait pas du jour au lendemain. Des études préalables sur les stratégies à adopter peuvent prendre beaucoup de temps de réflexion, ainsi que la disponibilité des ressources nécessaires.

526. **De possibles remèdes.** En prenant en considération les pertes financières considérables qui érodent les bases fiscales des pays en développement¹²²⁴, des mesures qui peuvent fonctionner dans l’immédiat s’avèrent judicieuses. Nonobstant la maturité du standard fiscal international, nous suggérons que soit pris en considération le contexte des pays en développement que nous avons évoqué. À notre avis, il est important de tailler des règles de simplification pour répondre aux réalités juridique et socio-économique.

527. **Des solutions spécifiques pour les pays en développement.** Pour faire directement écho à cette affirmation, nous pensons qu’il serait important de préciser les choix en matière de politique fiscale à adopter. Après cette précision importante, il y a lieu de mentionner que les mesures spécifiques devraient privilégier les objectifs en matière de politique fiscale comme la transparence, la prévisibilité des règles (règles claires et compréhensibles) et la facilité d’administration des prix de transfert. Dans

¹²²⁰ Ibid.

¹²²¹ Ce terme est emprunté à Tomas Balco, qui est Chef de l’Unité Prix de Transfert à l’OCDE. V. la Position de Tomas Balco dans : Andrew GOODALL, « BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm’s Length Principle », Tax Notes, December 4, 2017, p.2. <https://andrewgoodallcta.files.wordpress.com/2017/12/beps-experts-ponder-uncertain-future-for-arm-s-length-principle.pdf>. Consulté en août 2019.

¹²²² La citation originale de l’auteur : «*Maybe we have made things more refined, more high tech, while most of the world applying the [arm’s-lengthprinciple] is low tech,* ». Id.

¹²²³ Nations Unies (Assemblée Générale ECOSOC), Le rôle de l’administration publique dans l’application de la Déclaration du Millénaire, Rapport du Secrétaire général, Session de fond de 2002, New York, 1er -26 juillet 2002, A/57/262-E/2002/82, §24-25, p. 7-8. « *The organizational structure of the tax administration should be such as to enable the tax administration to achieve the highest possible degree of voluntary taxpayer compliance as well as to administer the tax laws efficiently, effectively and fairly, with the highest degree of integrity. The strategies for tax administration reform are not in doubt: (a) simplification (for instance, the number of tax brackets in the income tax should be reduced and exemptions and deductions as far as possible eliminated); (b) need for a clear strategy of reform rather than ad hoc measures; (c) a high level of commitment to reform, particularly at the highest levels, but also embracing all concerned (the way a tax system is viewed depends on perception of the extent of evasion, fairness, complexity, arbitrariness and the burden of administration on taxpayers); and (d) technical competence on the part of tax administrators and staff of the entire tax system (competence not only enhances the chances of higher tax collections but also contributes to the trust and confidence of taxpayers). (...) There are additional important international tax related matters that the international community can and should act quickly upon. For example, decisions on e-commerce taxation, on double taxation and transfer pricing can and should reflect the interest of the weaker participants in the global networked economy. Finally, there are important steps that countries can take to improve the efficiency and effectiveness of their public administrations. There are several technical approaches, including fiscal approaches, that have been tested worldwide — the lessons learned are wellknown and documented.* »

¹²²⁴ « UNCTAD estimates that revenue losses for developing countries due to multinational enterprises shifting profits to lowtax jurisdictions ranged from \$66 billion to \$122 billion in 2012 (United Nations Conference on Trade and Development, 2015) ». Cité dans : African Union/UNECA, Base Erosion And Profit Shifting In Africa: Reforms to Facilitate Improved Taxation of Multinational Enterprises, United Nations Economic Commission for Africa, 2018, p.4.

cette optique, notre étude contribue aux réflexions qui s'inscrivent dans la logique d'orientation de politique fiscale pour les décideurs. Notre démarche n'est pas à considérer comme une concrétisation immédiate, mais plutôt comme l'une des phases qui s'inscrit dans la logique des décideurs en matière de politique fiscale.

528. De l'extension de la réforme de l'imposition des sociétés par l'élargissement de l'assiette taxable des sociétés, sur ses résultats internationaux et globaux. De surcroît, la solution existe. Les décideurs peuvent envisager ou réfléchir sur la mise en place d'un paradigme rationnel pour une meilleure appréhension des résultats du groupe international de sociétés, sans pénaliser le déploiement international des entreprises. Le paradigme avancé est compatible avec l'exigence de justice fiscale car elle pourrait annihiler les transferts indirects des bénéfices vers les États ou territoires non coopératifs (paradis fiscaux), avec la condition que les États coopèrent.

DEUXIÈME PARTIE : PROPOSITION POUR UNE IMPOSITION EFFECTIVE DES GROUPES MULTINATIONAUX DE SOCIÉTÉS

529. **L'ombre.** M. Leroy¹²²⁵ a montré que la mondialisation¹²²⁶ a déjà affecté « *les cinq fonctions socio-politiques de la politique fiscale* ». Comme le reconnaît l'OCDE (en parlant des pays en développement disposant des ressources pétrolières et minières), certains groupes multinationaux de sociétés « *mettent à profit le système fiscal international pour échapper à leurs obligations fiscales, ce qui ne fait qu'éroder encore le contrat entre l'État et les contribuables* »¹²²⁷. Il est judicieux de souligner que nos réflexions ont tenté de répondre à la problématique telle que certaines entreprises multinationales se structurent ou se restructurent pour artificiellement localiser les bénéfices là où ils seront le moins taxés¹²²⁸. Les groupes de sociétés profitent des « *différences de traitement fiscal de leurs résultats, d'un État à un autre* » pour mettre en place des stratégies de planification destinées à réduire systématiquement leur charge d'impôt, inversant ainsi sciemment le processus de détermination des prix de transfert.¹²²⁹

530. **De l'ombre à la lumière.** Un proverbe français nous rappelle qu'« à quelque chose malheur est bon ». Après avoir passé plusieurs décennies dans l'ombre, l'évasion fiscale internationale est devenue aujourd'hui un sujet médiatique. Ce qui n'est pas resté sans suite car les organisations de la société civile à l'instar de Action Aid¹²³⁰ qui étaient à l'origine de la médiatisation étaient renforcées plus tard, par le soutien du politique. On ne peut que se réjouir qu'elle ait enfin attiré l'attention du pouvoir politique, car les premières et dernières interrogations relatives à la politique fiscale internationale étaient en 1920 à la Société des nations. C'était quand elle a établi le modèle de convention¹²³¹. À cet égard, P. Saint-Amans concède qu'en raison du soutien politique, de l'attention du G20, la réforme des mesures fiscales internationales, à l'instar du BEPS est « *peut-être une occasion unique pour revoir les*

¹²²⁵ Cf. Marc LEROY, « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale », in Mondialisation et fiscalité – La globalisation fiscale, Ouvrage Collectif, l'Harmattan, 2006, n°8, p. 263.

¹²²⁶ Pour une analyse générale des interactions entre la mondialisation et la fiscalité, voir V.H. HECKLY, *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, Systèmes, 2006.

¹²²⁷ OCDE, « Fiscalité, renforcement de l'État et l'aide », Note de synthèse, mars 2008, p. 2. <http://www.oecd.org/dataoecd/43/18/40456560.pdf>.

¹²²⁸ Cf. Philippe CAHANIN, « L'évasion fiscale internationale des entreprises », GFP, 2018, N°3, p.67.

¹²²⁹ Philippe Cahanin, Chef des services comptables en charge de la direction de l'international à la Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI) de la direction générale des finances publiques (DGFiP) a affirmé que « (L)e bénéfice imposable dans chaque pays ne dépend plus de l'activité et des fonctions qui sont effectivement déployées localement, c'est l'objectif de diminution du taux d'imposition qui commande l'apparence organisationnelle que le groupe donne à sa chaîne de création de valeur ». Philippe CAHANIN, « L'évasion fiscale internationale des entreprises », GFP, 2018, N°3, p.67.

¹²³⁰ Un rapport réalisé par Action Aid révèle les schémas de manipulation de prix de transfert par le groupe britannique SABMiller. Son activité concerne la brasserie. Le groupe possède plusieurs filiales sur le continent africain (Afrique du Sud, Ghana, Mozambique et Zambie), et transfère les bases taxables normalement dus dans le continent africain par le recours aux États conduits comme Maurice, la Suisse et les Pays-Bas. < http://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf>. Consulté en août 2019.

¹²³¹ Discours de Pascal SAINT-AMANS, in Emmanuel Raingeard DE LA BLÉTIÈRE, Raphaël COIN, Philippe KERMODE et P. SAINT-AMANS, « Vers une lutte contre le « planning » fiscal dommageable ? », *Droit fiscal*, n° 25, 20 Juin 2013, 333, p.112-13. A l'époque, elle comprenait notamment l'article 9 relatif au principe de pleine concurrence et l'article 26 relatif à l'échange de renseignements.

fondamentaux »¹²³². Pour revoir les fondamentaux, il faut questionner le « principe de pleine concurrence ». Nous avons vu qu'à l'issue de BEPS, les règles actuelles de prix de transfert demeurent inapplicables à cause de leurs absurdes complexités. Dans une discussion, P. Saint-Amans avait affirmé qu'« *on a trop sophistiqué les règles de prix de transfert, elles ne sont pas applicables. Elles rapportent aux conseils, coûtent chères aux entreprises. En réalité, elles rapportent à tout le monde sauf aux gouvernements. Donc, il faut traiter cela* »¹²³³. Notre première hypothèse de réflexion c'est que la situation n'est pas satisfaisante. Une situation où les pays de l'OCDE pensent que le principe de pleine concurrence fonctionne bien ; et une autre partie, ceux des pays en développement qui ont beaucoup de difficultés à arriver à des résultats acceptables. Nous pensons qu'assurer la « sécurité juridique des contribuables » par l'utilisation des règles de prix de transfert simplifiées, transparentes et objectives, est la priorité pour les pays en développement. Ainsi, nous pensons que conserver un principe qui créerait des doubles impositions et des contentieux, lequel exige, en parallèle un investissement en termes ressources importantes, est vide de sens, pour les pays en développement.

531. La deuxième hypothèse de réflexion c'est qu'il faut que les discussions internationales sur cette préoccupation puissent représenter les intérêts des États, y compris des pays en développement. C'est le côté « *norm-taker to norm-maker* ». Cela suppose qu'il faut sortir de l'idée généralisée de conflits dans l'attribution des matières taxables, mais d'essayer de trouver les règles d'impositions dans la concertation et la coopération. Les pays en développement devraient être capable d'exprimer leurs besoins dans les discussions internationales. C'est le côté « responsable mais pas coupable ». Notre analyse est que la fiscalité est une prérogative régaliennne qui relève de la compétence nationale¹²³⁴. En matière fiscale, chaque État est responsable de ses impôts et de son système fiscal national, et donc de la fixation des règles d'imposition des activités internationales des EMNs. Toutefois, il faut reconnaître que le problème de la mondialisation est global, et nécessite donc, une réponse globale. Les échanges mondiaux qui s'amplifient mettent en interaction les systèmes fiscaux nationaux. Par conséquent, la coopération entre États est devenue indispensable¹²³⁵. On bascule dans l'aspect politique car il s'agit là d'une affaire de politique, de la nécessaire volonté politique des États. Les économistes rappellent, cependant que les États font preuve d'une certaine *schizophrénie*¹²³⁶ dans la mesure où ils cherchent simultanément à favoriser le développement économique de leur territoire, notamment à travers l'offre d'un environnement attractif, et sont en situation de concurrence fiscale. En matière fiscale, la loi incite les contribuables à diminuer sa charge fiscale en créant elle-même des mesures d'incitations fiscales comme des exonérations fiscales. Les contribuables décident de bénéficier de l'exonération en procédant ainsi à la distinction entre actifs imposés et actifs exonérés.

532. Notre analyse est que des choix s'imposent. Il y a deux aspects : « Ne rien faire » ou « faire autrement ».

« Ne rien faire » revenait en effet à espérer qu'avec l'amélioration du principe actuel, les pays en développement pourront attester l'équilibre entre protéger les masses taxables dûes par l'impôt des bénéfices des sociétés tout en assurant la sécurité juridique des EMNs. Comme le reconnaît le professeur B. Castagnède¹²³⁷, l'actuel standard fiscal international atteindra très vite sa limite (en parlant pour tous les pays : pays développés et pays en développement) lorsque « (I) *a croissance*

¹²³² Discours de Pascal SAINT-AMANS, in Emmanuel Raingeard DE LA BLÉTIÈRE, Raphaël COIN, Philippe KERMODE et P. SAINT-AMANS, « Vers une lutte contre le « planning » fiscal dommageable ? », *Droit fiscal* n° 25, 20 Juin 2013, 333, p.112-13.

¹²³³ *Ibid.*

¹²³⁴ Bernard CASTAGNÈDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *R.F.F.P.*, n° 80, 2002, pp. 53-60.

¹²³⁵ Pour une analyse détaillée de la coopération entre États, v. Tsilly DAGAN, *International Tax Policy : Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, 2017.

¹²³⁶ Hugues BOUTHINON-DUMAS, Anne JENY, et Bernard LECA, « L'adaptation des fiscalistes aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale. Une approche par les capacités dynamiques », *RIDE*, vol. t. xxxii, no. 4, 2018, pp. 399-429.

¹²³⁷ Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1037, p. 87.

régulière de la part des groupes dans le marché mondial réduit les dimensions du marché libre, et par là, les possibilités d'identification du juste de prix. Le système, par ailleurs, n'exclut pas les possibilités de localisation de résultats dans les paradis fiscaux. ». Nous rejoignons ce point de vue.

« Faire autrement » considérerait que des mesures devraient être prises pour améliorer la situation actuelle. Elles pourront aller à l'encontre des mesures déjà en place. Nous pensons que nous devons s'inquiéter de l'inefficacité du standard fiscal international (principe de pleine concurrence), et de son inaptitude à protéger les bases taxables de certains États, notamment de ceux des pays en développement. C'est pour cette raison que nous suggérerons deux voies possibles pour tenter de résoudre les problèmes du contrôle des prix de transfert. La première voie concerne la mise en place des mesures de court-terme (**Titre I**). Elles peuvent servir de mesures transitoires pour les mesures de long-terme que nous suggérerons dans un second titre (**Titre II**).

533. **À court-terme.** La nécessité d'agir rapidement et de manière visible explique l'intérêt de l'adoption des mesures à court-terme. Nous examinerons les mesures de simplification qui ont fait leurs preuves dans le droit fiscal de quelques pays émergents (voire pays en développement). Nous montrerons que ces mesures présentent beaucoup d'avantages pour les autorités fiscales par leur simplicité d'administration, leur transparence qui sont source de sécurité juridique. Elles peuvent être adoptées sans que tous les moyens exigés par « l'analyse des faits et circonstances » soient réalisés¹²³⁸. La fiscalité est l'élément de la compétence d'un État. Dans cette mesure, chaque État peut décider d'agir unilatéralement, ou il peut toutefois, coordonner avec d'autres États dans un cadre bilatéral, régional, continental ou international. Il est vrai qu'il est illusoire d'espérer résoudre le problème unilatéralement, ce qui montre l'inadaptation des mesures de court-terme pour une imposition effective du groupe international de sociétés.

534. **À long-terme.** Il n'y a pas de doute que le seul moyen d'aboutir à une réponse durable suppose l'obtention d'un large consensus international autour d'un nouveau paradigme. D'après le professeur B. Castagnède, « *une extension de la réforme de l'imposition bénéfiques des sociétés pourrait y conduire avec efficacité et équité, sans pénalisation des efforts de déploiement à l'international des entreprises* »¹²³⁹. Notre suggestion consiste à un changement de paradigme pour une imposition effective du groupe international de sociétés. A cet effet, nous présenterons la taxation unitaire, que nous pensons être le paradigme idéal pour ce faire même si, actuellement, elle n'est pas encore reconnue comme étant un standard fiscal international.

¹²³⁸ Pour un aperçu des moyens exigés par la détermination du prix de transfert en conformité avec le standard fiscal international en vigueur, cf. Partie I – Titre II – Chapitre 1.

¹²³⁹ Cf. Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité de l'entreprise : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », RPP, N°1037, p.85-88.

TITRE 1 SOLUTIONS À COURT-TERME : LES MESURES DE SIMPLIFICATION

535. **Attraits certains des mesures de simplification.** Les mesures de simplification sont très séduisantes sur le court-terme. Elles apparaissent comme la solution la plus pragmatique qui correspondent aux besoins des administrations fiscales les plus démunies. Nous pensons qu'il est impératif que ces dernières puissent vérifier que les contribuables EMNs n'ont pas procédé aux manipulations des prix de transfert, et *in fine*, vérifier que les EMNs n'ont pas opéré au transfert de bénéfices qui sont normalement dus dans les pays en développement. Nous suggérerons que les mesures adoptées dans les pays émergents peuvent servir d'enseignements pour les pays en développement. Pour ce faire, il est primordial que ces pays en développement déterminent leurs besoins en matière de politique fiscale. À cet égard, il est à notre avis nécessaire d'abandonner l'approche orthodoxe de l'OCDE et plus particulièrement, de réduire la dépendance aux « comparables », et à la subjectivité liée à l'utilisation des méthodes de détermination du prix de transfert.

536. Pour avoir une vision claire sur les mesures de simplification que nous voudrions suggérer, il convient d'examiner dans un premier chapitre, les divers efforts fournis, notamment par les Organisations internationales sur les approches de simplification et les approches rencontrées dans les pays émergents (**Chapitre I**). Ensuite, nous essayerons de tirer les enseignements qui seront susceptibles de répondre aux préoccupations des pays en développement dans un second chapitre (**Chapitre II**).

CHAPITRE 1. LES MESURES DE SIMPLIFICATION DANS LES PAYS ÉMERGENTS¹²⁴⁰

537. **De nécessaires simplifications aux règles de prix de transfert.** Nous allons nous attarder sur les mesures de simplification destinées aux administrations fiscales des pays en développement pour l'évaluation des prix de transfert. Les arguments défendant la mise en place de méthodes simplifiées de détermination des prix de transfert ont été discutés précédemment¹²⁴¹. Notre premier argument concerne les difficultés intrinsèques liées à la *technostructure*¹²⁴² du principe conduisant à une inertie complète de ces administrations fiscales pour le contrôle fiscal des prix de transfert.¹²⁴³ En dépit des améliorations qui ont été apportées « aux règles actuelles » en matière de prix de transfert à travers le projet BEPS¹²⁴⁴, nous constatons l'impossibilité dans la pratique pour les pays en développement de réaliser le contrôle des prix de transfert. Les raisons sont nombreuses à ne citer que les absences de structure spécialisée de contrôle fiscal, les carences du dispositif administratif et législatif, et le coût élevé de l'assimilation de tous les dispositifs pour le fonctionnement de l'ensemble.¹²⁴⁵ Et, enfin, il n'existe toujours pas de politiques fiscales claires dans la majorité des pays en développement prenant en compte les faibles capacités administratives et institutionnelles. Ce sont ces ensembles de réalités que nous comptons considérer et c'est à partir de ces constats que les simplifications de prix de transfert devraient être élaborées. D'où l'intérêt de notre proposition.

538. **De la nécessité de prioriser des objectifs comme la simplicité et la transparence administrative.** Comme le soulignent V. Tanzi et H. Zee, « dans les pays en développement, l'administration des règles devrait également être simple et transparente, permettant ainsi d'en contrôler efficacement la mise en application »¹²⁴⁶.

539. **Portée limitée de l'étude.** Compte tenu de l'intérêt divergent de chaque pays, notre étude ne prétend aucunement être exhaustive. En outre, la mise en œuvre d'une politique fiscale sur les prix de transfert nécessite que des principes fiscaux soient déterminés au préalable. Ce chapitre consacre une attention particulière aux méthodologies d'évaluation des prix de transfert – en remplacement de

¹²⁴⁰ Ce chapitre tire la majorité de ses sources à partir de notre chapitre sur un ouvrage collectif : Tovony RANDRIAMANALINA, « Simplified TP methods for Tax Administrations in Developing Countries », (publication en cours).

¹²⁴¹ Cf. les arguments dans le Titre Second de la Première Partie (ou la conclusion).

¹²⁴² Ce terme est emprunté au Professeur Sol Picciotto. Voir : Sol PICCIOTTO, « Indeterminacy, Complexity, Technocracy and the Reform of International Corporate Taxation », *Social & Legal Studies*, 2015, 24: 165-184. V. aussi : Thomas DUBUT, « La formation des standards en matière fiscale par les organisations internationales : émergence progressive d'un constitutionnalisme fiscal global ? », A. PETERS et al. (dir.), *Les acteurs à l'ère du constitutionnalisme global*, Société de législation comparée, 2014, Vol. 35, p. 97-111.

¹²⁴³ Cf. Partie 1- Titre 2 – Chapitre 1.

¹²⁴⁴ Il s'agit particulièrement des actions 8-10 concernant les prix de transfert.

¹²⁴⁵ S. Picciotto écrivait justement que : « *When the issue of suitability of the transfer pricing rules for developing countries has been studied, there has been little or no evaluation of the rules themselves, the focus has been on how to remedy problems in their application, especially lack of data on suitable comparables (OECD 2014, Platform 2017). Others have been somewhat more cautious, emphasising risk assessment as a means of ensuring that scarce resources are used effectively: the World Bank Handbook points to the need to weigh the costs and benefits of enforcement (though suggesting that in most countries the benefits would exceed costs) and consider the appropriate level of resources to devote, also taking into account the impact on the investment climate (World Bank 2016), while Readhead (2017) analyses specific high-risk structures. However, the World Bank Handbook has only a couple of pages on safe harbours (out of nearly 400) and does not discuss the Brazilian approach, merely mentioning that it is considered non-standard. The European Commission has sponsored a study on the possibility of introducing safe harbours in west Africa (Charlet et al 2017).* » Sol PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities of Simplification », ICTD Working Paper, November 2018, N° 86, p.61.

¹²⁴⁶ Vito TANZI et Howell ZEE, Une politique fiscale pour les pays en développement, FMI, Document de travail, Washington, p.7.

l'évaluation traditionnelle du principe de pleine concurrence qui est la règle actuelle. Il s'intéresse plus précisément aux méthodes simplifiées d'évaluation des prix de transfert. Nous pensons qu'il est judicieux de définir le contour d'une approche de simplification qui soit approprié pour les pays en développement (**Section 1**) avant de nous concentrer sur les pratiques de simplification abordées dans certains pays sélectionnés (**Section 2**).

Section 1. Approches de simplification existantes en matière de prix de transfert

540. La mise en place des mesures de simplification des règles de prix de transfert répond à une préoccupation permanente des administrations fiscales afin de garantir une meilleure sécurité juridique pour les contribuables EMNs, mais également, afin de garantir la rentrée des recettes fiscales optimales pour les administrations fiscales. Les études consistant à l'évaluation du prix de pleine concurrence (PPC), que nous appelons « analyse traditionnelle du PPC » sont coûteuses en ressources. Les analyses sont fastidieuses et chronophages. En outre, elles supposent des connaissances factuelles des transactions des EMNs et des accès à des bases de données pour identifier les données comparables. Ce sont les conditions requises pour appliquer l'approche de l'OCDE. Or, les administrations fiscales des pays en développement ne disposent pas des moyens correspondants.

La question qui mérite d'être posée est de savoir si les approches de simplification existantes sont appropriées au contexte des pays en développement. Nous pensons qu'il est judicieux d'expliciter les catégories de mesures de simplifications existantes (Para 1) et ensuite de distinguer les mesures de simplification propres à l'OCDE, « orthodoxes » (Para 2).

§ 1. Les catégories de mesures de simplification

541. **Origine de l'approche de simplification.** Les développements précédents ont montré les défis pratiques de l'application du PPC pour les administrations fiscales aux moyens limités. C'est en référence à ces défis que les approches de simplification ont trouvé leur raison d'être.

De nombreux pays ont adopté des mesures de simplification et de régime de protection. Ce sont le cas des pays de l'OCDE¹²⁴⁷, de certains pays émergents¹²⁴⁸ et progressivement des pays en développement.¹²⁴⁹ D'après les expériences de ces pays, les mesures de simplification adoptées peuvent être regroupées en deux types : « procédurales » et « substantielles » et en cinq catégories (voir ci-dessous).

A. Les différents types de mesures de simplification

542. Les mesures de simplification « procédurales » sont ces mesures de simplification administratives qui ne concernent pas directement la détermination des prix de pleine concurrence. Elles concernent les allègements des procédures de l'évaluation des prix de transfert : comme la mise en place d'une obligation simplifiée ou d'exemption en matière de documentation ou la procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation des prix de transfert pour les transactions avec des entreprises associées (« accords préalables en matière de prix de

¹²⁴⁷ OECD, « Multi-country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures », Editions OECD, Paris, 2010. <http://www.oecd.org/dataoecd/55/41/48131481.pdf>. V. aussi : OCDE, Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Éditions OCDE, Paris, 2017.

¹²⁴⁸ Ce sont, notamment, les pays de l'Amérique Latine comme le Brésil, l'Argentine, l'Uruguay, la République Dominicaine. Pour plus de détails, voir la section ultérieure.

¹²⁴⁹ Il s'agit de la Zambie et du Nigéria (dans la région de la Communauté Économique Des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO). World Bank, Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners, Washington DC: World Bank, 2016, p. 91.

transfert »). Elle ne concerne pas non plus les dispositions fiscales destinées à empêcher l'endettement « excessif » d'une filiale étrangère (règles relatives à la « sous-capitalisation »)¹²⁵⁰.

Les mesures de *simplification procédurales* couvrent la réduction de charges ou l'élimination des procédures administratives sur les prix de transfert pour certains contribuables éligibles à ce régime. En principe, cette éligibilité devrait être défini dans le cadre juridique et administratif du droit interne. En ce sens, cette prescription devait être réalisée dans la législation secondaire (règlementation, livre de procédures, instructions, ou directives administratives).

543. En revanche, les mesures de simplification « substantielles » sont ces mesures de simplification qui visent immédiatement la base imposable. Dans l'approche de l'OCDE, il s'agit d'une « approche optionnelle simplifiée » ou d'un « régime de protection ».

Les 5 catégories de mesures de simplification	
Procédurales	Substantielles
Exemption du champ d'application de la législation sur les matières de prix de transfert	Méthodes de prix de transfert simplifiées, intervalles de pleine concurrence : prix, marges taux du régime de protection
Exemption des obligations de documentation	
Exemption (ou réduction) de sanction	
Procédures d'APP simplifiées ou charges d'APP réduites	

Source : Banque Mondiale¹²⁵¹

Les mesures de *simplification procédurales* couvrent la réduction de charges ou l'élimination des procédures administratives sur les prix de transfert pour certains contribuables éligibles à ce régime. En principe, cette éligibilité devrait être défini dans le cadre juridique et administratif du droit interne. En ce sens, cette prescription devait être réalisée dans la législation secondaire (règlementation, livre de procédures, instructions, etc.) ou directives administratives).

En revanche, *les mesures de simplification substantielles* consistent à la simplification sur la question de méthodes de prix de transfert simplifiées ou d'une « approche simplifiée de détermination du prix de transfert » par la mise en place de seuils ou marges ou prix ou intervalle de pleine concurrence. Tel est le cas du régime de protection que nous examinerons ultérieurement. Cette deuxième catégorie de mesure peut viser la définition de la base imposable laquelle est du domaine de la loi. En ce sens, elle doit être élaborée telle une loi, et prescrite dans la législation primaire (code général des impôts, ...). Les directives de mise en œuvre peuvent toutefois être prévues dans la législation secondaire.

544. *Champ d'application restreint des mesures de simplification*¹²⁵² : L'expérience des pays ayant adopté ses mesures de simplification montre qu'elles sont uniquement destinées aux « petites et moyennes entreprises » ou « SME : pour Small and Medium Enterprises » ou aussi « small taxpayers » ainsi que pour « les services à faible valeur ajoutée », 'les petits prêts' ou 'smaller transactions'. Par conséquent, la conclusion était que les mesures de simplification, en l'occurrence

¹²⁵⁰ OCDE, Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Éditions OCDE, Paris, 2017.

¹²⁵¹ World Bank, Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners, Washington DC: World Bank, p.111.

¹²⁵² En 2011, l'OCDE a publié une enquête sur l'application de mesures de simplification dans les pays de l'OCDE et les pays observateurs de l'OCDE dans laquelle elle a constaté que 27 des 33 pays ayant répondu avaient mis en place des mesures de simplification. Sur la base de cette enquête, 70 % des mesures de simplification visaient les PME, les transactions de montant modeste et les services à faible valeur ajoutée.

les régimes de protection, relatifs aux prix de transfert n'étaient pas à recommander de manière générale, et l'application de tels régimes aux contribuables, de manière générale était donc déconseillée.

545. **Délimitation du contour des mesures de simplification.** Pour la suite de ce développement, nous n'allons pas nous intéresser aux mesures de simplification procédurales. Notre objectif étant de rechercher des méthodes de prix de transfert simplifiées pour les pays en développement aux moyens limités. Notre approche de simplification sera seulement circonscrite aux méthodes simplifiées de détermination des prix de transfert.

B. Les sources internationales des mesures de simplification

546. Les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* (2010) sont la source d'orientation la plus influente en matière de prix de transfert internationaux. Ils ont, de ce fait, une influence sensible sur la conception et la mise en œuvre des législations nationales sur les prix de transfert. C'est pourquoi de nombreux pays ont choisi de faire expressément référence dans leur législation et leurs directives administratives à ces principes, considérés comme une source pertinente de conseils et d'interprétation.¹²⁵³

Les mesures de simplification issues de ces lignes directrices de l'OCDE, que nous qualifierons « d'orthodoxes » (i) seront présentées et feront l'objet d'une analyse critique car leur portée est, selon nous, assez limitée (ii).

§ 2. Les approches de simplification « orthodoxes »

Les approches de simplification « orthodoxes » sont représentées par les mesures de simplification dont les interprétations doivent être conformes aux lignes directrices de l'OCDE (suivant la dernière édition de 2017).

A. Le régime de protection¹²⁵⁴ ou « l'approche simplifiée optionnelle »

547. *Définitions.* Selon la définition de l'OCDE, un régime de protection dans le cadre d'un système de prix de transfert est une disposition dérogatoire qui s'applique à une catégorie bien définie de contribuables ou de transactions et qui les exempte de certaines obligations normalement imposées par les règles générales en matière de prix de transfert d'un pays¹²⁵⁵. En définitive, un régime de protection remplace ces règles générales par des obligations plus simples.

Il s'agit alors d'une mesure de simplification appartenant à la fois à la catégorie « procédurale »¹²⁵⁶ et « substantielle »¹²⁵⁷. Mais il nous intéresse de voir uniquement comment le « régime de protection » peut alléger ou simplifier la détermination du prix de transfert, dans le cadre d'une vérification fiscale par l'administration fiscale. Il peut, par exemple, autoriser les contribuables à fixer leurs prix de

¹²⁵³ OECD, *Transfer Pricing Legislation*, Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development, 2011. OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris, 2017, p. 672. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>; Annexe I au Chapitre IV Modèles de protocoles d'accord entre les autorités compétentes pour l'établissement des régimes de protection bilatéraux.

¹²⁵⁴ OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* Paris : OCDE, 2017, para. 4.102. V. aussi OCDE, Section E révisée du Chapitre IV des Principes Applicables en matière de prix de transfert, relatives au régime de protection, OCDE, 16 Mai 2013, para. 4.100.

¹²⁵⁵ OCDE, *op.cit.*, 2017.

¹²⁵⁶ Les simplifications de type « procédurales » allègent uniquement les formalités de procédures – sans lien avec la détermination de la base imposable.

¹²⁵⁷ De cette manière, le régime de protection simplifie la méthode proprement dite de l'évaluation des prix de transfert – laquelle a un lien direct avec la base imposable.

transfert d'une certaine façon, notamment en appliquant *une méthode simplifiée prescrite par l'administration fiscale.* »¹²⁵⁸

548. Il convient de noter que le régime de protection n'est pas un dispositif négocié avec l'administration fiscale, à l'opposé de l' « accord préalable sur le prix »¹²⁵⁹. Dans le cadre du régime de protection, l'administration fiscale est l'autorité compétente, habilitée à déterminer ses critères d'éligibilité d'un contribuable ou du champ d'application des activités. Pour ce faire, elle peut s'inspirer les lignes directrices de l'OCDE lesquelles prévoit plusieurs modèles de protocole d'accord pour l'établissement de régimes de protection bilatéraux : c'est-à-dire la mise en place d'un régime de protection suivant un accord bilatéral entre deux autorités fiscales.¹²⁶⁰

549. En explicitant la définition du « régime de protection » donnée par l'OCDE, nous retrouvons les quelques critères suivants :

(a) Concernant le champ d'application du régime de protection : Sont uniquement éligibles au régime de protection une certaine catégorie de contribuables *réalisant des transactions ou des services de faible valeur ajoutée.* La section D.2 du Chapitre VII des lignes directrices donne les définitions limitatives de ce qui doit être considéré comme des « transactions ou de services de faible valeur ajoutée » dont des définitions positive¹²⁶¹ et négative.¹²⁶²

L'administration fiscale doit obligatoirement vérifier l'éligibilité des contribuables et des activités éligibles à ce régime. Le régime suppose que les activités des contribuables concernent uniquement des petites transactions. Tel est par exemple le cas en Inde où sont éligibles à ce régime des catégories particulières de contribuables ou de transactions. Ce régime ne doit être appliqué à toutes les transactions de façon générale des contribuables. C'est également le cas du régime protection du Mexique appliqué au « Maquiladoras » : entreprises manufacturières étrangères basées au Mexique¹²⁶³.

(b) Pour la détermination du revenu imposable (conforme au PPC). Le régime de protection fixerait des seuils de marges ou des prix ou des intervalles de marges qui devraient donner un résultat conforme

¹²⁵⁸ OCDE, *op.cit.*, Chapitre IV, para. 4.102.

¹²⁵⁹ V. OCDE, *op.cit.*, Chapitre IV, paras. suivant.

¹²⁶⁰ OCDE, Section E révisée du Chapitre IV des Principes Applicables en matière de prix de transfert, relatives au régime de protection, OCDE, 16 Mai 2013, Annexe I au Chapitre IV, para. 11-23.

¹²⁶¹ La liste des services intragroupes considérés comme du « service à faible valeur ajoutée » par l'OCDE se trouve en ANNEXE 11.

¹²⁶² Selon l'OCDE, ne répond pas à la définition de « transactions ou services de faible valeur ajoutée les services : qui constituent le cœur de métier du groupe d'entreprises multinationales ; services de recherche-développement (notamment le développement de logiciels à moins de tomber dans le champ d'application des services du domaine des technologies de l'information cités au paragraphe 7.49) ; services de fabrication et de production ; activités commerciales liées aux matières premières ou autres matériaux utilisés dans des processus de fabrication ou de production ; activités de vente, de commercialisation et de distribution ; transactions financières ; activités d'extraction, d'exploration ou de transformation de ressources naturelles ; services d'assurance et de réassurance ; fonctions de direction générale d'une entreprise (autres que la supervision de la gestion de services entrant dans le cadre de services intragroupes à faible valeur ajoutée tels que définis au paragraphe 7.45. » voir : OCDE, *Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, éd.OCDE, Paris, 2017, Chapitre VII : Services Intra-groupe, Para 7.47.

¹²⁶³ Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, *Transfer Pricing: Study on the Feasibility of Introducing Safe Harbour Provisions in ECOWAS Countries*, European Commission, 2017. <https://ec.europa.eu/europeaid/transfer-pricing-study-feasibility-introducing-safe-harbour-provisions-ecowas-countries_en.>

au PPC obtenu en menant une analyse approfondie des données administratives.¹²⁶⁴ Lorsque les contribuables sont approuvés par l'administration, ils doivent fixer leur PPC suivant les conditions établies par l'administration. De cette manière, cette dernière devra automatiquement accepter le résultat obtenu.

(c) Les lignes directrices de l'OCDE prévoient que ce dispositif soit optionnel, c'est-à-dire que le contribuable demande l'approbation de l'administration dans le régime pour une durée de 4 à 5 ans. Toutefois, il peut dés-opter du régime quand il le souhaite.

(d) L'OCDE réclame aussi l'exemption d'obligation de documentations sur les prix de transfert pour les contribuables admis au régime de protection. Les contribuables éligibles qui optent pour un régime de protection échappent ainsi à une lourde charge administrative d'application des règles, notamment en ce qui concerne tout ou partie de la documentation à fournir en matière de prix de transfert.

(e) En outre, le régime de protection doit absolument prévoir une procédure amiable pour résoudre les problèmes de double imposition.

Selon l'OCDE, le recours au régime de protection pour les transactions et les contribuables modestes ou qui présentent un risque faible¹²⁶⁵, peut contribuer à une affectation efficiente des ressources de l'administration fiscale et des contribuables aux domaines à risque élevé, ce qui réduit les coûts de conformité pour le contribuable, accroît la sécurité juridique et améliore l'efficacité administrative.

1. Le régime de protection est une idée intéressante

550. L'idée du régime de protection est effectivement intéressante. L'OCDE admet que l'application du principe de pleine concurrence est un processus qui peut consommer beaucoup de ressources. C'est pourquoi les pays de l'OCDE ont eu recours au régime de protection¹²⁶⁶.

Les principaux avantages du « régime de protection » sont exposés dans la version révisée des lignes directrices.¹²⁶⁷ Il convient de citer les avantages suivant : « *(le régime de protection) permet de simplifier l'application des règles et réduire, pour les contribuables éligibles, les coûts de mise en conformité avec la réglementation aux fins de la détermination et de la documentation des conditions appropriées pour les transactions contrôlées éligibles ; il permet de donner aux contribuables éligibles l'assurance que le prix imputé ou perçu au titre de transactions contrôlées sera accepté par l'administration fiscale qui a adopté le régime de protection, après un contrôle allégé, ou après simple vérification que le contribuable remplit les conditions d'éligibilité aux dispositions du régime de protection et en applique les règles ; il permet aux administrations fiscales de redéployer leurs ressources administratives vers l'examen de transactions et de contribuables plus complexes ou assortis de risques plus élevés* »¹²⁶⁸.

¹²⁶⁴ Est exclue de notre étude le régime de protection « procédurale » comme le régime de protection nigérian par exemple. Les dispositions en matière de régime de protection nigériennes sont limitées à une exemption des obligations documentaires dans certaines circonstances, notamment lorsque le prix des transactions a été déterminé en fonction de la législation nigérienne ou a été approuvé par les autorités (article 15 des « Income Tax Transfer Pricing Regulations N° 1, 2012 »).

¹²⁶⁵ V. OECD, Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures – 2012 Update, Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development, 2012, p.20.

¹²⁶⁶ Une enquête sur les mesures de protection dans les pays de l'OCDE a révélé que « treize mesures dans neuf pays concernaient des méthodes simplifiées de détermination des prix de transfert, dont neuf faisaient référence à la méthode du prix de revient (Cost plus method « CPM »), deux à la méthode du prix comparable (Comparable uncontrolled price method « CUP ») et deux à la méthode du prix transactionnel sur la marge nette (TMNN) et le partage de profits (Profit split « PSM »). V. OECD, Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures – 2012 Update, Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development, 2012, p.27.

¹²⁶⁷ Voir pour plus de détails : Chapitre IV : E3 (avantages) et E4 (inconvénients) du Principes directeurs « OCDE 2017 ».

¹²⁶⁸ OCDE, Section E révisée du Chapitre IV des Principes applicables en matière de prix de transfert, relatives au régime de protection, OCDE, 2013, p.5-6.

De manière générale, d'après K. Mehta et Thomas Pogge,¹²⁶⁹ le régime de protection contribue de manière certaine à la simplification des règles de prix de transfert, à l'amélioration la prévisibilité des règles. Et enfin, il apporte la sécurité juridique aux contribuables.

Néanmoins, ce dispositif de l'OCDE est assez critiqué sur certains points.

2. Critiques du régime de protection de l'OCDE

551. Une étude réalisée par l'Union Européenne pour les pays de la région de la CEDEAO a indiqué que le champ d'application de ce régime est très réduit, ne permettant pas d'introduire les activités importantes des EMNs au sein du régime de simplification¹²⁷⁰. À notre avis, cette limitation au niveau du champ d'application du régime peut apporter de nouvelles contraintes pour les pays en développement. Lorsque le régime de protection concerne uniquement les « transactions à faible valeur ajoutée », la vérification par l'administration des activités devant rentrer dans le champ d'application du régime peut engendrer davantage de complexités. On pourrait par exemple suggérer le fait que l'administration fiscale doit disposer d'outils clairs et précis pour identifier ce qui doit être entendu « transactions à faible valeur ajoutée » et le reste des transactions qui ne doit pas rentrer dans le champ d'application du régime de protection. Cette opération d'identification si elle n'est pas bien définie peut ouvrir la porte à de nouvelles formes d'abus de la part du groupe international de sociétés. Le fractionnement des contrats est un exemple fréquent d'abus dans ce contexte. Or, il peut être très difficile pour l'administration fiscale des pays en développement d'endiguer ce genre d'abus.

Ainsi, nous pensons que ce régime de protection est incomplet et imparfait car il peut entraîner des pertes de recettes fiscales.

552. Le groupe de réflexion indépendant dénommé « BEPS Monitoring Group »¹²⁷¹ reproche le caractère *optionnel* du régime de protection qui nuit grandement à son efficacité. Lorsqu'un contribuable décide qu'un régime de protection coûtera cher en impôt supplémentaire, il appliquera les règles générales d'établissement du prix de transfert (soit l'analyse traditionnelle de l'évaluation du PPD), obligeant ainsi l'administration fiscale à revenir à l'analyse traditionnelle du PPC (l'établissement détaillé des faits, analyse de comparabilité)¹²⁷². Nous y reviendrons (dans le cas du régime de protection indien).

3. Insuffisance du régime de protection de l'OCDE

553. D'après les expériences des pays de l'OCDE, les régimes de protection concernent les entités qui ne prennent pas de risques importants ou n'utilisent pas de valeurs incorporelles. A notre avis, le champ d'application du régime de protection paraît inapproprié pour les pays en développement. La limitation des activités éligibles au régime de protection peut réduire considérablement l'intérêt du régime de protection pour les pays en développement étant donné que ces pays ont des contraintes de moyens pour réaliser le contrôle des transactions dans leur ensemble : que les activités des EMNs soient à faible valeur ajoutée ou non.¹²⁷³

¹²⁶⁹ Krishen MEHTA and Thomas POGGE, « Ten Ways Developing Country Can Take Control of their destiny », in *Global Tax Fairness*, 2015, at 343.

¹²⁷⁰ Voir: Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, *art.cit.*, 2017.

¹²⁷¹ Le BEPS Monitoring Group est un groupe de chercheurs internationaux indépendants. Son objectif est de produire des rapports sur la réforme du système international d'imposition des sociétés transnationales, avec un intérêt particulier sur la déclaration fiscale des dirigeants du G20 et le plan d'action BEPS de l'OCDE. V. <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/what-is-the-beps-monitoring-group/>

¹²⁷² BEPS Monitoring Group, « Revision of the UN Practical Manual on TP for developing countries », September 2018, p.8/16. Consulté le 27 mai 2019. <<https://static1.squarespace.com/static/5a64c4f39f8dceb7a9159745/t/5bac9e071905f4689fd51b02/1538039306826/BMG+Submission+to+UNTC+article+9+final.pdf>>

¹²⁷³ Le Nigéria considère qu'un régime de protection peut simplifier la gestion de l'impôt mais également entraîner une perte de recettes fiscales. Pour le Nigéria, l'intérêt d'un régime de protection s'analyse donc dans le sens d'un arbitrage entre une meilleure gestion de l'impôt et des moyens de l'Administration fiscale et la perte

L'application du régime de protection, uniquement, aux transactions à faible valeur ajoutée suggère l'application des règles générales de détermination du PPC dont notamment l'analyse traditionnelle du PPC sur les transactions restantes. Or, les administrations ont exposé l'impossibilité d'utiliser les règles actuelles pour toutes les transactions. Il est, à notre avis, plus complexe de rajouter une opération supplémentaire à l'analyse traditionnelle. Cela revient pour l'administration à vérifier et à séparer « les transactions à faible valeur ajoutée » et « les transactions hors-faible valeur ajoutée ». Nous pensons que, de cette manière, le régime de protection se révèle plus complexe et plus demandeur de ressources que l'analyse traditionnelle du PPC.

4. L'Accord Préalable du Prix simplifié (en anglais, simplified Advanced Pricing Agreement)

554. *Définition négative.* À la différence du régime de protection, l'accord préalable en matière de prix de transfert (APP) est un dispositif négocié entre les administrations fiscales et le contribuable EMN. Dès lors, l'APP n'est pas véritablement une mesure de simplification mais l'administration fiscale peut atténuer les problèmes essentiels de détermination des prix de transfert au sein d'une négociation par le recours à un APP simplifié. Cela peut être très attractif.

B. Le programme d'APP simplifié peut être attractif

555. *Définitions positives :* Un APP est un accord qui fixe un ensemble 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 de l'EMN) pour la détermination des prix de transfert, pour les transactions futures d'une EMN pour une période donnée.¹²⁷⁴

Dès lors, l'APP peut, par exemple, *prévoir au préalable, la méthode* de détermination des prix de transfert qui sera adoptée par le contribuable pour une certaine période, si l'accord est validé par l(es) administration fiscale(s). Cela étant, il est important de noter que l'objet de l'APP (simplifié ou non) ne consiste pas à remplacer « l'analyse traditionnelle pour l'établissement du prix de transfert » selon le principe de pleine concurrence, mais permet aux parties prenantes de concerter sur les ensembles de règles à adopter sur la détermination des prix de transfert.

Il convient de préciser que l'APP, en principe, a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlements des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. Dès lors, il s'agit d'une méthode administrative pour éviter les différends en matière de prix de transfert.¹²⁷⁵

Les avantages : En général, les APP permettent aux contribuables multinationaux et aux administrations fiscales de réduire, voire de supprimer, les motifs de contrôles fiscaux, le sentiment d'insécurité, les risques liés aux investissements et les coûts de conformité. Ces accords présentent un fort potentiel d'avantages pour les pouvoirs publics comme pour les contribuables. Dans les pays développés à l'instar de l'Union Européenne, les programmes d'APP semblent être une pratique assez courante des administrations fiscales. Ce qui n'est pas le cas des pays en développement où la pratique est rare, voire inexistante.

de recettes pouvant en résulter, sachant néanmoins que la réallocation des moyens de l'Administration pourrait permettre de mieux contrôler les transactions à risque élevé. Le Mali indique que la mise en place d'un régime de protection dans les secteurs des mines, des télécommunications et des banques contribuerait à sécuriser les recettes fiscales du Mali. Dans la mesure où la difficulté majeure en matière de prix de transfert résulte de l'absence de comparable, l'Administration fiscale Burkinabè estime qu'un régime de protection permettrait d'avoir un mécanisme assez simple et applicable dans le contexte burkinabè en attendant le renforcement des capacités de l'Administration fiscale en matière de prix de transfert. Le Bénin considère que la mise en place d'un régime de protection pourrait simplifier la gestion de l'impôt et économiser des ressources dans ce domaine mais conseille de faire attention à ce que la mise en place d'un tel régime ne vienne pas aggraver la fragilité des États membres de la CEDEAO en matière de mobilisation des recettes.

¹²⁷⁴ « Fiscalité internationale - Accords préalables en matière de prix de transfert - Instruction fiscale s 360 », in *LexisNexis*, instruction fisc. N°13362, vol. 27, 7 juillet 2005, p. 4.

¹²⁷⁵ 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. Chapitre IV, Para. 4.134-4.176.

1. Une réalité différente pour les APP dans les pays en développement

556. Les expériences des pays en développement en matière d'APP sont très différentes de ce qui se trouve dans les pays industrialisés. L'APP est, certes, attractif, mais sa mise en œuvre exige de profondes connaissances sur l'industrie concernée. Comme il s'agit d'un dispositif négocié avec les contribuables, la parfaite maîtrise des activités de l'EMN est une condition indispensable pour que les négociations se déroulent sur un pied d'égalité. Les rares expériences de certains pays en développement méritent d'être évoquées.

557. Actuellement, les APP restent encore méconnus dans les pays en développement¹²⁷⁶ sauf dans quelques rares pays (cas de la CEDEAO)¹²⁷⁷ dont : le Libéria¹²⁷⁸, le Nigéria¹²⁷⁹, le Sénégal¹²⁸⁰, puis le Sri Lanka et l'Ukraine.

Au Sri Lanka, la loi relative au prix de transfert en 2008 introduit les APP. Elle prévoit la possibilité d'introduire un APP unilatéral et un APP bilatéral.¹²⁸¹ Néanmoins, il a été observé qu'aucun APA n'a encore été conclu au Sri Lanka. L'auteur explique que « *(C)omme les prix de transfert en sont encore à leurs balbutiements au Sri Lanka, cette disposition n'a pas encore été invoquée pour conclure des APP* ». ¹²⁸²

558. En Ukraine, la procédure d'APP est prévue par le Code des impôts de l'Ukraine¹²⁸³. Les dispositions de la loi prévoient un ensemble des critères pour définir l'APP¹²⁸⁴. Toutefois, aucun APP n'a été conclu

¹²⁷⁶ La majorité des pays en développement n'ont pas l'APP dans leur législation. Cf. ANNEXE 3.

¹²⁷⁷ Voir : Les départements prix de transfert des pays de la CEDEAO dans Annexe I: Synthèse par pays des réponses aux questionnaires envoyées par les États membres de la CEDEAO : Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, *Transfer pricing - Study on the feasibility of introducing safe harbour provisions in ECOWAS countries*. European Commission, 2017, p. 78-83. <https://ec.europa.eu/europeaid/transfer-pricing-study-feasibility-introducing-safe-harbour-provisions-ecowas-countries_en>.

¹²⁷⁸ Le « Revenue Code of Liberia » prévoit la possibilité de conclure un APP (section 18).

¹²⁷⁹ La réglementation du Nigéria prévoit la possibilité de conclure un APP (article 7 des « *Income Tax (Transfer Pricing) Regulations N° 1* »).

¹²⁸⁰ CGI sénégalais prévoit la possibilité de conclure un APP (article 602 du CGI). Dans : Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, *Transfer pricing – Study on the feasibility of introducing safe harbour provisions in ECOWAS countries*. European Commission, 2017 https://ec.europa.eu/europeaid/transfer-pricing-study-feasibility-introducing-safe-harbour-provisions-ecowas-countries_en

¹²⁸¹ La disposition relative aux prix de transfert a été incorporée dans la loi nationale par l'article 104 de l'IRA. L'APP a été introduit par la Gazette (extraordinaire) n° 1546/10 du 22 avril 2008 et la Gazette n° 1823/5 du 12 août 2013 en matière de prix de transfert. La loi fiscale sri lankaise dispose que l'APP concerne : (a) *a unilateral arrangement, where the tax administration and the taxpayer establish an arrangement without the involvement of other interested tax administrations, although it may affect the tax liability of the associated enterprise in other tax jurisdictions*; (b) *a bilateral arrangement, in which two or more countries concur in regard to transfer pricing methodology to be adopted. The bilateral or multilateral approach is considered equitable to all tax administrations as well as taxpayers and provides greater certainty to the taxpayer concerned*.

¹²⁸² « As transfer pricing is still at an infant stage in Sri Lanka, this provision has not been invoked to date to conclude any APAs » Suresh R.I. PERERA, « Chapter : Sri Lanka », in *General Report : Dispute Resolution Procedures in international Tax Matters*, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Madrid, 2016, Volume 101a, p. 655-664.

¹²⁸³ Article 39, paragraphe 39, paragraphe 6 ainsi que par la résolution no 504 du 17 juillet 2015 du Conseil des ministres de l'Ukraine . Voir : « Chapter : Ukraine », in *General Report : Dispute Resolution Procedures in international Tax Matters*, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Madrid, 2016, Volume 101a, p. 655-664.

¹²⁸⁴ *Ibid*. Les textes ukrainiens prévoient : « *L'objet de l'APP peut concerner : a) une liste des produits ou services visés par l'APP ; b) la ou les méthodes TP ; c) les sources d'information sur des transactions comparables ; d) les marges de prix autorisées ; e) les procédures et les types de pièces justificatives.* »

entre les autorités fiscales et les contribuables en Ukraine.¹²⁸⁵ Toute acceptation d'un programme d'APP doit être précédée d'une évaluation minutieuse, et notamment de la conformité de l'approche au principe de pleine concurrence. Selon l'expérience des pays de l'UE, cette décision d'introduire l'APP est généralement précédée par la création d'une équipe de vérification des prix de transfert en bonne et due forme. Ce qui suppose que l'APP est approprié au pays ayant de l'expertise sur les prix de transfert sinon l'administration fiscale sera enfermée dans un accord inapproprié pendant la période de validité de l'APP (dont la durée en moyenne peut varier de 4 à 5ans). Somme toute, l'APP simplifié peut être utile pour les pays lorsque la connaissance parfaite d'une industrie permet une négociation avec l'EMN. Le cas échéant, la négociation des APPs peut présenter un obstacle important pour l'administration fiscale.

2. Les inconvénients de l'APP pèsent sur ses avantages pour les PED

559. En dépit des avantages¹²⁸⁶ offerts par l'APP, les inconvénients¹²⁸⁷ des APP peuvent soulever de sérieux problèmes pour les pays en développement.

(a) *L'APP nécessite un processus chronophage* : Un APP implique un investissement important de la part de l'administration fiscale comme du contribuable¹²⁸⁸. D'une part, le processus de collecte des informations prend du temps. On ne peut pas, en effet, se contenter d'évaluer les résultats, il faut aussi étudier la future trajectoire de l'entreprise. D'autre part, il faut consacrer du temps à négocier avec les contribuables ou les services fiscaux étrangers dans le cadre de la convention avant qu'un terrain d'entente ne soit trouvé. Il est donc difficile de prévoir le temps qui sera nécessaire. Un APP unilatéral peut prendre deux ans, mais un APP bilatéral ou multilatéral peut prendre plus de temps. En Espagne, par exemple, il a été indiqué que la durée moyenne des négociations est de deux ans¹²⁸⁹.

(b) *La négociation du programme d'APP se révèle très coûteuse pour l'administration fiscale*¹²⁹⁰. Un dispositif d'APP risque de faire peser au départ de lourdes contraintes sur les services chargés de la vérification des prix de transfert, puisque les administrations fiscales devront généralement faire appel à des ressources affectées à d'autres missions (par exemple les contrôles, le conseil, le contentieux, etc.). Nous avons jugé utile de présenter dans le tableau ci-après les frais financiers d'administration du programme d'APP dans les pays de l'UE. Le tableau montre que les programmes d'APP risquent de mobiliser des ressources financières importantes qui pourraient être consacrées au contrôle fiscal d'un contribuable possiblement moins respectueux des règles. Les APPs risquent également de présenter des accords infructueux en l'absence d'expertise sur les prix de transfert. En outre, il peut s'avérer difficile d'évaluer l'efficacité d'un programme d'APP.

560. Somme toute, l'APP suppose que l'administration soit en mesure de mobiliser les ressources (financières, capacités humaines, en temps) nécessaires à la négociation d'un APP. Ce qui n'est malheureusement pas le cas pour les administrations fiscales des pays en développement.

¹²⁸⁵ *Ibid.*

¹²⁸⁶ V. Chapitre IV, para. 4.153-4.157.

¹²⁸⁷ V. Chapitre IV, para. 4.158-4.158.

¹²⁸⁸ Hubert Hamaekers écrivait que « (...) an Advance Pricing Agreements (APAs) agreed with only the IRS does not offer protection from foreign tax authorities. Bilateral or even multilateral APAs are to be preferred, but these are even more difficult to agree ». Hubert HAMAEEKERS, « Arm's Length – How long ? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel, Series on International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, Vol. 26, p.32.

¹²⁸⁹ Carolina DEL CAMPO, General Report : Dispute Resolution Procedures in international Tax Matters, *Cahiers de droit fiscal international*, International Fiscal Association, Madrid, 2016, Volume 101a, p. 34-37.

¹²⁹⁰ Hubert Hamaekers écrivait que « Advance Pricing Agreements (APAs) are very labour intensive and, therefore, expensive ». Hubert HAMAEEKERS, « Arm's Length – How long ? », in (eds) Kees van RAAD, *International and Comparative Taxation, Essays in Honour of Klaus Vogel, Series on International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, Vol. 26, p.32.

Tableau 7.2 Sélection de caractéristiques des APP et des frais y afférents dans l'Union européenne

Pays	Offre d'APP	Frais administratifs	Nombre d'APP en vigueur (2013)	Durée moyenne de négociation avec les pays de l'UE
Belgique	Unilatéraux + bi-/multilatéraux	Non	10	24 mois
Rép. tchèque	Unilatéraux + bi-/multilatéraux	10 000 CZK	34	s.o.
Allemagne	Bi-/multilatéraux	Des frais administratifs sont facturés depuis 2007. Ils se montent à 20 000 euros par APA (15 000 euros pour un renouvellement, 10 000 euros pour une modification). Des frais réduits peuvent être appliqués aux contribuables n'ayant que des transactions mineures avec leurs sociétés étrangères affiliées.	21	24 mois
Hongrie	Unilatéraux + bi-/multilatéraux	APP unilatéral : 500 000 forints à 5 millions de forints si le PPC est déterminé par la méthode CUP, la méthode du prix de revente ou celle du coût majoré, et 2 à 7 millions de forints en cas d'emploi d'une autre méthode. APP bilatéral : 3 à 8 millions de forints. APP multilatéral : 5 à 10 millions de forints.	58	s.o.
Royaume-Uni	Unilatéraux et bilatéraux	Non	73	23 mois

Source : FCPT de l'UE, 2014.

Note : PPC = principe de pleine concurrence ; APP = accord préalable en matière de prix de transfert ; CUP = méthode du prix comparable sur le marché libre ; s.o. = sans objet.

Source : World Bank (2016) Transfer Pricing and Developing Economies. A Handbook for Policy Makers and Practitioners, Washington DC: World Bank

En conclusion, nous avons vu que les « approches de simplification orthodoxes » telles que le régime de protection et l'APP simplifié sont, certes, des approches intéressantes. Néanmoins, ils présentent des insuffisances par rapport aux besoins de simplification nécessaires dans les pays en développement. Nous examinerons, dans la section suivante, les approches adoptées dans les pays émergents. Seront présentées les mesures de simplification des pays émergents qui s'opposent directement aux lignes directrices de l'OCDE, ou adoptent des divergences sur certains points (cas du régime de protection indien, et de la sixième méthode). Il est important de noter que ce sont des mesures de simplification dont certaine n'a jamais été reprise par les travaux récents de simplification et qui mérite que l'on s'y attarde.

Section 2. Regards croisés sur les approches des pays émergents

561. La présente section présentera les méthodes simplifiées sur les prix de transfert adoptées dans certains pays émergents comme le Brésil, l'Argentine et l'Inde. Ces pays ont développé des approches de simplification au sein de leur droit interne. Ce sont des mesures adoptées unilatéralement et dont les interprétations divergent de celles émises dans les lignes directrices de l'OCDE. Nous décrivons la position particulière du Brésil laquelle n'adopte pas le principe de pleine concurrence (Para.1). Ensuite, nous évoquerons la sixième méthode, créée en Argentine (para 2.) Et enfin, l'expérience indienne sur la mise en place du régime de protection clôturera cette section (para 3).

Il convient de mentionner que cette section sera descriptive. Par conséquent, les évaluations critiques de chaque approche seront contenues dans le chapitre suivant.

§ 1. « L'approche forfaitaire » du Brésil¹²⁹¹

562. Le Brésil a introduit sa législation sur les prix de transfert en 1996¹²⁹² dans le cadre d'une réforme fiscale lancée sous la présidence de Fernando Henrique Cardoso. La raison centrale était de lutter

¹²⁹¹ Richard T. AINSTWORTH, U.N. Transfer Pricing Guidelines: Brazil's Contribution to Chapter 10, 2013.; Marcos Aurélio Pereiro. VALADÃO, UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries: Brazil Country Practices, 2017, at 527.

Il convient de remarquer que dans certains pays où la législation fait expressément référence au principe de pleine concurrence, les méthodes de substitution sont autorisées, lorsqu'elles sont compatibles avec le principe de pleine concurrence, même si les critères et conditions de cette compatibilité ne sont pas établis. Néanmoins, les pays qui ne se réfèrent pas d'une manière précise au principe de pleine concurrence disposent d'un champ plus vaste pour appliquer les méthodes de substitution et aucune contrainte légale ne les empêche de s'écarter de ces méthodes dites orthodoxes.

¹²⁹² Le Brésil a introduit la législation sur les prix de transfert dans la loi n°9.430 du 27 décembre 1996 ; modifiée en 2000, 2009, 2012 : disponible dans une version consolidée des révisions (en portugais) sur www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9430.htm (Cap. I, Sec. V) et 2019.

contre l'évasion fiscale agressive des EMN et la conformité au « principe de pleine concurrence » était indiquée.¹²⁹³

Nous avons vu dans la première partie que le « principe de pleine concurrence » n'a pas de force juridique contraignante. Toutefois, les pays membres de l'OCDE sont contraints de l'adopter. Tel n'est pas le cas du Brésil, car le Brésil n'est pas membre de l'OCDE. Le Brésil, membre des BRIC¹²⁹⁴, pays politiquement stable et disposant d'une économie performante, n'est pas contraint de se conformer aux règles de prix de transfert « océdéens ». Il ne fait pas partie des 36 pays membres de l'OCDE. Le pays s'est taillé de nouvelles règles plus adaptées à ses réalités. Adoptée en 1996 et modifiée plusieurs fois, la législation des prix de transfert au Brésil suit une logique spécifique. Elle est connue sous la désignation : système de la marge fixe ou système de la marge prédéterminée. Ce dispositif se singularise principalement par des règles imposant des marges fixes pour les importations et les exportations. C'est la divergence la plus importante en ce qu'elle fait de la loi brésilienne une particularité dans la régulation des prix de transfert dans le monde. Néanmoins, les méthodes préconisées par la loi brésilienne sont similaires à celles de l'OCDE tout en suggérant des modifications importantes qu'il convient d'aborder dans ce développement.

563. Les dispositifs juridique et administratif du Brésil

*Contexte économique*¹²⁹⁵ : Le Brésil est parmi l'un des acteurs principaux des échanges commerciaux mondiaux. L'économie du Brésil est essentiellement formée par l'agriculture et la transformation des produits agricoles. C'est le premier exportateur et producteur mondial de sucre, éthanol, café, jus d'orange, viande de poulet, viande bovine, et de soja, pour lequel il est deuxième exportateur mondial (45% à destination de la Chine). Tous ces produits font l'objet de recherches innovantes pour l'entreprise brésilienne de recherche agricole (EMBRAPA)¹²⁹⁶ et leur productivité augmente : 8% du PIB vient de l'industrie. Par ailleurs, le Brésil est également premier producteur mondial de fer (mines de Carajas reliées par une voie ferrée à l'Océan Atlantique), 2^{ème} d'aluminium, 4^{ème} producteur mondial d'automobiles et d'avions, au 6^{ème} rang pour la cellulose et le papier (à partir d'eucalyptus), etc.

A. Bases légales

564. *Source du droit international* : La transposition du PPC au Brésil a été réalisée par le réseau des conventions fiscales, dont la première a été conclue avec le Japon en 1966, par l'article 9(1) de la convention fiscale. Le pays a actuellement 32 conventions fiscales en vigueur. Concernant la hiérarchie des normes, les engagements internationaux sont au Brésil supérieurs aux lois internes.

565. *Source du droit interne* : La loi No. 9 430 du 27 décembre 1996 introduit les premières règles sur les prix de transfert au Brésil. Cette loi dispose l'application des méthodes traditionnelles telles la méthode du prix comparable sur le marché libre (ou CUP : Comparable Uncontrolled Price), la méthode du prix de revente (Resale Minus) et la méthode du coût majoré (Cost Plus) pour la détermination des rémunérations de pleine concurrence des entités étrangères implantées au Brésil. Par ailleurs, elle n'autorise pas l'application des méthodes OCDE dites transactionnelles (profit split et TNMM). La loi No. 9 430 a été modifiée par la loi No. 12 715 du 18 septembre 2012, laquelle ajoute une méthode CUP supplémentaire pour fixer le prix des exportations de produits de base et prévoit plusieurs marges fixes pour différents secteurs.

¹²⁹³ Marcos Aurélio Pereiro VALADÃO, UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries: Brazil Country Practices, 2017, at 527.

¹²⁹⁴ BRICS pour Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud. C'est le groupe des pays émergents.

¹²⁹⁵ « Le Brésil est passé de « pays du tiers monde », dans les années 1950-60, à « nouveau pays industriel » - NPI, dans les années 1970, puis à « pays à bas salaires et à capacité technologique - PBSCT » (Giraud, 1996), avant de devenir « émergent » dans les années 2000 ». in Martine Droulers, « Le Brésil, pays émergent », *Confins* [En ligne], 26 | 2016, mis en ligne le 22 février 2016, consulté le 22 mai 2019. URL : <http://journals.openedition.org/confins/10738> ; DOI : 10.4000/confins.10738

¹²⁹⁶ Créé en 1973, l'EMBRAPA est un organisme de recherche public, sous tutelle du Ministère de l'Agriculture, de l'Élevage et de l'Approvisionnement. Sa mission est de développer la recherche et l'innovation pour le développement durable au bénéfice de la société brésilienne. À ce jour, c'est une référence au niveau mondial.

D'emblée, ces méthodes sont similaires à celles préconisées par l'OCDE. Cependant, la loi fiscale brésilienne prévoit des textes d'application divergents par rapport à ceux prévus dans les lignes directrices OCDE (de 1995 puis de 2017 actuelle). Cette approche brésilienne tend vers une interprétation du PPC par rapport au contexte brésilien lequel *in fine* favorise l'approche forfaitaire. Pour y voir clair, ci-après un tableau récapitulatif des méthodes forfaitaires de détermination des prix de transfert brésiliennes, avec ces équivalents OCDE.

Les méthodes d'évaluation du prix de transfert de l'autorité fiscale du Brésil		
Équivalents OCDE	Importations	Exportations
	Loi 9 430, Section V, Article 18	Loi 9 430, Section V, Article 19 paragraphe 3
Méthode du prix comparable sur les marchés libres (Comparable Uncontrolled Price)	Méthode du prix comparable indépendant ¹²⁹⁷ <i>Preços Independentes Comparados (PIC)</i> Moyenne arithmétique pondérée des prix de biens, de services ou de droits, calculés sur le marché brésilien ou dans d'autres pays par la même entreprise ou d'autres entreprises pour des biens, de service ou de droits identiques ou similaires, dans des conditions de paiement similaires.	Méthode du prix de vente à l'exportation PVEX <i>Preço de Venda nas Exportações (PVEx)</i> Moyenne arithmétique des prix de vente sur le marché de l'exportation obtenue par l'entreprise auprès de tiers ou par un autre exportateur pour des biens, de services ou de droits dans des conditions de paiement similaires.
Méthode du prix de revente minoré Resale Price Method (RPM)	Méthode du prix de revente minoré du profit : <i>Preço de revenda menos lucro (PRL)</i> Moyenne arithmétique pondérée des prix de revente des biens, droits ou services importés (hors remises, commissions et taxes sur les ventes), avec une marge bénéficiaire fixée à 20%, ou 60% si les importations sont utilisées dans un processus de fabrication. De nouvelles marges ont été introduites en 2012 de 20 %, 30 % ou 40 % pour les différents secteurs économiques.	Méthode du prix de revente à l'étranger minoré du profit : <i>Preço de Venda por Atacado no País de Destino (PVA)</i> Moyenne arithmétique des prix de revente sur le marché d'exportation de biens, droits ou services identiques (hors taxes) avec une marge bénéficiaire fixe de 15 % pour les prix de gros ou de 30 % des prix de vente au détail
Méthode du coût de production majoré Cost Plus Method (CPM)	Méthode du coût de production majoré du profit : <i>Custo de Produção mais Lucro (CPL)</i> Moyenne des coûts de production pour produire des biens, droits ou services similaires ou identiques (avec impôts et taxes inclus), avec une marge bénéficiaire fixe de 20%.	Méthode du coût d'achat/production majoré du profit : <i>Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (CAP)</i> Moyenne des coûts d'acquisition ou de production de biens, de services ou de droits (impôts et taxes inclus), exportés perçus au Brésil et de 15% du profit sur la somme des coûts.
Méthode transactionnelle de la marge nette Transactional Net Margin Method (TNMM)	Non appliqué	Non appliqué
Méthode du partage du bénéfice Profit Split Method	Non appliqué	Non appliqué

¹²⁹⁷ Ces deux premières méthodes nécessitent l'application d'un ajustement. Cependant, contrairement à l'OCDE qui recommande l'ajustement de la comparabilité pour améliorer le résultat obtenu, le Brésil limite les ajustements qui peuvent être faites. Leur objectif paraît la sauvegarde de la prévisibilité juridique dans une précision mathématique.

Sixième méthode Sixth method	Prix côté à l'importation <i>Preço sob Cotação na Importação (PCI)</i> Moyenne arithmétique journalière du prix des matières premières mentionné dans les marchés boursiers ou d'échanges internationaux. ¹²⁹⁸	Prix côté à l'exportation <i>Preço sob Cotação na Exportação (PECEX)</i> Moyenne arithmétique journalière du prix des matières premières mentionné dans les marchés boursiers ou d'échanges internationaux
---------------------------------	--	---

Sources : Les informations sont basées du Rapport Brésil in P. Bento, L. Henrique, IBFD, « Brazil Report » in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2010 Editions) and *Transfer Pricing Features of Selected Countries 2016*, IBFD, 2016, at pp.423-432, *Brésil 1996* (Loi N° 9430) ; Sol Picciotto (2018), (Les traductions sont de l'auteur).

566. *Description des méthodes de simplification brésiliennes de l'application du PPC.* Nous pouvons remarquer les spécificités suivantes. Premièrement, la loi fixe les paramètres devant être pris en compte par les opérateurs économiques pour calculer le prix d'une transaction : coût à prendre en compte, taux de marges à appliquer à chaque type d'opération. Pour ce faire, la loi prévoit deux règles différentes selon le type d'activités : les importations sont prévues dans l'article 18 de la loi N°9430 et les exportations par l'article 19 paragraphe 3 de la loi N°9430. Deuxièmement, sont exclues du champ d'application de ces règles, les redevances en matière d'assistance technique scientifique, administrative ou similaires lesquelles restent soumises aux conditions de déductibilité contenues dans la législation en vigueur¹²⁹⁹. Troisièmement et non le moins important, la loi prévoit l'application d'une formule mathématique (i) et des marges fixes (ii) pour l'évaluation du prix du transfert.

1. L'évaluation du prix de transfert brésilien prévoit une approche forfaitaire

567. La majorité des méthodes brésiliennes font référence à l'utilisation de formules mathématiques, c'est-à-dire le prix de référence est constitué par le produit des marges prescrites dans la loi multipliée par la moyenne arithmétique du prix des biens, services ou droits observés dans les entreprises indépendantes, au Brésil ou en dehors du Brésil, ou la moyenne du prix de ses biens/services ou droits pour calculer le prix de référence.

À titre d'illustration, la méthode du prix de revente minoré du bénéfice (PRL) se définit comme la moyenne arithmétique des prix de revente des biens ou les droits, diminués : a) des remises inconditionnelles accordées ; b) des impôts et des contributions sur les ventes ; c) des commissions et des courtages payés ; d) de marges de bénéfice de 60 % calculées sur le prix de revente après remise des valeurs concernées dans les alinéas précédents et de la valeur agrégée dans le pays, dans l'hypothèse de biens importés appliqués à la production ou de 20 % calculé sur le prix de revente, dans les autres hypothèses.

La méthode du coût de production majoré du bénéfice (CPL) se définit comme le coût moyen de production de biens, services ou droits identiques ou similaires, dans les pays où ils ont été produits additionnés des impôts recouverts par ce pays, dans l'exportation, et de la marge de bénéfice de 20 % calculée sur le coût vérifié. Toutefois, le prix des produits destinés à l'exportation bénéficie d'une formule différente avec des taux de marge plus faible de l'ordre de 15 %.

2. L'évaluation du prix de transfert brésilien prévoit l'utilisation des marges fixes

La loi fixe les paramètres devant être pris en compte par les opérateurs économiques pour calculer le prix d'une transaction : coût à prendre en compte mais aussi du taux de marges à appliquer. Ce taux varie selon la méthode appliquée et selon les secteurs concernés : c'est le système de la marge fixe que nous examinerons dans le paragraphe qui suit.

¹²⁹⁸ La loi énumère la liste de marchés où les références peuvent être soutirées tels : Chicago Mercantile Exchange (CME), New York Mercantile Exchange (NYMEX), du London Metal Exchange (LME), Tokyo Commodity Exchange (TOCOM), Multi Commodity Exchange (MCX), et la China International Mining Exchange (CBMX). Le recours à des plateformes de données privées tels que Platts, Argus, le Metal Bulletin dans les cas où ces premières ne seraient pas suffisantes.

¹²⁹⁹ Article 18, para. 9 de la loi No 9430.

B. Le système de la marge fixe

568. La loi prescrit des taux de marges de pleine concurrence à appliquer sur les prix des importations et respectivement des exportations réalisées par une entreprise étrangère au Brésil. La loi prévoit que le Ministère des Finances est l'autorité habilitée à déterminer les marges à appliquer.¹³⁰⁰ En 2012, la loi brésilienne prévoit des marges fixes différentes par secteur économique.¹³⁰¹

1. Le système de marge fixe est une alternative simplifiée au PPC

Le système brésilien permet au contribuable de s'approprier la formule mathématique et de déterminer facilement le prix de référence. Ces marges fixes sont applicables pour l'utilisation de la méthode du prix de revente minoré (RPM) et la méthode du coût majoré (CPM).¹³⁰² C'est la divergence la plus importante en ce qu'elle fait de la loi brésilienne une particularité dans la régulation des prix de transfert dans le monde.

a. Le dispositif brésilien propose des règles de prix de transfert objectives

La loi brésilienne prescrit les marges de pleine concurrence donnant aux contribuables et à l'administration des marges objectives plutôt qu'une détermination de celles-ci par les propres moyens des parties prenantes. De cette manière, le processus de calcul du PPC traduit une interprétation objective de l'application du PPC. La transparence des marges publiées dans la loi permet d'écarter la démarche subjective qu'aurait connue l'administration ou le contribuable brésilien au sein d'une analyse traditionnelle du PPC : les résultats des analyses sont dépendants des diverses capacités d'analyses ainsi que des moyens dont disposent l'administration et les contribuables.

b. Le système de marge fixe poursuit un objectif de simplification

569. Ce dispositif brésilien se singularise par la fixation des marges par la loi. Elle facilite grandement la détermination du PPC dans la mesure où il n'est pas nécessaire d'effectuer le benchmark des activités ou des transactions comparables pour déterminer le niveau de profit de pleine concurrence. Cela permet de réduire la dépendance aux « comparables » qui a d'ailleurs fait l'objet des contraintes majeures des administrations fiscales.

Le dispositif brésilien offre clairement une simplification de la démarche de l'établissement du PPC. En effet, plusieurs études ont démontré que l'une des contraintes majeures des pays en développement résidaient dans la disponibilité et les accès à ces données comparables. T. Falção rappelle à juste titre que, « *Les pays en développement ne disposent pas de marchés vastes et ouverts fournissant des informations et des rapports accessibles sur les sociétés concurrentes commercialisant des produits de comparaison ou des produits similaires (...) parfois, une société peut être le seul producteur d'un type de produit spécifique, rendant ainsi impossible la recherche de produits comparables.* »¹³⁰³

Certains professionnels du droit brésilien précisent que « *(L)le Brésil joue un rôle de premier plan dans l'adaptation du régime fiscal international au contexte local en matière de prix de transfert: la*

¹³⁰⁰ Article 20 of Law N° 9,430/1996. Il dispose : « Conformément à l'article 20 de la loi no 9.430/1996, « le ministère des finances peut raisonnablement déterminer la marge bénéficiaire à appliquer ».

¹³⁰¹ Il peut sembler injuste d'utiliser des marges différentes d'une industrie à l'autre. Nous pensons que cela n'est vrai. En revanche, les différentes marges bénéficiaires reflètent la capacité des différentes activités à générer des bénéfices. Par exemple, les marges bénéficiaires pour les services sont plus élevées que les marges bénéficiaires pour la distribution des biens. A cet effet, le Manuel Prix de Transfert de l'ONU affirme que « *countries may establish different profit margins per economic sector, line of business or even more specifically according to the kind of goods or services* » (ONU, « Manual on TP », 2017, at D.1.9).

¹³⁰² Pour une explication plus détaillée de la mise en œuvre de ces méthodes voir : ONU, « Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert », 2017, D.1.

¹³⁰³ « *developing countries do not have wide and open markets providing accessible information and reports about competing companies commercializing comparables or similar products... sometimes, a company might be the only producer of a specific type of product, making the search of comparables impracticable if not impossible* » Tatiana FALÇAO, « Brazil's Approach to Transfer Pricing: A Viable Alternative to the Status Quo? », *Tax Management Transfer Pricing Report*, 2012, Vol. 20, N° 20.

répartition selon les formulaires en tant qu'adaptation du principe de pleine concurrence au contexte brésilien afin de réduire au minimum les coûts de mise en œuvre de la protection de la base d'imposition de la planification fiscale ». ¹³⁰⁴ Certains auteurs soutiennent que le Brésil a simplifié la méthodologie traditionnelle des PT de l'OCDE pour la rendre plus pratique ¹³⁰⁵.

Il est juste de constater que l'approche brésilienne favorise la simplicité. À cet effet, O. Marichal ¹³⁰⁶ souligne que ce système présente l'avantage de la simplicité et de la sécurité juridique car une fois l'ensemble des termes comptables connus, il suffit pour le contribuable de l'appliquer et pour l'Administration d'en contrôler l'application.

En définitive, le Brésil a prescrit dans sa législation des formulations opposées aux lignes directrices de l'OCDE et ne reconnaît pas les méthodes OCDE qui en découlent.

2. Le système de la marge fixe vs le PPC de l'OCDE

D'après les universitaires, en l'espèce le Professeur L. Eduardo ¹³⁰⁷, le système de la marge fixe est l'interprétation en droit interne de l'article 9(1) de la convention fiscale internationale signée par le Brésil. En vertu du concept de souveraineté fiscale nationale, l'État brésilien peut, au regard de cette prérogative adopter une interprétation locale du principe de pleine concurrence.

a. Le système de la marge fixe suppose une application brésilienne de l'article 9(1)

570. La loi brésilienne fournit une interprétation claire et objective l'article 9(1) de la convention fiscale. Cette interprétation brésilienne s'oppose aux commentaires de l'application de l'article 9(1) issus des lignes directrices de l'OCDE. À cet effet, aucune étude économique poussée et aucune analyse fonctionnelle ne sont nécessaires, ni aucune documentation des prix de transfert n'est requise. De surcroît, contrairement à l'OCDE qui recommande dans ses principes directeurs « la meilleure méthode » et la « méthode appropriée », la position brésilienne laisse la liberté au contribuable de choisir la méthode qui convient à son activité, et même si la raison du choix se traduit par une économie d'impôt à payer.

b. Les méthodes brésiennes de la marge fixe ne sont pas des « régimes de protection » au sens de l'OCDE

571. L'approche brésilienne de la marge fixe est une mesure de simplification qui peut être confondue avec un « régime de protection ». Il convient de rappeler la définition d'un régime de protection telle qu'établie par les lignes directrices de l'OCDE : « le régime de protection » prévoit des seuils de marges minimum et/ou maximum pour une catégorie soigneusement visée de transactions et/ou de contribuables.

Or, l'approche brésilienne de la marge fixe vise tous les contribuables sans exception aucune. Les dispositions prévoient, en effet, : « (qu'est) assujetti aux règles de prix de transfert au Brésil toutes transactions relatives aux biens, services, droits et intérêts effectués avec des parties étrangères

¹³⁰⁴ « (...) Brazil is a leader in adapting the international tax regime to the local context in transfer pricing: formulary apportionment as an adaptation of the ALP to the Brazilian context in order to minimize the enforcement cost of protecting the corporate income tax base from international tax planning ». V. Isabel CALICH and Joao D. ROLIM, « Transfer Pricing Disputes in Brazil » in E. Baistrocchi and Roxan (ed.), *Resolving Transfer Pricing Disputes: A Global Analysis*, Cambridge University Press, 2012, p.23.

¹³⁰⁵ « The fixed margins are proved very practical by many Practicians from tax Authorities and Academics from Brazil. In comparison to the ALP based assessment, it clearly lessen the burden of TP rules ». Ricardo M. GREGORIO, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*, SãoPaulo: Quartier Latin, 2011, p. 27. V. aussi : Luís E. SCHOUERI, « O Arm's Length como Principio ou como Standard Jurídico », Luís Eduardo Schoueri & João Francisco Bianco (eds.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 220.

¹³⁰⁶ Olivier MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *RDF*, 4 Juin 2015, n° 23, 392.

¹³⁰⁷ V. aussi : Luís E. SCHOUERI, *op.cit.*, 2016, p. 220.

liées¹³⁰⁸. Dès lors, le dispositif prévu par la loi brésilienne concerne toutes les entreprises associées implantées au Brésil. A titre d'exemple, la méthode PRL utilise la marge de 40 % pour le secteur pharmaceutique et 20% pour tous les secteurs restants. Aussi, ce régime brésilien n'est pas conforme aux conditions prévues dans les lignes directrices de l'OCDE ni la version 1995, ni la version révisée de 2010 sur les régimes de protection.

c. L'approche brésilienne est conforme aux conventions fiscales

572. Le Brésil possède une interprétation propre de l'article 9(1) dans son droit interne laquelle est opposée aux lignes directrices de l'OCDE. Le professeur S. Picciotto écrivait que « *le point de vue adopté au Brésil selon lequel ses méthodes de marge fixe sont compatibles avec les conventions fiscales, bien qu'elles ne soient pas compatibles avec les lignes directrices de l'OCDE, semble fondé.* »¹³⁰⁹ Mais le statut des lignes directrices de l'OCDE n'est pas clair.

Les méthodes de marges fixes ne constituent pas une violation de l'article 9(1) des conventions fiscales conclues par le Brésil¹³¹⁰. Nous avons vu que de nombreux auteurs ont corroboré cette affirmation.^{1311,1312} En effet, les explications tiennent des raisonnements suivants. Premièrement, les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE ne mentionnent aucune indication sur l'interprétation de l'article 9(1). Ils se réfèrent aux lignes directrices en tant que document qui « représente les principes internationalement reconnus », or le statut des lignes directrices n'est pas clair.

Deuxièmement, le Brésil n'est pas membre de l'OCDE (notamment pendant notre recherche. Il faudra noter qu'une demande d'accession du Brésil à l'OCDE a été en cours vers la fin de l'année 2019) et n'est pas lié aux lignes directrices de l'OCDE. Les lignes directrices fournissent les aides pour l'application du principe de pleine concurrence lesquelles s'appliquent qu'aux entités ayant un traité contenant cet article¹³¹³.

Troisièmement, la version 2001 du commentaire du modèle de l'ONU avait recommandé de suivre les lignes directrices de l'OCDE de 1995, mais les versions ultérieures ne l'ont pas fait. Or, la majorité des conventions fiscales du Brésil ont été conclues avant 1995.

§ 2. La « sixième méthode » en Argentine

573. La « sixième méthode » trouve son origine en Argentine en 2003. C'est une méthode de détermination des prix de transfert destinée uniquement pour les matières premières ou les produits de base. Il s'agit d'une mesure *unilatérale adoptée par l'administration fiscale argentine pour simplifier* l'analyse traditionnelle du principe de pleine concurrence. L'autorité fiscale argentine a développé cette méthode de manière claire et assez détaillée. Il convient de présenter les sources légales qui autorisent l'utilisation de la sixième méthode (A). Ensuite, de préciser ses modalités précises d'application (B). Il est important de noter que suite au projet BEPS de l'OCDE suivant l'action 10, la sixième méthode a récemment été admise comme étant une méthode qui n'est pas en conflit avec le principe internationalement admis.

¹³⁰⁸ La loi brésilienne prévoit la définition détaillée « de la notion d'entreprise liée ». Ce qui n'est pas le cas de la doctrine OCDE.

¹³⁰⁹ S. PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, p. 33.

¹³¹⁰ A ce jour, le nombre de conventions fiscales en vigueur au Brésil sont 32. V. http://www.worldwide-tax.com/brazil/brazil_double_taxation_agreements.asp consulté en février 2019.

¹³¹¹ UN, « Chapter 10: Brazil Practice »: Practical Manual on Transfer Pricing in Developing Countries, 2017, §.D.1.1.1 at 527. V. aussi : E. Baistrocchi (ed.), *art.cit.*, note .

¹³¹² Cité dans P. Bento and L. Henrique, *op.cit.*, at.424 ; V. aussi : S. PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, p. 33.

¹³¹³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, éd. OECD, Paris, 2017, p. 226.

A. Les bases légales

574. La sixième méthode est prévue par la législation primaire (loi N° 25 063 du 30 décembre 1998) et insérée par la suite dans le code général des impôts (L'article 15 au paragraphe 6 de l'impôt sur le revenu)

1. La loi N° 25 063 du 30 décembre 1998

L'Argentine introduit dans son droit interne le principe de pleine concurrence et les lignes directrices de l'OCDE suivant la loi N°25 063 du 30 décembre 1998.¹³¹⁴

a. Les dispositions fiscales de l'Argentine intègrent le PPC et les lignes directrices de l'OCDE.

575. La loi prévoit les méthodes transactionnelles traditionnelles (la méthode des prix comparables sur le marché, la méthode de la revente et la méthode du prix de revient majoré) et les méthodes transactionnelles des bénéfiques (méthode transactionnelle de la marge nette et méthode du partage des bénéfiques) telles que recommandées par les lignes directrices de l'OCDE de 1995.¹³¹⁵

b. Les dispositions autorisant la prescription d'une autre méthode

576. En 2003, la sixième méthode a été introduite en Argentine dans l'article 15 paragraphe 6 de la loi relative à l'impôt sur les bénéfiques.¹³¹⁶ Selon V. Grondona, elle est appelée « sixième méthode » car elle a été incorporée aux cinq autres méthodes d'évaluation des prix de transfert existantes¹³¹⁷.

2. L'article 15 paragraphe 6 de l'impôt sur le revenu

577. L'article 15 paragraphe 6 de l'impôt sur le revenu prévoit l'utilisation de la « sixième méthode » dans les conditions énumérées ci-après¹³¹⁸ dont respectivement les transactions de matières

¹³¹⁴ Loi N° 25,063 du 30 décembre 1998, modifiée par la loi N° 25,239 et loi No 25,784. L'Argentine n'est pas membre de l'OCDE. Voir PWC, « Argentina Report », International Transfer Pricing, 2013, p. 218-231. <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/argentina.pdf>. Dans le rapport national de l'Argentine de l'IFA, E. Baistrocchi a indiqué que « *The Argentine domestic legal framework has evolved to achieve greater consistency, first with the League of Nations 1933 Carroll Report and then with the 1995 version of the OECD guidelines. This convergence was reinforced by the implementation of the arm's length standard (ALP) in the Argentine tax treaty network in 1966.* »: Eduardo A. BAISTROCCHI, « Argentina: Branch Reports », in *General Reports*, IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 102B, 2017, p. 91.

¹³¹⁵ Les méthodes de détermination du prix de pleine concurrence listées dans la Section 15 de l'*Income Tax Law* (ITL) sont les mêmes que celles recommandées par l'OCDE dans ses lignes directrices, mises à part les méthodes spécifiques. Voir : Eduardo A. BAISTROCCHI, « Argentina: Branch Reports », in *General Reports*, IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 102B, 2017, p. 91-110. Par ailleurs, le rapport souligne que « *OECD TPG may be used to interpret the TP provisions of when applying such provisions to the transactions under analysis, since the OECD TPG are implicitly embedded in those provisions. The Argentina rules on TP are applicable for transactions between related parties located abroad, or with entities located in countries of low or zero taxation. In addition, the Argentina TP methods are applicable to transactions ranging from the transfers of tangible (except for commodities) and intangible property, services, financial transactions, and licensing of intangible property.* »

¹³¹⁶ Art. 15 of the Income Tax Act (tel que modifié par la loi N°25,063): « It replaced the « import/exports clause » en vigueur depuis 1943. V. : V. Grondona and A. Knobel, *Transfer Pricing in Argentina 1932- 2015*, ICTD Working Paper, 2017, p.29. Il cite : « *Thus, from 1943, and until the introduction of the Sixth Method for commodity valuation in 2003, exports and imports were valued using the wholesale price at destination and origin, respectively (locally referred to as the 'exports and imports clause')* ».

¹³¹⁷ Veronica GRONDONA, *Transfer Pricing: Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing, Tax Cooperation Policy Brief*, South Centre, May 2018, N° 2.

¹³¹⁸ Les conditions de l'utilisation de la sixième méthode sont listées comme indiqué ci-après : « *In the case of commodity exports to associated offshore traders who are not the effective recipients of the commodities, it will be deemed that the best method to determine income sourced in the Argentine Republic is the market price when goods are shipped regardless of the price agreed on with the offshore trader. However, if the price agreed on with the offshore trader is higher than the market price at the aforementioned time [of shipping], the first price [agreed*

premières, lorsque les transactions (exportations/importations) des biens corporels font intervenir des intermédiaires. Dès lors, la sixième méthode prévoit l'utilisation du « prix coté » à la date de l'expédition des biens tout en respectant les conditions suivantes : (a) uniquement pour les exportations des matières premières, (b) lorsque que les transactions recourent à un négociant international.

B. Une simplification de la mise en œuvre du PPC

1. Le fonctionnement de la méthode

578. La sixième méthode précise que le prix de transfert doit être déterminé en fonction du prix publiquement coté sur le marché international (comme le London Metal Exchange, le Platts) à la *date d'expédition des biens échangés*.¹³¹⁹

a. L'utilisation des « prix cotés » comme prix de référence

La disposition fiscale prévoit l'utilisation des « prix cotés » accessibles publiquement pour déterminer les prix des biens échangés entre entreprises associées. *Cela* suggère l'utilisation de bases de données publiques dont la législation secondaire devrait lister les bases de données à utiliser. Il y a un avantage financier par rapport au recours à cette méthode car les bases de données publiques sont gratuites. De cette manière, les contribuables et les autorités fiscales n'auront à payer des frais d'abonnement élevés. La législation fiscale argentine fournit une liste exhaustive des bases de données publiques internationales auxquelles les contribuables et les autorités fiscales devraient se référer afin de déterminer le prix de pleine concurrence.¹³²⁰ L'utilisation de bases de données privées n'est pas indiquée par la sixième méthode.

579. L'utilisation de la sixième méthode signifie que les prix de référence seront disponibles sur un pied d'égalité pour l'autorité fiscale et le contribuable. Toutefois, elle suppose une analyse des transactions : les conditions de la transaction entre entreprises associées et entreprises indépendantes devraient être établies. Les documentations relatives aux transactions (exportations/importations) détaillant les conditions convenues dans les transactions sont tout de même requis.¹³²¹

Lorsque des différences avec les prix cotés disponibles existent, un ajustement de la comparabilité est nécessaire. Nous ne sommes pas en connaissance d'un instrument ou de réglementations argentine qui fournissent des détails sur l'ajustement de comparabilité.

b. L'importance de la date à prendre compte pour établir la référence du prix

580. La loi argentine précise que la *date d'expédition* des biens corporels doit être prise en compte comme le prix de référence. Cette date revêt une importance particulière. Elle permet non seulement de garantir la traçabilité des échanges lors d'une vérification par l'administration fiscale auprès de l'administration des douanes. Mais elle dissuade le groupe multinational de procéder à un transfert de

on] will be the relevant one to ascertain the transfer pricing of the transaction. This method will not be applied if the taxpayer demonstrates beyond a doubt that the offshore trader concurrently meets the following [three] requisites: (a) to have an effective presence in the [offshore] resident territory, a commercial establishment through which its businesses are administered and meet the [local] legal requirements of incorporation, registration and sub- mission of accounting books. The assets, risks, and functions should be consistent with the volumes of the transactions; (b) its core business should not consist in either obtaining passive income or the commercial intermediation of goods from or to the Argentine Republic with other members of the group; (c) its international trade with other associated enterprises of the same group may not exceed 30 per cent of the annual total transactions concluded by the offshore trader. »

¹³¹⁹ Véronica GRONDONA and Andres KNOBEL, *Transfer Pricing in Argentina 1932- 2015*, ICTD Working Paper, 2017, N° 63, p.19.

¹³²⁰ La base de données des Perspectives de l'économie mondiale (PEM) du FMI est une base de données publique bien connue et en ligne, qui contient des données mensuelles/annuelles moyennes sur les prix des produits de base dans le monde. <<http://www.imf.org/external/np/res/commod/index.aspx>>

¹³²¹ Véronica GRONDONA, *Transfer Pricing: Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing, Tax Cooperation Policy Brief*, South Centre, N° 2, May 2018.

bénéfices. L'utilisation d'une autre date de référence, par exemple la date de la transaction pourrait inciter l'entreprise à déclarer un prix plus favorable. Ce qui impacterait les revenus imposables.

c. Cette méthode réduit la difficulté de l'analyse de comparabilité

L'application de la sixième méthode en Argentine est une version simplifiée de la méthode du prix comparable sur le marché libre¹³²². Aucune analyse de comparabilité poussée des transactions n'est requise. Toutefois, une réflexion sur l'ajustement de comparabilités est nécessaire.¹³²³

En d'autres termes, la vérification du prix de référence par l'administration fiscale est à moitié réalisée, car la sixième méthode établit la recherche de transactions indépendantes économiquement similaires aux transactions liées¹³²⁴. Il convient par la suite d'étudier les ajustements afin de supprimer toutes différences matérielles entre elles.¹³²⁵

2. L'objectivité de la sixième méthode

Les prix cotés ne sont pas des prix subjectifs car ils ne sont pas fixés par une personne ou une entité (sauf en cas d'un contrôle des prix par l'État). Ils résultent de l'interaction entre l'offre et la demande sur le marché pour une certaine quantité d'une catégorie de produit à un instant précis. Ils sont obtenus par exemple le London Metal Exchange, le Chicago Board of Trade ou le Tokyo Grain Exchange), ou auprès d'agences spécialisées dans la collecte des prix (comme Platts, Argus ou Bloomberg). De plus, il est amplement établi que les prix cotés sont utilisés comme référence ou prix repère par des parties indépendantes qui doivent fixer les prix lors d'une transaction portant sur des produits de base.

a. La sixième méthode de l'Argentine est certifiée conforme au PPC

581. Le rapport 2015 de l'OCDE, Action 10, sur les transactions de matières premières, a implicitement soutenu la sixième méthode argentine¹³²⁶. Les Principes applicables en matière de prix de transfert, dans leur version 2017 actuelle, indiquent que la méthode du prix comparable sur le marché libre est une méthode de prix de transfert appropriée en cas de transactions portant sur des produits de base. Ils énoncent : « (L)a méthode du prix comparable sur le marché libre peut être la méthode de prix de transfert la plus appropriée pour établir le prix de pleine concurrence du transfert entre entreprises associées de produits de base pour lesquels un prix coté, ou prix public, est disponible (« prix coté ») *sous réserve que les conditions de la transaction entre entreprises associées et celles propres au prix coté soient comparables.* »¹³²⁷

La Zambie a introduit un concept similaire pour le secteur minier.

¹³²² Selon la méthode du prix comparable sur le marché libre, le prix de pleine concurrence applicable à des transactions portant sur des produits de base peut être déterminé en se référant à des transactions sur le marché libre comparables et à des accords entre parties indépendantes comparables, représentés par le prix coté des produits de base durant la période concernée obtenu auprès d'un marché d'échange de produits de base international ou national.

¹³²³ cf para. Précédent.

¹³²⁴ Une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction entre sociétés liées si l'une des deux conditions suivantes est remplie. Premièrement, aucune différence entre les transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre. Deuxièmement, des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. OCDE, « Principes OCDE », 2017, §.2.7-2.16, 2.34.

¹³²⁵ La recherche de transactions comparables se fera au moyen de bases de données. Les transactions utilisées n'étant que similaires aux contrats intra-groupes, elles présenteront généralement avec ces dernières des différences économiques. Les ajustements ont pour objet d'affiner toutes différences matérielles pouvant exister entre l'entreprise étudiée et les entreprises comparables.

¹³²⁶ V. OCDE, BEPS Action 10 : Transfer Pricing Aspects of Cross-Border Commodity Transactions, Paris, 2015.

¹³²⁷ OCDE, « Principes OCDE », 2017, Chapitre II- Section B.

b. Des variétés de sixième méthode existent

582. La sixième méthode est une méthode assez populaire¹³²⁸. Plusieurs États ont adopté cette méthode sous des conditions différentes. Une étude récente de V. Grondona donne un aperçu général des pratiques de la sixième méthode.¹³²⁹ Il est assez intéressant d'illustrer que la sixième méthode de l'Argentine est conforme au PPC, et qu'un concept similaire a été adopté en Zambie mais avec une approche un peu différente.

c. La sixième méthode en Zambie

583. Le gouvernement zambien a introduit la sixième méthode dans le code général des impôts. Il exige que cette méthode soit utilisée lors de la détermination du « prix de référence ». Le champ d'application de cette mesure est limité uniquement aux exportations des métaux de base. Les dispositions du code général des impôts (édition 2012) correspondantes sont prévues à l'article 2(1) qui donne la définition de ce qui doit être entendu par les « métaux de base »¹³³⁰. L'article 97 aux paragraphes 13 et 14 détermine le champ d'application de la méthode et précise la notion de « prix de référence » avec ses modes de calcul.

Le « prix de référence » est déterminé par l'Article 97a aux paragraphes 13 et 14 qui cite : « *(N)onobstant les dispositions de la présente Loi, pour toute transaction portant sur la vente directe ou indirecte de métaux de base, de substances contenant des métaux de base ou de métaux précieux réalisée entre des parties liées ou associées, le prix de vente applicable de ces métaux ou de ces métaux récupérables est le prix de référence.* »

Le même article précise les modalités d'application pour la détermination du « prix de référence » qui prévoit de multiples définitions, c'est-à-dire « *la moyenne mensuelle des prix au comptant au London Metal Exchange ; la moyenne mensuelle des prix au comptant au Metal Bulletin dans la mesure où le prix du métal de base ou du métal précieux n'est pas coté au London Metal Exchange ; la moyenne mensuelle des prix au comptant sur toute autre bourse de métaux approuvée par le Commissaire général dans la mesure où le prix du métal de base ou du métal précieux n'est pas coté au London Metal Exchange ou au Metal Bulletin ; ou la moyenne mensuelle des prix au comptant au London Metal Exchange, la moyenne mensuelle des prix au comptant à la bourse des métaux agréée par le Commissaire général, moins toute remise au titre d'une faible qualité ou teneur.* »

Cette approche zambienne est similaire à la 6ème méthode en Argentine dans la mesure où elle vise également les matières premières, en l'espèce les exportations des métaux entre entités associées. Toutefois, elle s'en écarte par la mise en place d'un mode de calcul du prix de référence qui est différent. La loi zambienne prévoit l'application la moyenne mathématique des prix au comptant. Ces prix sont référencés dans des bases de données publiques approuvées par l'autorité compétente de l'État. Une étude récente de A. Readhead indique que l'autorité fiscale de la Zambie connue sous la dénomination « *Zambian Revenue Authority (ZRA)* » et les sociétés minières ont eu une expérience positive de la sixième méthode.¹³³¹

¹³²⁸ Selon le Manuel des prix de transfert des Nations Unies, la sixième méthode a été adoptée dans de nombreux pays d'Amérique latine, dont le Brésil, la République dominicaine et le Salvador.

¹³²⁹ Véronica GRONDONA, *art.cit.*, 2018, p.5.

¹³³⁰ L'article 2(1) de la loi de l'impôt sur les revenus en Zambie prévoit la définition de « *métal de base* ». C'est « *un métal non précieux qui est courant, chimiquement actif, ou les deux à la fois, et qui renferme du fer, du cuivre, du nickel, de l'aluminium, du zinc, de l'étain, du magnésium, du cobalt, du manganèse, du titane, du scandium, du vanadium et du chrome* ».

¹³³¹ Alexandra READHEAD, « *Special Rules for Commodity Sales: Zambia's Use of the Sixth Method* », Natural Resource Governance Institute, 2017. < <https://resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/special-rules-for-commodity-sales-zambia-sixth-method.pdf> > consulté en mai 2019.

§ 3. Le régime de protection en Inde¹³³²

584. Contrairement aux deux méthodologies mentionnées ci-dessus, le régime de protection n'a pas été créé par l'Inde. Son origine n'a pas été défini. La majorité des pays de l'OCDE a déjà introduit le régime de protection¹³³³. De même, certains pays émergents comme le Brésil, l'Inde et le Mexique¹³³⁴ ont un régime de protection en matière de prix de transfert. Cependant, l'Inde et le Mexique sont particulièrement connus comme les pionniers dans l'utilisation de ce régime.

En Inde, la mise en place d'un régime de protection répond à un objectif particulier dont celui de réduire les contentieux fiscaux en matière de prix de transfert lesquels se multipliaient. S'agissant d'un régime de protection qui a été abordé dans les développements précédents, ce paragraphe montrera essentiellement l'expérience indienne.

A. Bases légales

Sources légales. Le régime de protection indien est prévu par la législation primaire dénommée « *Income Tax Act, 1961* » et par la législation secondaire désignée par « *Income Tax Rules, 1962* ».

1. « *Income Tax Act de 1961* » introduit les premières règles liées aux entreprises liées en Inde

585. En Inde, la loi sur l'impôt sur le revenu « *Income Tax Act, 1961* » contenait des dispositions selon laquelle, lorsqu'il existait un « lien de dépendance étroit » entre un contribuable indien et une entité étrangère, le revenu « raisonnablement attribuable » aux opérations en Inde devrait être imposé en Inde. Ces dispositions précisent que lorsqu'il n'est pas facile de déterminer le revenu de l'entité en Inde, ceci devrait être calculé en fonction des critères suivants : (i) un pourcentage raisonnable du chiffre d'affaires en Inde, ou (ii) une proportion des bénéfices mondiaux en appliquant le rapport entre les recettes indiennes et mondiales, ou (iii) une autre méthode appropriée¹³³⁵. En 2001, ces règles ont été remplacées par des règles en matière de prix de transfert fondées sur les lignes directrices de l'OCDE

2. Section 92C de l'*Income Tax Act de 1961* introduit les règles de prix de transfert conforme au PPC

586. En 2001, la section 92C de la loi sur le revenu introduit les règles de prix de transfert en Inde, intégrant le « principe de pleine concurrence »¹³³⁶ en faisant référence aux cinq méthodes approuvées par l'OCDE.¹³³⁷ Toutefois, l'autorité indienne spécifie que : « *(L)a législation indienne ne fait pas directement référence au « principe de pleine concurrence* ». Cependant, la législation indienne fait

¹³³² UN, « *Manual TP* », India: D.3.2.5. Le gouvernement de l'Inde dispose d'un site Web dédié qui contient des informations complètes sur les dernières dispositions de la législation fiscale et des règles, circulaires et instructions connexes, y compris sur les prix de transfert. On peut y accéder à l'adresse suivante <http://www.incometaxindia.gov.in>.

¹³³³ Australia, Austria, Japan, Netherlands, New Zealand, Singapore, Slovenia, South Africa, United States. Voir: OCDE, « *Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures – 2012 update* », 2012, para. 33. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50517144.pdf> (Consulté en Septembre 2017).

¹³³⁴ Depuis les années 1990, le Mexique a mis en place un régime de protection (en anglais, « *safe harbour rule* ») pour les « *Maquiladoras* ». V. UN, *Manual on TP*, para D.4..8, at 610.

¹³³⁵ Butani MUKESH, « *Transfer Pricing Disputes in India* », in E. Baistrocchi and I. Roxan (eds), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012, p. 584-633.

¹³³⁶ Section 92C of *Income-tax Act, 1961* : définit l'application du principe de pleine concurrence. <http://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx>.

¹³³⁷ Pour le calcul du revenu du PPC, une nouvelle section 92(1) de la loi de l'impôt sur le revenu se lit comme suit : « *Any income arising from an international transaction shall be computed having regard to the arm's length price. Explanation – For the removal of doubts, it is hereby clarified that the allowance for any expense or interest arising from an international transaction shall also be determined having regard to the arm's length price* ».

référence à la détermination du « prix de pleine concurrence » qui est déterminé sur la base du principe de pleine concurrence. »¹³³⁸

587. **Origine du régime de protection indien.** La loi fiscale indienne prévoit que doit être utilisée « la méthode la plus appropriée », compte tenu de la nature de l'opération ou des fonctions effectuées, ou de tout autre facteur pertinent que l'autorité fiscale indienne, désignée par le « Central Board of Direct Taxes », peut prescrire.¹³³⁹

Il a été signalé que l'application du PPC en Inde avait entraîné l'accroissement des contentieux fiscaux en matière de prix de transfert, classant l'Inde parmi le pays ayant le nombre le plus élevé de différends prix de transfert.¹³⁴⁰ A titre d'illustration, M. Butani rapporte 3 000 affaires devant les tribunaux depuis 2012.¹³⁴¹ Les affaires indiennes représentent 70 % des litiges en matière de prix de transfert dans le monde, en nombre d'affaires¹³⁴². Un résumé des décisions des tribunaux fiscaux publiées par un avocat indien contient 2 000 affaires pour la seule année 2017, dont 1 200 concernent des prix de transfert.¹³⁴³

L'inquiétude suscitée par le volume de contentieux fiscaux a conduit à l'adoption en 2009 d'une disposition habilitant le Conseil central des impôts directs à fixer des « régimes de protection ». L'Inde redéfinit ainsi le régime de protection comme « les circonstances dans lesquelles l'administration fiscale doit accepter le prix de transfert déclaré par l'assujetti »¹³⁴⁴.

En 2013, les règles concernant le régime de protection ont été développées dans les « *Income-Tax Rules* » 10TA à 10TG, dont l'objectif de ces règles était de réduire le nombre de contentieux en matière de prix de transfert.¹³⁴⁵

3. Dispositions internes autorisant l'utilisation du régime de protection

588. En 2009, une nouvelle disposition a été ajoutée au code général des impôts pour permettre la mise en place du régime de protection en matière de prix de transfert.¹³⁴⁶ Toutefois, les dispositions détaillant son application ne sont entrées en vigueur qu'en 2013.

¹³³⁸ « Indian legislation does not directly refer to the « arm's length principle ». However, Indian legislation refers to determination of « arm's length price » which is determined on the basis of arm's length principle. Cité dans OECD, « India Transfer Pricing Country Profile 2018 », <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-india.pdf>>. Consulté en mars 2018.

¹³³⁹ Rule 10B and 10AB of Income-tax Rules: <http://www.incometaxindia.gov.in/pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx>.

¹³⁴⁰ D. SUPEKAR and A. DHADPHALE, « Indian Tax Tribunal Establishes Special Benches for Transfer Pricing Cases », *TNI*, 2012, N° 69, p. 339-340. V. aussi : Xavier DALUZEAU et al. S, *Prix de transfert: Détermination, Justification et gestion des différends*. Ed. Francis Lefebvre, 3^e édition, 2016, at. 307, para. 2324.

¹³⁴¹ D. SUPEKAR and A. DHADPHALE, *art.cit*, p. 339.

¹³⁴² Ibidem.

¹³⁴³ Pour plus de détails sur les importantes décisions en matière de prix de transfert en Inde, v. S.M. LALA, *Digest of Important Judgments on Transfer Pricing, International Tax and Domestic Tax*, 2018. <http://smltaxchamber.com/wp-content/uploads/2018/02/Digest-of-2000-Important-judgments-2017.pdf>

¹³⁴⁴ Selon l'autorité fiscale indienne, le régime de protection est décrit de la manière suivante : « *safe harbor rules are circumstances in which tax authority shall accept the transfer price declared by the taxpayers* » (*India Income-Tax Rules, Section 92CB*), dont la raison d'être consiste de réduire les litiges en matière de prix de transfert.

¹³⁴⁵ Mehsana, Mehsana District Co-operative vs. DCIT, Gujarat High Court, 2018. <http://itatonline.org/archives/mehsana-district-co-operative-vs-dcit-gujarat-high-court-s-92cb-transfer-pricing-safe-harbour-rules-if-the-assessee-has-exercised-the-safe-harbour-option-under-rule-10thd1-the-a-has-not-passed/>.

¹³⁴⁶ Tax Act Section 92CB, inserted by Finance Act 2009 s.42.

La loi 2013 prévoit que le revenu imposable réputé être conforme au principe pleine concurrence est égal au produit d'une marge opérationnelle minimale par le montant des frais d'exploitation. (CBDT 2013) Les seuils de marges varient en fonction du secteur d'activités.¹³⁴⁷

B. Les modalités d'application du régime de protection indien

589. Le régime de protection indien consiste en une mesure unilatérale décidée par le gouvernement indien pour répondre au contexte indien en matière de prix de transfert. Il convient de souligner qu'il y a des points communs et des différences avec le régime de protection « orthodoxe » de l'OCDE. De façon similaire, le régime de protection indien est également *optionnel*. Le contribuable indien peut choisir d'opter ou de dés-opter à ce régime. Par ailleurs, il vise « les transactions à faible valeur ajoutée ». Cependant, contrairement au régime de protection « orthodoxe », le régime de protection indien exige que les contribuables éligibles fournissent des documentations spécifiques en matière de prix de transfert. Les obligations documentaires sont maintenues. Et il ferme l'accès aux procédures de règlement des différends, notamment les procédures à l'amiable prévues à l'article 23 des conventions fiscales. Il convient de décrire le champ d'application du régime de protection indien.

1. La loi prévoit les transactions éligibles au régime de protection

590. La loi fiscale indienne précise les transactions éligibles¹³⁴⁸ au régime de protection. En Inde, le régime de protection couvre les secteurs d'activité comme les services de développement de logiciels ou de services liés à la technologie de l'information, les services d'externalisation du processus d'entreprise et de la connaissance ; les services de contrats de recherche et de développement pour le développement de logiciels ; les recherches et développement (R-D) contractuelles en matière de produits pharmaceutiques, les prêts intragroupes et les services de garanties de sociétés ; et la fabrication et exportation de composants automobiles, pour 90 % desquels l'entité devrait être le fabricant du matériel original.

En d'autres termes, seuls les contribuables réalisant ces activités pourront demander leur certificat d'éligibilité au régime de protection.

2. Le mécanisme d'éligibilité des entités indiennes au régime de protection

591. Les entreprises qui œuvrent dans les secteurs précités pourraient la certification d'éligibilité par l'administration fiscale. Cette dernière devrait approuver la désignation sectorielle et vérifier que l'opération n'impliquerait pas de « risques significatifs ». En d'autres termes, l'entité liée étrangère remplit la plupart des fonctions économiquement significatives, fournit les fonds, les biens incorporels et les autres actifs économiquement significatifs, et peut contrôler les activités. Une fois certifiée par l'administration fiscale indienne, le processus normal de vérification de prix de transfert ne s'applique pas. Une documentation en matière de prix de transfert doit cependant être constituée.

592. Dans le cadre du régime de protection indien, l'autorité fiscale indienne doit accepter la politique de prix de transfert du contribuable certifié qui a opté¹³⁴⁹ pour le régime de protection. En contrepartie, les contribuables doivent se conformer aux seuils de marges définis dans le régime de protection. L'option est valable pour une période qui ne peut excéder 5 ans.¹³⁵⁰ Il est important de préciser que quand l'option pour le régime de protection est exercée, le contribuable ne peut pas invoquer la « procédure amiable prévue à l'article 25 de la Convention Modèle OCDE » pour résoudre les contentieux en vertu des conventions fiscales.¹³⁵¹

593. Le régime de protection fournit dans ses modalités d'application les seuils des marges qui sont évalués ou estimés conformes au principe de pleine concurrence. Ces seuils de marges varient en

¹³⁴⁷ India-CBDT 2013 : Rule 10TD.

¹³⁴⁸ Rule 10TD, Income Tax Rules.

¹³⁴⁹ L'option est valable pour une période qui ne peut excéder 5 ans. Le contribuable peut « dés-opter » à tout moment du régime de protection durant la période de 5 ans.

¹³⁵⁰ India-CBDT 2013: Rule 10TG.

¹³⁵¹ India-CBDT 2013: Rule 10TG.

fonction du secteur d'activités. De manière générale, les marges sont estimées à 20 % pour le développement de logiciels, ou 22 % si le total des transactions dépassait 100 % du RIN (Roupie indienne) (environ 13,6 millions de dollars des États-Unis)¹³⁵² ; 25 % pour l'externalisation des processus de connaissance ; et 12 % pour la fabrication de composants automobiles non essentiels, soit 8,5 %. Pour des prêts intra-groupes, les seuils de marge ne peut être inférieurs au taux de base de la « State Bank of India », c'est-à-dire, plus 150 ou 300 points de base (selon la valeur agrégée des transactions). Pour des services de garantie de sociétés, ils ne peuvent être inférieurs à 2% ou 1,75% par an (selon la valeur des montants garantis).

Exception. Le régime de protection n'est pas ouvert aux contribuables dont l'entreprise associée est située dans un pays à faible fiscalité (où le taux de l'impôt sur les bénéfices inférieur à 15%)¹³⁵³.

Étant donné que le Mexique est également pionnier en matière de régime de protection, il est peut-être intéressant de voir brièvement le régime de protection mexicain.

3. Illustration du régime de protection du Mexique¹³⁵⁴

594. Les « **Maquiladoras** ». Ce sont simplement des entreprises manufacturières installées en Mexique. Mais elles sont en principe des sociétés détenues par des sociétés étrangères. Les Maquiladoras sont spécialisées dans l'assemblage, la fabrication, la transformation ou la réparation de produits importés destinés à être réexportés. Elles peuvent importer en exonération de droits de douanes les produits qui seront assemblés, fabriqués, transformés ou réparés en vue d'une réexportation. Lorsque les « Maquiladoras » avaient décidé d'opter pour le régime de protection en matière de prix de transfert, leur revenu imposable était défini en fonction de leurs actifs ou de leurs coûts (en appliquant un pourcentage fixe). Leur revenu imposable était réputé être conforme au principe de pleine concurrence s'il était égal à la plus élevée des deux valeurs suivantes : 6,9% de ses actifs ou 6,5% de ses coûts d'exploitation.

Le régime de protection des Maquiladoras nous permet de constater que les modalités d'application de ce régime sont précisées au préalable.

TRANSITION VERS LE SECOND CHAPITRE

595. Ce chapitre a mis en évidence les approches de simplification qui ont pour objet de pallier aux complexités des règles de prix de transfert. Il a également permis d'observer l'existence de règles simples et transparentes en matière de prix de transfert. Nous avons mis en évidence deux catégories d'approches dont les « approches orthodoxes » qui sont fondées sur leur conformité aux recommandations de l'OCDE, et les « approches non-orthodoxes » qui ne sont pas nécessairement alignées aux recommandations de l'OCDE en matière de prix de transfert. Notre analyse a tenté de mettre en évidence les pratiques des pays émergents et de souligner la nécessité de répondre aux préoccupations suivant le contexte local. La lutte permanente contre l'érosion de la base d'imposition a vu naître la mise en place des mesures unilatérales comme la méthode brésilienne de marge fixe, le régime de protection indien, et la sixième méthode de l'Argentine.

Nous tenterons d'examiner dans le chapitre suivant dans quelles mesures ces approches de simplification permettraient dans un premier temps de protéger les bases imposables des pays en développement contre le transfert indirect des bénéfices. Et dans un second temps d'analyser les enseignements que ces mesures de simplification pourraient apporter pour les pays en développement. Notre hypothèse est que ces approches sont susceptibles d'inspirer les administrations fiscales des pays en développement, car non seulement ce sont des approches

¹³⁵² US\$ 1 = INR 73.2 (www.xe.com/currencyconverter/ – 2 Nov 2018)

¹³⁵³ India-CBDT 2013: Rule 10TG.

¹³⁵⁴ Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, Transfer Pricing: Study on the Feasibility of Introducing Safe Harbour Provisions in ECOWAS Countries, European Commission, 2017.

pragmatiques, mais elles présentent beaucoup d'avantages comme la facilité d'administration et la prévisibilité.

CHAPITRE 2. LES ENSEIGNEMENTS À TIRER POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

596. **Une approche administrative pragmatique de règles régissant les prix de transfert.** Partant du constat que les pays en développement ont des besoins spécifiques pour préserver leur base imposable par rapport à l'érosion de la base d'imposition, causée par les manipulations agressives des prix de transfert par les EMNs – ces besoins peuvent être différents de ceux des économies développées. Nous suggérons une approche pragmatique pour la vérification des prix de transfert. En d'autres termes, nous pensons qu'il serait primordial de proposer des règles fiscales simples et transparentes afin que la gestion administrative ne pose de nouvelles contraintes. En d'autres termes, nous pensons qu'il serait primordial de proposer des règles simples et transparentes afin que la gestion administrative des règles en matière de prix de transfert ne pose de nouvelles contraintes.

597. **Les enseignements à tirer des pays émergents.** Ce chapitre tentera de réfléchir sur la mise en place de règles pragmatiques en matière de prix de transfert sur le court-terme dans les PED en s'inspirant des alternatives pratiques dans les pays émergents. Pour ce faire, il examinera la réforme de politique fiscale appropriée en matière de prix de transfert dans les PED. Il sera aussi nécessaire d'explorer les littératures existantes par rapport aux grands principes fiscaux à privilégier lors de la mise en place de réformes fiscales nécessaires au niveau local tout en analysant leur interaction au niveau international ou global.

598. Pour une meilleure compréhension, il convient dans un premier temps d'évaluer et de porter un regard critique sur les mesures de simplification en matière de prix de transfert adoptées dans les pays émergents (**Section 1**). Dans un second temps, nous allons réfléchir sur les différentes possibilités sur la transposition de ces mesures dans les pays en développement (**Section 2**).

599. **Mise en garde.** Il convient de noter que les mesures de simplification que nous proposerons sont principalement des mesures unilatérales. Sachant que les règles d'imposition d'une EMN nécessitent des mesures globales, c'est-à-dire que les mesures adoptées soient réfléchies et concertées au niveau international, nous pensons que les alternatives de simplification devraient être considérées comme des mesures transitoires pour les PED.

Section 1. Regards critiques sur les mesures de simplification des pays émergents

Cette section s'intéressera à l'analyse des mérites et des limites des différentes approches qu'ont adoptées les quelques pays émergents sélectionnés (Para 1). Elle tentera de tirer des enseignements pour d'éventuelles possibilités d'adoption dans les pays en développement (Para 2).

§ 1. Les avantages et les inconvénients des mesures de simplification proposées

Les mérites et les limites des différentes approches que nous avons proposées dans le chapitre précédent seront étudiés dans ce paragraphe.

A. La méthode brésilienne de la « marge fixe », une idée séduisante mais controversée

600. Il convient de le rappeler : les règles de prix de transfert au Brésil sont particulières¹³⁵⁵. La loi brésilienne¹³⁵⁶ prescrit les « marges » opérationnelles sur les profits que l'entité brésilienne aurait réalisés dans ses transactions intra-groupes. Cette approche brésilienne de la marge fixe est séduisante pour plusieurs raisons. D'emblée, elle place l'approche brésilienne au premier rang par rapport à la

¹³⁵⁵ Elles s'écartent des lignes directrices de l'OCDE et sont en opposition avec ses recommandations. cf. Chapitre précédent – sur les méthodes brésiennes de détermination du « prix de pleine concurrence ».

¹³⁵⁶ Le Ministère des Finances est l'autorité compétente habilitée à prescrire les « marges fixes ». Loi N° 9430 Article 20.

simplicité de la détermination des prix de transfert (i). Toutefois, cette approche brésilienne est également au centre d'une controverse (ii). Elle est notamment critiquée par les défenseurs du principe de pleine concurrence à l'instar de l'OCDE.

1. Les mérites de la simplicité de l'approche brésilienne

601. Les mérites de l'approche de la « marge fixe » sont nombreux. À notre avis, elle a particulièrement les mérites de la simplicité. Cette simplicité a plusieurs facettes : elle repose sur trois piliers, notamment la facilité d'administration par l'administration fiscale, la prévisibilité des règles conduisant à la sécurité juridique et en même temps la préservation de l'assiette fiscale brésilienne. Et enfin, elle réduit le coût de gestion pour l'administration et le contribuable.

a. Des règles simples bénéficiant d'une facilité d'administration

La simplicité concerne en premier lieu la facilité d'administration des méthodes de détermination des prix de transfert les agents de l'administration fiscale.

602. **La facilité d'administration.** Les auteurs brésiliens soulignent que la méthode de la marge fixe offre à la fois une plus grande facilité d'administration et une plus grande prévisibilité pour les entreprises. Ces mêmes auteurs précisent qu'elle répond à l'objectif de l'article 9, paragraphe 1 lequel vise à éviter au moins la double imposition.¹³⁵⁷ En effet, l'application de « la marge fixe » permet d'éviter les étapes d'analyses que requièrent la norme OCDE, en l'occurrence de l'analyse de comparabilité de chaque transaction (laquelle doit tenir compte des caractéristiques des biens et des services transférés, de l'analyse fonctionnelle (des fonctions assurées, des risques encourus ainsi que des actifs), des situations économiques, des clauses contractuelles et des stratégies d'entreprises, etc.).

L'approche brésilienne a l'avantage de placer « la praticabilité » au centre de la difficile évaluation des prix de transfert. Elle suggère la possibilité pratique de mettre en œuvre les règles sur les prix de transfert sans exiger que les connaissances techniques et expertes des questions spécifiques sur les prix de transfert soient en place. Les agents de l'administration et les contribuables auront juste à appliquer une formule préétablie et automatique laquelle n'exigerait pas un niveau de compétence qu'aurait exigé l'analyse de comparabilité sous l'interprétation de l'OCDE.

603. **L'instauration de la sécurité fiscale.** En effet, la sécurité fiscale peut avoir plusieurs facettes. Elles peuvent être la stabilité de la loi fiscale, la transparence de la loi fiscale, la lisibilité des textes fiscaux, etc. Ce sont des composantes essentielles qui supposent la qualité de la norme fiscale et de permettre ainsi la sécurité juridique.

En ce qui concerne la méthode brésilienne, nous pensons qu'elle évoque ces composantes essentielles. Au Brésil, les taux de marge fixes sont prescrites dans la loi fiscale. Sachant que la prescription des taux de marges est préparée au moyen des textes de loi qui, est une législation primaire. Il est juste d'affirmer que la méthode brésilienne de la marge fixe permet d'instaurer la sécurité juridique lors la détermination des prix de transfert car la loi symbolise la stabilisation de la norme fiscale. Il convient de rappeler qu'une législation primaire telle que la loi est réputée plus stable qu'une législation secondaire telle que les règlements. Cette dernière serait plutôt enclin à de fréquentes modifications.

Le processus d'élaboration de loi n'est pas du ressort de notre thèse. Cependant, il serait intéressant d'ouvrir une petite parenthèse. Dans le cas où la prescription des taux de marge fixes aurait été définie dans une législation secondaire, elle serait considérée comme une prise de position formelle de

¹³⁵⁷ Marcelo ILARRAZ, « Does One Size Really Fit All? A Comparative Study of the Transfer-pricing Frameworks of Brazil, India and South Africa », Sixth Annual Doctoral Meeting, Oxford University Centre for Business Taxation, 2016 ; SCHOUERI (L.E), « Arm's Length: beyond the Guidelines of the OECD », *BIT*, December 2015, Vol. 69, Issue 12, pp. 690- 716 ; Marcos A.P. VALADÃO, « Transfer Pricing in Brazil and Actions 8, 9, 10 and 13 of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative », *BIFD*, 2016, Vol. 70, pp. 296- 308; id, « Transfer Pricing Methodology in Brazil: a Simple and Efficient Approach to the Arm's Length Principle », *CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review*, 2012, N°34, p.75-89.

l'administration laquelle renforce également la sécurité juridique, même si dans tel format, elle est plus fragile à de fréquentes modifications.

604. **L'accroissement des recettes fiscales collectées.** Les universitaires et les praticiens au Brésil sont unanimes sur l'efficacité de l'approche brésilienne. Certains estiment que l'approche brésilienne des marges fixes contribue à protéger l'assiette fiscale brésilienne.¹³⁵⁸ D'autres déclarent que l'approche brésilienne renforce le pouvoir d'imposition des pays en développement.¹³⁵⁹ Il a été indiqué que l'approche brésilienne permet de préserver la base d'imposition au Brésil.¹³⁶⁰ Ces auteurs ont rapporté que le niveau de pression fiscale (c'est-à-dire le rapport des recettes fiscales totales du Brésil par rapport au PIB) avait augmenté après 1994. Depuis 2001, le niveau était proche de la moyenne dans les pays de l'OCDE (soit environ 35%). Le ratio des recettes fiscales provenant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés par rapport au PIB a également suivi la moyenne de l'OCDE.¹³⁶¹ D'après F. Eduardo, ce chiffre est à peu près le double du ratio moyen impôts sur le PIB dans les pays en développement bien que le système fiscal dans son ensemble semble très régressif, ce qui contribue aux inégalités sociales du Brésil.¹³⁶²

Cependant, certains universitaires comme le professeur M. Lang affirmait que l'approche brésilienne garantissait seulement un bénéfice imposable minimum.¹³⁶³ En d'autres termes, l'approche brésilienne permet seulement de garantir un niveau minimum de bénéfice imposable. Ce point de vue est à notre avis discutable. Compte tenu des absurdes complexités des règles actuelles en matière de prix de transfert, l'approche brésilienne a le mérite de préserver la base imposable. Elle permet à certains États dépourvus de moyens de viser un objectif réaliste. Nous pensons que l'approche brésilienne est intéressante pour certains pays. À notre avis, les pays en développement pourraient s'en inspirer.

b. Des coûts réduits de mise en œuvre¹³⁶⁴

605. En règle générale, les règles fiscales simples ont l'avantage de réduire les coûts financiers des différentes ressources à allouer. Ces coûts représentent le coût de fonctionnement de la machine administrative ainsi que le coût des obligations fiscales du côté des entreprises. Le principe est le même pour l'évaluation des prix de transfert. Les ressources à allouer sont notamment les compétences humaines, les informations ainsi que l'analyse et le traitement de ces informations. Les administrations fiscales et les EMNs affirment que la question des prix de transfert est de plus en plus importante. Selon M. Valadao, l'auteur du chapitre concernant le Brésil dans le manuel pratique de l'ONU, l'approche brésilienne est peu coûteuse pour l'Administration et les entreprises.¹³⁶⁵

Des coûts réduits liés aux investissements importants en matière de ressources spécialisées en prix de transfert. Il est banal de constater la complexité des prix de transfert. En outre, on admet que les prix de transfert ne sont pas une science exacte. Ils suggèrent des compétences aigües et des connaissances profondes sur des secteurs variés. Le Manuel de l'ONU prévient que *les ressources*

¹³⁵⁸ Luis E. SCHOUERI, J. GALENDI, « Brazil: Branch Reports », in General Reports, International Fiscal Association, Cahier de Droit Fiscal International, 2017, p.193.

¹³⁵⁹ Marcelo ILARRAZ, « Drawing Upon an Alternative Model for the Brazilian Transfer Pricing Experience: The OECD's Arm's Length Standard, Pre-fixed Profit Margins or a Third Way? », *British Tax Review*, 2014, p. 218.

¹³⁶⁰ Marcelo ILARRAZ, *art.cit.*, p. 218.

¹³⁶¹ Isabel CALICH and J.D ROLIM, « Transfer Pricing Disputes in Brazil », in BAISTROCCHI (I.) and ROXAN (I.), (eds), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p.521-2.

¹³⁶² Eduardo FAGNANI, *La Réforme fiscale nécessaire pour le Brésil*, in *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*, Brazil, 2018, 804p, p.162-141. <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf> (dernière consultation Mai 2019)>

¹³⁶³ Michael LANG et al., *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Wien: Wolters Kluwer, 2008, p. 111.

¹³⁶⁴ Il peut y avoir plusieurs coûts selon que l'on se place du côté des contribuables (coût de conformité) ou de l'administration fiscale (coût fonctionnel, coût d'entrée, etc.).

¹³⁶⁵ ONU, « Manuel Pratique Prix de Transfert », 2017.

*expertes coûtent chères, pourtant elles sont rares dans les pays en développement*¹³⁶⁶. Or, l'approche brésilienne ne nécessite pas de ressources humaines expertes dédiées en matière de prix de transfert.¹³⁶⁷ Selon une étude réalisée par A. Gomes, l'administration fiscale brésilienne a été en mesure de déployer un nombre beaucoup plus faible d'agents de vérification, proportionnellement au nombre de contribuables des pays de l'OCDE.¹³⁶⁸

606. En effet, l'approche brésilienne écarte l'analyse difficile et complexe de l'analyse traditionnelle du PPC. Dans ce contexte, elle permet aux autorités fiscales d'optimiser le niveau de ressources à engager pour la vérification fiscale des prix de transfert. Sous l'évaluation traditionnelle du PPC, il serait obligatoire que les agents vérificateurs soient des spécialistes multidisciplinaires sur les questions des prix de transfert, pour réaliser les analyses des transactions transfrontalières intragroupes et de comparer les conditions de ces transactions à celles réalisées par des tiers indépendants. Sous l'approche brésilienne, les agents vérificateurs auront à surveiller la bonne application des règles automatiques (si les formules et marges ont été utilisés correctement).

607. Des coûts liés à la réduction de la dépendance aux comparables. Le Manuel de l'ONU rappelle que l'approche brésilienne permet d'éviter le recours aux données comparables¹³⁶⁹. Ces dernières étant des éléments difficiles à trouver, la loi brésilienne les définit dans leurs législations internes.¹³⁷⁰ L'approche ne nécessite pas la recherche de données comparables dans la mesure où les marges sont définies par rapport à un pourcentage plutôt qu'en fonction de transactions comparables. La méthode de la marge fixe a permis d'obtenir une plus grande simplicité d'administration ainsi qu'un très faible niveau de contentieux fiscaux. En outre, comme le soulignent les auteurs brésiliens, l'esprit de la législation brésilienne vise à concilier la nécessité du recouvrement de l'impôt et la simplicité du système fiscal.¹³⁷¹

L'approche brésilienne peut être particulièrement adaptée aux administrations fiscales dans la mesure où le manque de données comparables et le manque de capacité de l'administration fiscale constitue les majeures contraintes de l'application de la législation en matière de prix de transfert fondée sur le principe de pleine concurrence. En effet, les règles de prix de transfert pour les pays en développement devraient rechercher la simplicité ou la facilité d'administration. Et, pour que cela soit possible, les règles doivent être simples.

Les développements précédents montrent que l'approche brésilienne est simple, et par ailleurs efficace. Si nombreux sont les atouts de la méthode, les faiblesses même peu, peuvent peser lourds sur ses bienfaits.

2. Une approche douteuse dans la pratique

608. D'emblée, la pérennité de l'approche de la marge fixe brésilienne est douteuse. Il s'agit d'une mesure locale du gouvernement brésilien pour la correction des bénéfices des entreprises (étrangères et résidentes) liées opérant au Brésil. En d'autres termes, elle a été décidée par le gouvernement

¹³⁶⁶ *Id.*

¹³⁶⁷ *Id.*

¹³⁶⁸ Atila GOMES, « Strategy and Action of the Brazilian Tax Authority: An Empirical Research Based on a Resources Based View (RBV) », CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review, 2014, vol. 36, pp. 53-73, p.96.

¹³⁶⁹ Chacune des méthodes décrites ci-dessus utilise des indicateurs financiers spécifiques pour déterminer ou tester les conditions de pleine concurrence d'une transaction entre des entreprises associées. Pour chacune d'elles, les données sur l'indicateur financier pertinent proviennent des transactions sur le marché libre et sont appliquées à la méthode afin de déterminer ou de tester les conditions de pleine concurrence de la transaction contrôlée.

¹³⁷⁰ ONU, « Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2017 », Part D, Para. 1.7.

¹³⁷¹ Luis E SCHOUER and R.A.G. JÚNIOR, *art.cit.*, p. 193. « *While the majority of the countries are mainly inspired by the OECD approach pattern; and while in most countries the use of comparables is central for the application of the transfer pricing methods, the Brazilian system has conceived the "fixed margins", as means of ensuring practicability.* »

brésilien sans aucune concertation ni de coopération de celui-ci avec les partenaires ou États étrangers où sont localisées les entités liées des filiales brésiliennes. Cette mesure peut être source de potentielles contestations des bases imposables de la part des administrations fiscales de l'autre État que le Brésil, ou aussi par le groupe international de sociétés. Si aucune procédure de règlements des différends n'existe, la créance fiscale de l'autre État peut être en suspens. L'OCDE rejette l'application de cette mesure brésilienne dans ses recommandations. Le risque de double imposition économique peut survenir pour les transactions transnationales lorsque les États ne coordonnent pas leurs mesures en matière de politique fiscale¹³⁷². L'imposition des activités transfrontières invoquant les prix de transfert impose que les États coordonnent leurs approches afin d'éviter que le même profit de l'entreprise soit imposé dans plusieurs États. Si tous les États introduisent chacun des mesures unilatérales, la double imposition internationale des entreprises est inévitable. Concrètement, cette approche brésilienne peut engendrer une double imposition économique, notamment lorsqu'elle est transposée sur l'échelle globale. À cet égard, l'approche brésilienne peut présenter des failles au niveau des seuils de marges. Si ces dernières ne sont pas soigneusement construites, elles peuvent aboutir à une taxation arbitraire des entreprises. C'est la transposition de cette méthode de prix de transfert dans un cadre global qui pourrait mettre en doute l'application de cette méthode brésilienne.

a. Le risque pour l'entreprise de tomber dans des doubles impositions

609. Les « marges » définies par la loi peuvent être arbitraires. Il n'est pas clairement établi comment le Ministère des Finances au Brésil évalue les seuils de marges qu'il prescrit. Néanmoins, cette approche de la marge fixe peut être dangereuse lorsque les marges fixées sont arbitraires. Les marges peuvent s'éloigner de la profitabilité réelle de l'activité de l'entreprise¹³⁷³. Dans ce contexte, elles peuvent pénaliser les contribuables et peuvent être source de doubles impositions, si aucun mécanisme de l'élimination des doubles impositions n'est prévu par l'autorité compétente. Transposé à l'échelle mondiale, le modèle brésilien ne garantirait pas que la somme des profits taxés localement n'excède le profit réel global dégagé par le groupe. Et inversement, une telle méthode pourrait donner lieu à des pratiques dommageables (marges fixées à un niveau bas) au détriment, d'une part, des entreprises indépendantes opérant dans l'État considéré, d'autre part, des États voisins. Quant à la technique de « l'approche forfaitaire », elle ne peut fonctionner qu'au sein d'un espace économique intégré et ne saurait constituer, à l'échelle mondiale, une alternative crédible à la régulation des prix de transfert.¹³⁷⁴

610. Les faiblesses des règles fiscales non-flexibles. L'application d'un taux de marge fixe de façon automatique risquerait de rendre rigide la mécanique du prix de transfert. Les prix de transfert ne sont pas des sciences exactes. À cet égard, la valorisation des prix de transfert ressemblerait à un art. Les règles fiscales devraient permettre d'évaluer les prix de transfert selon les activités réalisées et la profitabilité réelle du groupe multinational. Selon les lignes directrices de l'OCDE, l'analyse traditionnelle pour l'établissement du prix de pleine concurrence - qui a pour fonction de prendre en compte les transactions réellement effectuées par l'EMN, ainsi que les réalités de ses activités, selon les fonctions assurées, les risques assumés et les actifs en cause - est la condition *sine qua none* en dépit de son absurde complexité. Sur le plan théorique, c'est l'alternative qui tient compte de la flexibilité des transactions réelles aux fins de tomber sur la profitabilité du groupe multinational. Sur le plan pratique, nous avons développé que la norme de l'OCDE ouvre la voie à des appréciations subjectives. Bien évidemment, la simplification des méthodes sacrifie en quelques sortes cette flexibilité.

¹³⁷² Par exemple, l'inadaptation de la législation fiscale brésilienne en la matière est un frein à l'implantation d'entreprises françaises au Brésil : R. GAUDET et Anastasia BEMPOSTA, « Prix de transfert France – Brésil : existe-t-il une solution ? », LPA 2014, n° 7, p. 7-9.

¹³⁷³ Nous ne sommes pas en connaissance du mécanisme de détermination de ces marges par l'autorité fiscale brésilienne.

¹³⁷⁴ Les alternatives au principe de pleine concurrence présentent aussi leurs défauts. A ce propos, voir Christian COMOLET-TIRMAN, « Peut-on finir avec les prix de transfert ? », *RDF*, 2012, n°22, ét. 313.

Lorsque les seuils de marge fixe ne sont pas soigneusement sélectionnés, l'imposition n'est pas en lien avec la profitabilité réelle de l'entreprise. Ce qui porte atteinte au fondement de l'impôt, notamment sa légitimité. Depuis la création de l'impôt, la Constitution des États acclame que « (*l'impôt doit*) tenir compte de la capacité contributive » des contribuables et que l'impôt doit être juste. Nous aborderons la notion de « justice fiscale » dans le paragraphe suivant.

b. La justice fiscale peut être sacrifiée.

611. **Contour de la notion.** La « justice fiscale » est une notion large. Indépendamment de la définition que nous avons donné dans l'introduction de notre thèse¹³⁷⁵, la notion de justice fiscale renvoie aussi au principe de la capacité contributive. Un système fiscal est considéré comme « juste » lorsque chacun paie l'impôt en fonction de sa capacité contributive. La capacité contributive est la capacité d'un citoyen/contribuable de contribuer aux différentes charges de l'État en rapport avec ses revenus. Il est possible de restreindre sa définition à deux points de vue : d'une part entre plusieurs contribuables ou catégories de contribuables et d'autre part, entre plusieurs territoires. Autrement dit, traiter de manière égalitaire les résidents ainsi que les non-résidents. Aussi, à titre d'exemple, une marge fixée à un niveau bas avantagerait la société liée installée au Brésil au détriment, d'une part, des entreprises indépendantes opérant au Brésil, d'autre part, des sociétés dans les États voisins. Les responsables brésiliens ont reconnu cette faille et ont essayé d'améliorer les règles en modulant les taux et de les diversifier pour tous les secteurs¹³⁷⁶. Par ailleurs, la loi brésilienne semble autoriser le contribuable à proposer des taux de marges qui correspondent à sa profitabilité réelle, afin de tenir compte de sa situation personnelle. Si cette modification répond à la nécessité légitime de pouvoir moduler le taux de marge en fonction du secteur d'activité, ce qui n'était pas le cas avant, elle entretient tout de même certaines incertitudes notamment parce que les secteurs décrits sont larges et qu'aucune précision n'a été apportée sur le mode d'emploi de cette classification. Il s'agit donc d'un effort qu'il faut saluer mais qui maintient le Brésil dans une exception puisque le principe de la marge fixe perdure et la modulation des taux applicables reste trop éloignée des réalités économiques et des taux réels de marge par secteur d'activité.

612. **Des différends en prix de transfert maîtrisés en Brésil.** S'agissant des différends en matière de prix de transfert, il a été indiqué qu'aucun différend n'a été porté devant les tribunaux en Brésil. Tous ont été réglés par voie administrative, au moyen de procédures administratives qui comprennent un examen par un juge administrative, avec possibilité de recours devant le Conseil administratif des contribuables. Un examen complet des décisions relatives aux prix de transfert par le Conseil administratif a permis d'analyser 19 cas, presque tous concernant les secteurs pharmaceutique, chimique et automobile.¹³⁷⁷ De nombreuses décisions discutent des lignes directrices de l'OCDE, les considérant comme des règles d'interprétation secondaires, tout en reconnaissant que les règles du Brésil s'en écartent. Toutefois, les décisions ont considéré que l'article 9(1) des conventions fiscales laisse à chaque État le soin de décider de la méthode de mise en œuvre du PPC et que les méthodes du Brésil sont compatibles avec cet article.¹³⁷⁸ Ainsi, une décision rapide du conseil a rejeté la demande

¹³⁷⁵ V. à la page 2. Pour rappel, la « justice fiscale » est l'égalité horizontale entre les États dans la lutte contre l'évasion fiscale des groupes de sociétés vers les juridictions les plus clémentes en matière fiscale (notamment en matière d'impôt sur les sociétés).

¹³⁷⁶ La loi a consacré les changements qui avaient déjà été adoptés par le biais d'une instruction administrative. Elle crée trois niveaux de marges en fonction des secteurs d'activités. Le taux standard est fixé à 20 %. C'est celui qui s'applique à tous les secteurs ne relevant pas spécifiquement de l'un des deux autres taux. Un taux de 30% s'applique pour les produits chimiques, l'industrie papetière, la métallurgie et le verre. Enfin un taux de 40 % s'applique dans les secteurs de la pharmacie, du tabac, des biens d'équipements, et dans les secteurs pétrolier et gazier.

¹³⁷⁷ Isabel CALICH et J.D. ROLIM, « Transfer Pricing Disputes in Brazil », in E. Baistrocchi and I. Roxan (eds), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, 533.

¹³⁷⁸ Marcelo ILARRAZ, « Drawing Upon an Alternative Model for the Brazilian Transfer Pricing Experience: The OECD's Arm's Length Standard, Pre-fixed Profit Margins or a Third Way? », *British Tax Review*, 2014, p. 218; Isabel CALICH, J.D. ROLIM, *op.cit.*, 2012, 536.

d'un contribuable qui utilisait la méthode transactionnelle de la marge nette au motif que la législation avait prévue des méthodes simplifiées pour des raisons pratiques.¹³⁷⁹

B. La sixième méthode est pertinente mais imparfaite

613. La « sixième méthode » est une nouvelle méthode créée en Argentine. Il s'agit d'une méthode d'évaluation du « prix de pleine concurrence » spécifique aux matières premières. Elle précise que le « du prix de référence » doit être uniquement trouvé sur les cotations officielles, c'est-à-dire dans la consultation des bases de données publiques uniquement. À notre avis, cette méthode est pertinente. Les forces de cette méthode sont notamment les avantages comme la simplicité, de l'objectivité et de la précision de mise en œuvre (1). Toutefois, elle est également imparfaite car sa portée est assez limitée (2).

1. Les forces de la sixième méthode

614. **La simplicité.** Selon V. Grondona¹³⁸⁰, la sixième méthode simplifie l'analyse des prix de transfert en décrivant comment la comparabilité doit être effectuée, en offrant une plus grande certitude tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale et en réduisant les coûts administratifs.¹³⁸¹ D'emblée, un prix coté constitue un prix de référence clair et relativement objectif que l'administration fiscale peut facilement utiliser pour vérifier les prix des transactions entre entités liées. À cet effet, la sixième méthode écarte la difficile analyse fonctionnelle et l'examen détaillé des faits et des circonstances. De surcroît, l'utilisation de bases de données publiques permet d'éliminer l'économie de coûts d'accès aux bases de référence privées grâce à la gratuité des accès. Par ailleurs, il est juste d'affirmer que c'est un avantage certain dans la mesure où le contribuable et l'administration accèdent aux mêmes bases de données, aux mêmes sources d'informations pour déterminer leur prix de transfert. Ce qui réduirait les asymétries d'information et mettraient les parties prenantes sur un même pied d'égalité. En définitive, la sixième méthode améliorerait la relation entre administration fiscale et contribuable car les résultats de prix de transfert aient de grands écarts.

La méthode simplifiée de valorisation des prix de transfert en Argentine a deux autres avantages. Mais elle se distingue particulièrement par son objectivité et la forte clarté de ses modalités d'application. L'autorité fiscale argentine dispose d'une procédure fiscale administrative précise pour sa mise en œuvre.

a. La forte clarté de mise en œuvre de la sixième méthode

615. **La précision et la clarté de la sixième méthode argentine.** La loi argentine précise et détaille l'application de détermination du prix de pleine concurrence à travers la sixième méthode.¹³⁸² Il est à notre avis, essentiel que l'autorité fiscale argentine dispose dans leurs lois fiscales, ainsi qu'à travers d'autres instruments juridiques *une mise en œuvre détaillée de l'application de l'évaluation du prix de pleine concurrence*. Cela contribue naturellement à une mise en œuvre homogène de l'évaluation des prix de transfert par toutes les parties prenantes. Il est extrêmement important que les agents de

¹³⁷⁹ Sol PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification », *ICTD Working Paper*, 2018, N° 86, p. 33.

¹³⁸⁰ Veronica Grondona est conseillère à l'*European United Left/Nordic Green Left (GUE/NGL) on the European Union Parliament Inquiry Committee on Panama Papers*. Cité dans: Veronica GRONDONA, Andres KNOBEL, « Transfer Pricing in Argentina 1932-2015 », Institute of Development Studies, Brighton, ICTD Working Paper, 2017, N° 63 ; Véronica GRONDONA, « Transfer Pricing Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing », South Centre, *Tax Cooperation Policy Brief*, May 2018, N° 2., p.4. (En ligne) <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/05/TCPB2_Transfer-Pricing-Concepts-and-Practices-of-the-%E2%80%98Sixth-Method%E2%80%99-in-Transfer-Pricing_EN.pdf>

¹³⁸¹ Veronica GRONDONA, « Transfer Pricing Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing », South Centre, *Tax Cooperation Policy Brief*, May 2018, N° 2, p.4.

¹³⁸² Les critères de l'application de la sixième méthode sont clairement précisés dans la loi argentine. cf. chapitre précédent – paragraphe sur la sixième méthode de l'argentine.

l'administration, les EMNs et les juges aient une référence officielle locale pour une interprétation générale et harmonisée des instruments juridiques et fiscaux.

Ainsi par exemple, un litige entre l'utilisation de la sixième méthode et la méthode CUP entre l'autorité fiscale argentine et la société Nidera S.A a entraîné un contentieux devant le juge.¹³⁸³ Nidera S.A. est une société étrangère d'un groupe multinational basée en Argentine. En 2013, Nidera S.A a exporté des produits de base (céréales et huiles) à des sociétés intermédiaires basées dans les paradis fiscaux. Lors d'une vérification fiscale, l'administration conteste l'utilisation de la sixième méthode par la société Nidera S.A. En effet, cette dernière utilisait une autre date qui était celle de la transaction au lieu de la date d'expédition prévue par l'article 8 du code général des impôts pour l'application de la sixième méthode. Rappelons que l'application de la sixième méthode prévoit des conditions cumulatives. À cet effet, la société Nidera S.A devrait utiliser les prix de référence à la date de l'expédition des biens, au lieu d'en modifier les conditions qui sont précisées. L'administration fiscale a recommandé à la société Nidera S.A d'écarter l'utilisation de la sixième méthode et d'adopter une autre méthode CUP. Le juge a tranché en faveur de l'administration fiscale. Il a été proposé que la sixième méthode ne soit pas utilisée.

b. L'objectivité de la sixième méthode

616. **La procédure fiscale privilégie l'objectivité.** Notre définition de l'objectivité concerne particulièrement les obligations prévues par la loi : d'une part, de se référer aux cotations officielles et d'autre part, de prendre en compte la date d'expédition des biens lors du calcul du prix de référence. Il est peut-être utile de rappeler que la sixième méthode argentine exige l'utilisation du prix de référence sur les cotations officielles (bases de données publiques) et retient la date d'expédition des biens. En effet, cette date est très importante pour obtenir une preuve juridique qui est fiable sur la date de la réalisation de la transaction. Considérant que la date de réalisation de la transaction peut être source d'incertitudes si elle n'est pas fixée. Elle peut être la date de la réception par le client lorsque le transport est effectué par le vendeur

c. De l'efficacité de la sixième méthode pour la protection de la base imposable

617. À notre avis, l'efficacité de la sixième méthode repose sur deux aspects importants. Premièrement, la sixième méthode a un caractère objectif. Deuxièmement, cette méthode protège la base imposable des États notamment dans le cas des transactions des matières premières.

Concernant la protection de la base imposable, nous pouvons citer essentiellement que la mention dans la loi argentine que *la date de l'expédition des biens exportés* serait la date en prendre compte pour évaluer le prix de référence permet à l'administration fiscale d'effectuer une vérification objective. Lors d'un contrôle fiscal, cette information est toujours disponible car elle peut être documentée par l'administration de la douane, et par l'occasion il serait difficile pour l'EMN de le falsifier. Il convient de spécifier que l'OCDE, par exemple, ne spécifie pas cette date. Par ailleurs, elle spécifie l'utilisation d'une autre date comme le prix de transaction. Néanmoins, nous pensons que cette mention peut risquer une utilisation abusive de la part des EMNs, cherchant à maximiser leurs profits aux moyens de transfert indirect de bénéficiaires.

618. Selon le Manuel des prix de transfert des Nations Unies (ONU, 2017) et CIAT (2013), les pays d'Amérique latine ont mis en œuvre la sixième méthode d'évaluation des produits de base dans les transactions internationales, tels l'Uruguay¹³⁸⁴, l'Équateur, le Mexique, le Pérou, le Guatemala, le Honduras, la République dominicaine et le Brésil, des pays africains comme la Zambie et des pays d'Europe orientale comme l'Ukraine ont adopté cette méthode. Plusieurs pays ont récemment

¹³⁸³ Veronica GRONDONA, Andres KNOBEL, « Transfer Pricing in Argentina 1932-2015 », Institute of Development Studies, Brighton, ICTD Working Paper, N° 63, 2017, p.17.

¹³⁸⁴ D'après Veronica GRONDONA: « *Uruguay applies the method in a similar way to Argentina (until December 2017): to transactions with related parties, in which an international intermediary is involved that is not the effective recipient of the merchandise, and that does not have economic substance (as understood by Argentine legislation) involving commodities; and the comparison is made with a quote in a transparent market at the shipping date* ». V. Veronica GRONDONA, *ibid.*, p. 4.

incorporé une nouvelle législation ou modifié la législation existante afin de l'adapter à la législation aux résultats de l'action 10 du BEPS de l'OCDE. Ce sont par exemple le cas de Pérou¹³⁸⁵ et de l'Équateur.

Destinées aux transactions internationales des matières premières, cette méthode argentine présente les mérites de la transparence et de la précision des règles à appliquer. Les mérites de la sixième méthode reposent sur trois piliers : la simplicité, l'objectivité et la précision pour une mise en œuvre uniformisée par l'administration. Cependant, la sixième méthode a également ses inconvénients qui peuvent décourager sa transposition dans certains pays.

2. La portée limitée de la sixième méthode

Le champ d'application de la sixième méthode semble très réduit dans la mesure où son application est strictement limitée aux exportations/importations de matières premières. Par ailleurs, elle peut être parfois difficile à mettre en œuvre lorsque les procédures de mise en œuvre ne sont pas préalablement détaillées. Dans ce cas, elle peut laisser des ouvertures à une utilisation abusive.

a. Le champ d'application très réduit

619. **La sixième méthode a un champ d'application très réduit.** Force est de rappeler qu'il s'agit d'une méthode spécifique aux exportations et importations de matières premières. Cette limitation peut générer des difficultés dans l'application de cette méthode. En effet, la législation argentine ne donne pas des indications lorsque l'entreprise réalise plusieurs activités intégrées. Il peut arriver par exemple que l'entreprise réalise l'export/import des matières premières avec d'autres services variés lesquels sont liés à ces activités : telles les activités de transport et de stockage. Dans ce contexte, le « prix de référence » sur les cotations officielles peuvent ne pas être pertinents pour les activités spécifiques de l'entreprise.

b. La difficulté administrative de la pratique

620. **Les difficultés de mise en œuvre sont de deux ordres.** La première difficulté surgit de l'absence de prix de référence ou des indices financiers de référence sur les cotations officielles. La deuxième difficulté concerne l'absence d'une procédure administrative et fiscale claire pour la réalisation des ajustements de la comparabilité.

En effet, la difficulté de l'application de la sixième méthode peut se poser lorsque les prix de référence des matières premières n'existent pas sur les cotations officielles (marchés boursiers). Cela peut se produire, par exemple, si un produit est très spécifique à un pays. Cette situation peut se produire selon deux cas. Premièrement, il n'y a aucune information sur les prix dans les bases de données publiques. Dans ce cas, la sixième méthode n'est pas applicable. Deuxièmement, pour certaines matières premières, le prix de référence sur le marché public n'est pas nécessairement un facteur déterminant¹³⁸⁶. C'est le cas de certains minerais ou pierres précieuses dont la teneur et la qualité sont les facteurs déterminant le prix du produit. Dans ces cas, un ajustement des prix de référence sera indispensable pour tenir compte des caractéristiques objectives des biens en cause dans la transaction. L'ajustement du prix devra tenir en compte de la qualité et de la teneur du produit échangé. Il s'agit d'une formalité de procédure nécessitant des connaissances profondes du secteur minier et de la transformation des minerais. Les compétences demandées sont très spécifiques. (ii) Dans ce contexte, la sixième méthode de l'Argentine prévoit l'ajustement de comparabilité sans toutefois formaliser dans des procédures officielles la mise en œuvre par l'administration.

¹³⁸⁵ *Ibid.* Citations originales de l'auteur « *Peru recently introduced several modifications to its transfer pricing rules in order to adapt them to the OECD BEPS Action Plan, changing the Sixth Method in order to be applicable as a benchmark for export and import transactions with known quotations in international markets, the local market or the destination market (including those of the derivative financial market). Ecuador also had some recent modifications in its transfer pricing regulations, and particularly in relation to the Sixth Method in order to adapt it to a CUP Method with specific benchmarks for export transactions of banana, crude oil, gold, silver, copper and any other mineral metal in any State* ».

¹³⁸⁶ Alain CHARLET, Bertrand LAPORTE et Grégoire ROTA-GRAZIOSI, « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », *RDF*, 2013, spéc. p. 527.

Le gouvernement argentin n'a pas prévu de mettre en place des procédures qui expliqueraient l'établissement de l'ajustement des comparabilités. L'ajustement des comparabilités est cependant complexe et peut créer beaucoup d'incertitudes.¹³⁸⁷ À notre avis, une réflexion sur la mise en place d'une procédure administrative et fiscale claire en matière d'ajustement de comparabilité constituerait une amélioration de la sixième méthode actuellement appliquée en Argentine.

c. La possibilité d'utilisation abusive des prix de transfert

621. **La possibilité d'abus.** Il a été signalé que la sixième méthode peut ouvrir à une possibilité d'abus¹³⁸⁸ ouvrant la voie à l'érosion de la base d'imposition. En effet, l'EMN peut échapper à cette méthode en fournissant de faux éléments pour être hors du champ de l'application de la sixième méthode. Concrètement, la sixième méthode s'applique particulièrement aux négociants ou entités intermédiaires n'ayant pas de « substance économique »¹³⁸⁹. L'entité intermédiaire peut facilement trouver des éléments prouvant qu'elle dispose d'une substance économique, alors qu'il est presque impossible pour l'administration de trouver les informations nécessaires pour vérifier cette déclaration.

C. Les bienfaits et les inconvénients du régime de protection indien

622. Contrairement aux approches précédentes, le régime de protection n'est pas une mesure de simplification propre à la législation Indienne¹³⁹⁰. Toutefois, l'expérience indienne sur le régime de protection semble très intéressante dans la mesure où l'introduction de ce régime vise de réduire les contentieux de prix de transfert en Inde. Le régime de protection a plusieurs avantages¹³⁹¹. Toutefois, il n'est pas efficace s'il n'est pas soigneusement construit (ii).

623. Le régime de protection est par essence une mesure de simplification de l'évaluation traditionnelle complexe du principe de pleine concurrence¹³⁹². Nous pensons que le régime de protection indien est plus intéressant pour notre étude. L'Inde est parmi l'un des pionniers sur le régime de protection en matière de prix de transfert.

1. Les bienfaits du régime de protection

a. Le régime de protection garantit la sécurité juridique

624. Il existe un large consensus sur le fait que le régime de protection apporte la sécurité juridique, la prévisibilité et la simplicité au processus d'évaluation des prix de transfert. Selon K. Mehta du Réseau de la Justice Fiscale, il permet de réduire les coûts de gestion de l'impôt pour l'Administration comme pour les contribuables, encourage la discipline fiscale volontaire, offre une certaine sécurité fiscale,

¹³⁸⁷ Concernant la difficulté de l'ajustement du prix des minerais, voir l'étude de Alain CHARLET, Bertrand LAPORTE et Grégoire ROTA-GRAZIOSI, *op.cit.*, *loc.cit.*

¹³⁸⁸ D'après V. Grondona, « *On December 2017, the Sixth Method was modified in the context of a series of modifications that were made to the law. Such modifications affected the Sixth Method by making it applicable only to cases in which the taxpayers are involved in import and export transactions via an intermediary that is a related party, or via an intermediary that is located in a non-cooperative jurisdiction or a low or null tax jurisdiction, or in which the exporter at origin and the importer at destination are related parties. In Argentina, the Sixth Method is not applicable when the taxpayer can demonstrate that the foreign intermediary has economic substance. In such case the best of the five remaining methods prescribed by law should be applied. These are based on the "arm's length" principle* ». Véronica GRONDONA, *art.cit.*, May 2018, N° 2, p.4.

¹³⁸⁹ *Ibid.*

¹³⁹⁰ Nous remarquerons la version de l'OCDE et la version indienne du régime de protection.

¹³⁹¹ Krishen MEHTA and SIU Erika DAYLE, « Ten Ways Developing Countries Can Take Control of their Own Tax Destinies », in POGGE Thomas and MEHTA Krishen, (eds), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press, 2016. p.344. Sol PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2018, No 86, p.36, p.39 and p.47.

¹³⁹² V. la définition dans le chapitre 1 de ce titre. Cf. chap. 1.

élimine les risques de contentieux et favorisent les IDE (Investissements Directs Étrangers)¹³⁹³. Pour ces raisons, le régime de protection devrait être considéré comme une alternative pratique et appropriée au processus traditionnel de détermination du prix de transfert¹³⁹⁴. Même l'OCDE admet que le régime de protection réduit la dépendance aux données comparables pour la détermination du prix de transfert.¹³⁹⁵

b. Le régime de protection indien améliore l'accès aux informations

625. Le régime de protection indien maintient les obligations documentaires en matière de prix de transfert. Contrairement à la version de l'OCDE, la version indienne nous semble intéressante car il impose au EMN des obligations documentaires contemporaines sur les prix de transfert. Sachant que d'une part, l'administration peine à accéder aux informations nécessaires pour l'évaluation des prix de transfert, et d'autre part, il existe une asymétrie de l'information permanente entre l'administration et le contribuable, nous pensons que le régime indien permet d'améliorer cette situation en maintenant les obligations documentaires même au sein d'un régime de protection. Ce qui n'est pas le cas dans le cas du régime de protection de l'OCDE.

Lutter contre l'asymétrie d'information. Cette proposition indienne est avantageuse pour l'administration fiscale (sous réserve que l'obligation documentaire ne soit pas démesurée). Il est à notre avis souhaitable que l'administration fiscale puisse obtenir les documentations ainsi que toutes autres sources d'informations susceptibles de nourrir leurs bases d'informations concernant les transactions transnationales intragroupes. Elle constitue une mine d'informations sur lesquelles l'administration fiscale pourrait se fonder afin de lutter contre l'asymétrie d'information, mais de manière importante, afin de programmer les contrôles fiscaux. Dans le domaine des prix de transfert, cette opération s'appelle « l'évaluation des risques »¹³⁹⁶. Étant donné que les ressources de l'administration fiscales ne sont pas illimitées, il est nécessaire qu'elles soient bien gérées. L'évaluation des risques est une réponse à ce besoin. C'est une préalable importante avant de procéder au contrôle fiscal proprement dit.

Par ailleurs, nous pensons que ces obligations documentaires en matière de prix de transfert peuvent servir d'éléments d'apprentissage pour les agents de l'administration fiscale.

L'auto-apprentissage garantie pour les agents vérificateurs. Ces documentations reflètent les politiques et les stratégies de l'EMN pendant quelques années d'exercices. Un vérificateur fiscal désireux d'améliorer ses compétences en prix de transfert pourrait s'en servir. Cette forme d'auto-

¹³⁹³ Krishen MEHTA and SIU Erika DAYLE, *op.cit.*, 2016, p.344. Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, No 86.

¹³⁹⁴ Vijay KRISHNAMURTHY, « India Aims to Reduce TP Disputes through Safe Harbour Rules », *BIT*, 2013, Vol 68, No 1, p.47.

¹³⁹⁵ Se référer au chapitre 1. Concernant le régime de protection de l'OCDE, v. aussi: OECD, « OECD's Revised Section E on Safe Harbours in Chapter IV of the Transfer Pricing Guidelines », 2013. (Consulté en mai 2019) <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TPGuidelines.pdf>. Il s'agit là d'une position plus récente pour l'OCDE qui, dans son rapport de 1979, n'a formulé aucune recommandation au sujet du régime de protection. L'OCDE n'a accepté qu'avec réticence la possibilité de régime de protection qu'en 2012, et cela dans des limites très strictes.

¹³⁹⁶ Avant tout, la vérification sur les prix de transfert est un apprentissage pour l'administration. Les ressources de fonctionnement de chaque administration n'étant pas infinie, des décisions doivent dès lors être prises pour déployer le plus efficacement possible les ressources opérationnelles disponibles. L'affectation des ressources requiert en fin de compte des moyens efficaces pour opérer un choix stratégique des dossiers à vérifier. L'identification et l'évaluation efficaces des risques sont essentielles pour les administrations fiscales en vue de la sélection appropriée des dossiers liés aux prix de transfert à soumettre à une vérification. L'évaluation des risques, avant d'entamer une vérification, permet de prendre des décisions sur les dossiers qu'il y a lieu de vérifier et, lorsque le risque est correctement déterminé et évalué, elle permet de mieux cibler, de raccourcir et de rendre plus efficace la vérification elle-même. Pour plus de détails sur l'évaluation des risques, V. Comité directeur du Forum Mondial de l'OCDE, « Consultation Publique sur le projet de manuel sur l'évaluation des risques liée aux prix de transferts », OCDE, 2013, p. 44.

apprentissage par la pratique au moyen de la documentation prix de transfert fournie par l'EMN est désignée sous le vocable anglais de « *learning by doing* ».

En dépit de certains avantages du régime de protection, le régime indien présente quelques inconvénients.

2. Les inconvénients du régime de protection indien

Le régime de protection indien ne s'est pas avéré attractif sur le plan pratique (a) à cause de la portée limitée de son champ d'application (b), ouvrant la voie aux abus de prix de transfert (c).

a. Le régime de protection indien non- attractif pour les contribuables EMNs indien

626. Il convient de rappeler que le régime de protection en Inde a été introduit, dans l'objectif de réduire les différends fiscaux en matière de prix de transfert qui se multipliaient. Néanmoins, l'espoir du gouvernement indien de réduire les contentieux fiscaux sur les prix de transfert ne s'est pas réalisé et s'est avéré inefficace pour plusieurs raisons interdépendantes. En effet, il a été signalé que les contribuables considèrent que les marges fixes sont jugées trop élevées¹³⁹⁷. Selon S. Picciotto, les contribuables sont très peu incités à demander leur sécurisation étant donné que le régime ne réduit pas de manière significative le fardeau de la documentation. Aussi ils ont préféré soumettre leurs propres calculs pour vérification et, si nécessaire, faire appel d'un redressement défavorable devant les tribunaux.

b. La portée du champ d'application du régime est inintéressante pour l'administration

627. La stricte limitation du champ d'application du régime de protection « *aux petites transactions* » ou « *aux transactions à faible valeur ajoutée* » peut, à notre avis, rendre ce régime particulièrement inintéressant pour les pays en développement. Concrètement, elle exige que l'administration établisse une procédure administrative supplémentaire pour identifier les « transactions à faible valeur ajoutée » et « les transactions à haute valeur ajoutée ». Elle doit être soigneusement établie pour écarter toute subjectivité et tout accès aux abus de l'option à ce régime. La difficulté se situe lorsqu'on entre dans les détails pratiques : doit-on se limiter à l'application littérale de la loi fiscale qui donne les indications sur la définition des « transactions à faible valeur ajoutée » et des « transactions à haute valeur ajoutée » ? Ou peut-on conférer aux agents de l'administration fiscale le pouvoir d'apprécier chaque situation ? Cette dernière suppose des mesures flexibles reléguant l'identification des transactions à faible valeur ajoutée (qui génèrent de faibles revenus) et des transactions à haute valeur ajoutée (qui génèrent de hauts revenus) entre les mains de chaque agent. La flexibilité que procure cette dernière question, place les administrations dans une situation encore périlleuse et les entreprises dans une incertitude.

Certains critiques ont fait valoir que la mise en place de textes de loi claire et lisible, à ce niveau, est très difficile. Comment peut-on évaluer la contribution financière d'une entreprise lorsque plusieurs entreprises liées participent à la réalisation des revenus ? Cette question est au cœur de l'évaluation des prix de transfert. Au moment de la rédaction de notre thèse, aucune certitude sur la définition exacte de la notion de « création de la valeur ajoutée » n'existe (ni dans les lignes directrices de l'OCDE, ni dans les procédures fiscales des gouvernements). Par ailleurs, chaque État pourrait avoir sa définition de ce que sont les leviers de la création de valeur inhérente à l'activité d'une entreprise. Une évaluation financière préliminaire de tous les leviers de création de valeur permet d'esquisser la création de valeur potentielle. Pour ce faire, la connaissance holistique d'une chaîne de valeur du groupe est nécessaire.

La « création de valeur ajoutée » est indescriptible. Une enquête réalisée par la Commission Européenne sur les pays membres de la CEDEAO signalait que « *compte tenu des difficultés particulières rencontrées par les pays membres de la CEDEAO, il pourrait être approprié d'envisager*

¹³⁹⁷ P.G. LEWIS, « Where Have All the Safe Harbors Gone? A Plea for Reinvigoration », Bloomberg BNA, *Tax Management Transfer Pricing Report*, 2017, Vol. 25. (Dernière consultation Janvier 2019). <http://www.capdale.com/files/19532_Where_Have_All_the_Transfer_Pricing_Safe_Harbor_Gone_A_Plea_for_Reinvigoration.pdf>.

des régimes de protection qui pourraient s'appliquer aux transactions autres que les transactions à faible risque, à condition qu'un tel régime soit suffisamment bien conçu pour limiter la perte potentielle de revenus ». ¹³⁹⁸ En effet, la création valeur ajoutée est une notion théorique qu'il est encore difficile de traduire dans la pratique. Sa transposition appelle particulièrement l'appréciation subjective.

La présence de corruption massive dans les contrôles fiscaux dans le cas des pays en développement qui est associée avec la latitude conférée aux agents de l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice du pouvoir d'appréciation, constitue un autre défi. À notre avis, cela peut engendrer de potentielles érosions de la base d'imposition. Le recours à la négociation informelle relevant des agents des autorités fiscales peut entraîner une modification des montants de l'impôt dû sans qu'aucune explication de l'imposition ne soit fournie. Dans ce dernier schéma, il convient d'évoquer les termes dédiés qui sont les flux financiers illicites ¹³⁹⁹.

Les flux financiers illicites en Afrique sont un sujet préoccupant car ils constituent de sérieuses contraintes pour le développement de l'Afrique. Ce sujet a reçu la plus haute attention de la Commission Économique en Afrique en Addis-Abeba, qui est une sous-branche des Nations-Unies ¹⁴⁰⁰.

c. Un régime fragile aux possibilités d'abus de prix de transfert

628. Des possibilités d'abus du régime de protection. Outre les complexités administratives engendrées par les identifications nécessaires entre les transactions à faibles valeurs ajoutées, la limitation stricte de ce régime aux petites transactions à faible valeur ajoutée peut être dévoyé comme un moyen d'abus en matière de prix de transfert par le contribuable. La technique de fragmentation des contrats est un type d'abus en matière de prix de transfert le plus connu. À défaut d'une définition officielle de cet abus, nous le définissons comme la décomposition artificielle d'une transaction se trouvant hors du champ d'application du régime de protection en plusieurs contrats entrant dans le champ d'application du régime afin de bénéficier des avantages du régime. Cet abus dissimule la réalité d'un contrat.

L'EMN peut artificiellement décomposer ou de fragmenter « une transaction hors champ d'application du régime » - en plusieurs petites transactions afin d'arranger des transferts de profits (ceci est connu comme la technique de fragmentation des contrats, en prix de transfert). Le Manuel de l'ONU dénonce un effet de distorsion en ce sens où tel régime peut encourager et perpétuer une économie fondée sur des transactions à faible valeur ajoutée plutôt que sur des transactions à haute valeur ajoutée auxquelles le régime de protection ne s'appliquera pas. ¹⁴⁰¹

Les expériences positives et négatives des pays que nous avons sélectionnés dans ce paragraphe serviront et suggéreront des enseignements que les pays en développement pourront s'inspirer pour leur contexte local. Nous aborderons dans la section suivante les enseignements à tirer.

§ 2. Les enseignements à tirer de l'expérience de ces pays

629. D'emblée, il est important de noter que les gouvernements respectifs des pays émergents suscités ont su adopter des stratégies de mise en œuvre des règles de prix de transfert, et de mettre sur pied des règles pour préserver leur base d'imposition. Ce paragraphe s'intéressera aux enseignements que les pays en développement peuvent tirer des expériences des pays émergents précités. Sur le plan théorique, notre analyse examinera le grand axe sur lequel doit reposer les politiques fiscales dans

¹³⁹⁸ Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, « Étude sur la faisabilité de l'introduction de régimes de protection dans les pays de la CEDEAO : résultats et analyse des questionnaires envoyés aux gouvernements, aux entreprises et à la société civile », Commission Européenne, 2016, p.102.

¹³⁹⁹ Pour plus de réflexions sur les enjeux de la corruption et les flux financiers illicites, v. Gamal IBRAHIM et *ali.*, Étude sur l'architecture mondiale de la gouvernance pour lutter contre les flux financiers illicites, Rapport des Nations Unies – Commission Économique en Afrique, Addis-Abeba, 2018, p. 2,6,8 et 44.

¹⁴⁰⁰ Ce rapport a été révisé par des experts ad-hoc. Nous avons eu la chance de contribuer à la révision de ce rapport au sein des Nations-Unies, en Addis-Abeba, en 2017.

¹⁴⁰¹ ONU, « Manuel des Nations Unies » 2017, B.8.8.5.

les pays en développement (A). Ensuite, nous tenterons d'exposer leurs avantages sur le plan pratique (B).

A. Les grands principes fiscaux en matière de politique fiscale

Notre analyse ne sera certainement pas exhaustive. Dans ce paragraphe, nous mettrons en évidence les grands principes fiscaux que nous jugerons utiles de s'en prévaloir lors de l'élaboration des stratégies pour les décideurs en matière de politique fiscale.

1. Des approches qui privilégient la sécurité juridique en matière fiscale

630. Des développements précédents, nous avons vu que la marge fixe brésilienne, le régime de protection indien, la sixième méthode de l'Argentine et l'APP privilégient d'instaurer la sécurité juridique en matière des prix de transfert.

L'importance de la sécurité juridique en matière fiscale. La sécurité juridique est ce grand principe en matière fiscale qui vise, ici, l'évaluation des prix de transfert. D'évidence, la sécurité juridique est une « exigence centrale des contribuables ». ¹⁴⁰² Comme le souligne certains auteurs : « pour les entreprises, en termes de compétitivité fiscale d'un État, la sécurité juridique est aussi importante, sinon plus, que le taux de prélèvement fiscal. » ¹⁴⁰³ la stabilité et la prédictibilité de la loi pour les contribuables. La prise de conscience de l'importance de ce principe, notamment en terme d'attractivité fiscale du territoire a conduit les États à tenir compte de cette exigence fondamentale du contribuable. Il a été démontré que ces apporteurs de capitaux contribuent de manière significative aux recettes fiscales des États. Nous avons vu que les pays en développement sont doublement dépendants de l'impôt sur les sociétés, comparés aux pays de l'OCDE. Les administrations fiscales considèrent bien souvent les entreprises comme leurs précieuses *poules aux œufs d'or*.

Désireux d'attirer les investissements provenant des multinationales, les États sont conduits à adopter des dispositifs à différents niveaux pour l'accomplissement de ce grand principe. Cela peut commencer de la création à de l'application des normes fiscales. Il s'agit de la mise en place de procédure administrative et fiscale simple et claire afin de permettre une interprétation homogène des normes fiscales, ou le perfectionnement des instructions administratives fiscales.

Il convient de rappeler que le défi permanent pour l'administration fiscale consiste de chercher ou de maintenir l'équilibre entre attirer les investissements tout en préservant la base imposable.

2. Des approches simplifiées garantissent l'effectivité de mise en œuvre

631. **Opter pour la simplification des méthodes de détermination des prix de transfert.** Les trois approches de simplification que nous avons proposées, suggèrent toutes des méthodes simplifiées pour la détermination des prix de transfert. Le recours à l'utilisation des marges fixes, du régime de protection, et respectivement de la sixième méthode consistent à **réduire voire écarter la dépendance aux comparables**. C'est un avantage particulièrement intéressant pour les pays en développement ¹⁴⁰⁴. **C'est pourquoi les pays en développement devraient penser dans leurs politiques de mise en œuvre des prix de transfert aux approches de simplification qui écartent la dépendance aux comparables.**

632. **Les intérêts d'une simplification sont doubles.** En effet, la mise en place d'une méthode de simplification des prix de transfert est légitime et pertinente pour les raisonnements suivants. Le

¹⁴⁰² V. Conseil d'État, Rapport public « Sécurité juridique et complexité du droit » – Première partie : « La complexité croissante des normes menace l'État de droit », *La documentation française*, 2006, p. 229 à 277.

¹⁴⁰³ 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 », *Dr. fisc.*, 2008, n° 15, chron. 253.

¹⁴⁰⁴ L'expérience de nombreux pays développés et en développement suggère que le manque d'informations comparables est une contrainte majeure au moment d'appliquer efficacement la législation sur les prix de transfert fondée sur le principe de pleine concurrence. L'application d'un principe centré essentiellement sur une comparaison entre les conditions (prix ou marge) observées dans les transactions entre parties associées et les conditions observées dans les transactions comparables entre parties indépendantes est extrêmement difficile, voire impossible, si les informations nécessaires pour effectuer ces comparaisons ne sont pas disponibles ou n'existent pas.

premier argument tient du fait que les règles traditionnelles pour la détermination du prix de pleine concurrence sont beaucoup trop complexes à mettre en œuvre. Les lourdes obligations administratives nécessitent d'être allégés pour que la pratique soit efficace. Mais ce premier raisonnement atteint assez vite ses limites lorsque les administrations fiscales des pays en développement auraient gagné en compétence technique, ou auraient été assisté par des experts. Il serait tentant de se dire que les renforcements de capacités sont les premières priorités des pays en développement. C'est pourquoi, il convient d'ajouter un second argument beaucoup plus pertinent qui concerne la rareté des comparables fiables et disponibles. De ces constats, il semble évident que la seule solution serait de trouver des mesures judicieuses pour compenser cette dépendance au comparables.

633. Les experts de la Banque mondiale¹⁴⁰⁵ ont souligné que le manque de comparables pose des difficultés d'une acuité particulière dans de nombreuses économies en développement. Plusieurs paramètres contribuent à cela. D'abord, « *(l)es informations ne sont pas disponibles du fait que les déclarations financières ne sont pas obligatoires* ». ¹⁴⁰⁶ Ensuite, « *les transactions comparables n'existent tout simplement pas sur le marché intérieur* ». ¹⁴⁰⁷ Par ailleurs, un grand nombre d'administrations fiscales rencontrent des difficultés pour financer l'accès aux bases de données commerciales. « *Lorsqu'il est possible d'y avoir accès, ces bases de données contiennent souvent des données limitées, voire aucune donnée concernant les opérateurs économiques « locaux » pouvant potentiellement servir de « comparables »* » ¹⁴⁰⁸.

En définitive, il est juste de constater que la sécurité juridique et la simplicité des règles de prix de transfert sont parmi les tendances générales qu'il convient de ressortir des approches que nous avons présentées.

B. En matière de pratiques de la détermination des prix de transfert

Concrètement, les règles de prix de transfert peuvent être effectives si les conditions suivantes sont réalisées. Premièrement, il est nécessaire que les modalités d'application soient déterminés et spécifiés de manière claire et détaillée. Ensuite, il est important que les coûts administratifs et financiers pour sa mise en œuvre ne soient pas démesurés.

1. De règles claires et détaillées pour l'implémentation cohérente des normes

634. Le Brésil, l'Argentine et l'Inde disposent des directives claires et précises pour une application cohérente des règles de prix de transfert. Chaque approche a connu son développement en fonction du contexte local propre et elle démontre une parfaite compréhension des activités transfrontalières de l'EMN.

La sixième méthode de l'Argentine vise les matières premières. Elle vise la clarté et la précision de l'application des règles de prix de transfert. Selon les experts du Groupe de la Banque Mondiale, la sixième méthode peut être un puissant outil de protection de la base d'imposition pour les pays qui exportent beaucoup de matières premières.¹⁴⁰⁹ De nombreux pays en développement sont particulièrement préoccupés par les problèmes de prix de transfert dans les industries extractives, qui sont souvent des composantes importantes de leur économie.¹⁴¹⁰ Pour ces pays, la sixième méthode peut être une source pratique d'inspiration, comme ça a été le cas en Zambie.

¹⁴⁰⁵ Groupe de la Banque Mondiale, Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels, Groupe de la Banque Mondiale, Washington, 2016, p. 143.

¹⁴⁰⁶ *Ibid.*

¹⁴⁰⁷ *Ibid.*

¹⁴⁰⁸ *Ibid.*

¹⁴⁰⁹ Groupe de la Banque Mondiale, *op.cit.*, p.90.

¹⁴¹⁰ V. Michael DURST, « Improving the Performance of Natural Resource Taxation in Developing Countries », ICTD Working Paper, 2016, No 60, pp. 60. V. aussi : Daniel PHILIP et al., *International taxation and the extractive*

2. Des règles qui réduisent les coûts de mise en œuvre du régime de prix de transfert

635. La mise en œuvre d'un régime de prix de transfert représente un investissement financier, administratif et humain important que chaque administration devrait prévoir. Le Manuel de l'ONU prévient que les ressources liées aux prix de transfert tendent relativement à être coûteuses¹⁴¹¹. Ces coûts peuvent être variés à ne citer que les coûts d'entrée¹⁴¹², les coûts du fonctionnement¹⁴¹³, etc. Les informations sur les coûts sont très difficiles à trouver. Notre développement, ici, fait référence aux hypothèses de coûts importants comme les coûts relatifs aux expertises humaines pour l'analyse des prix de transfert et à l'accès aux bases de données. Le Manuel de l'ONU l'expliquait justement.¹⁴¹⁴

636. *Ainsi, les approches que nous avons présentées procurent cet avantage.* La sixième méthode a l'avantage de supprimer le coût lié à l'accès aux bases de données privées (sachant que seules les bases de données publiques sont acceptées par l'autorité fiscale). La marge fixe brésilienne utilise de façon limitée l'accès aux bases de données, laquelle utilisation semble être réduite à la seule période de définition des marges fixes dans la loi¹⁴¹⁵. Tel est également le cas pour les seuils de marge du régime de protection indien. En définitive, les approches proposées ont envisagé de réduire ou d'éliminer le coût d'accès aux bases de données comparables.

637. En février 2017, la plateforme de collaboration en matière fiscale réunit les organisations internationales comme le FMI, la Banque Mondiale, l'OCDE et l'ONU. Leur objectif étant de mettre sur pied un outil d'aide pour les pays en développement, sur les difficultés d'accès aux comparables pour l'analyse des prix de transfert¹⁴¹⁶. Ils abordent certaines questions liées à l'utilisation des bases de données, et notamment l'ajustement des comparables provenant d'autres marchés. Il s'agit de fournir des explications pratiques et pédagogiques sur la recherche de comparables. Conformément au standard international, le document prévoit de conserver l'analyse traditionnelle pour l'établissement du PPC tout en assouplissant ses conditions de mise en œuvre. Il est par exemple recommandé d'utiliser les données comparables du marché étranger (c'est-à-dire des comparables d'un marché géographique différent). La plateforme conjointe suggère l'utilisation de mesures de simplification comme le régime de protection et le recours au programme d'accords préalables sur les prix (APP)

industries, eds. Abingdon, Routledge, 2017. Erica D. SIU et alii, « Unitary Taxation in the Extractive Industry Sector », ICTD Working Paper, 2015, N° 35, p. 50.

¹⁴¹¹ « *Transfer pricing resources of all types tend to be expensive, there should be a budget line for such materials ... for setting up a transfer pricing regime* » in ONU, « Manuel Pratique de l'ONU », 2017, C.5.6.4. 4.

¹⁴¹² Les coûts d'entrée peuvent se décliner en plusieurs coûts : par exemple, il y a les coûts relatifs à la formulation des politiques fiscales ; les coûts de la rédaction du cadre juridique (législation primaire, législation secondaire, directive, etc.), les coûts de la mise en place du cadre institutionnel (la formation de l'équipe des vérificateurs des prix de transfert, etc.), le cadre administratif international (les obligations documentaires et les plateformes d'échanges d'information, l'assistance en matière de recouvrement).

¹⁴¹³ Les coûts de fonctionnement peuvent-être les accès aux différentes bases de données, les personnels spécialisés, etc.

¹⁴¹⁴ « *Private databases tend to be expensive, although sometimes an introductory price can be negotiated that is much lower than the usual pricing. It cannot of course be presumed that the low price will always be offered. One caution is that relevant data are not available for many developing countries, and the relevance of databases based on other markets and environments has to be carefully considered adjusting the data to be more relevant to your cases may itself be very resource-intensive.* » In ONU, « Manuel ONU », 2017, Paragraphe C.5.6.4.3.

¹⁴¹⁵ Voir Manuel ONU, D.1.9.5. In order to determine such fixed margins, the tax authorities will need to do pricing research or purchase such information from existing (public) databases, in order to find appropriate prices that could be used as a comparable.

¹⁴¹⁶ IMF/OECD/UN/World Bank, « Discussion Draft: A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses », 2017. (En ligne) (Dernière consultation Mai 2019) <<https://www.oecd.org/tax/discussion-draft-a-toolkit-for-addressing-difficulties-in-accessing-comparables-data-for-transfer-pricing-analyses.pdf>>

lesquels sont définis en conformité avec les stipulations des lignes directrices de l'OCDE¹⁴¹⁷. Une fois de plus, nous ne pensons pas que ces mesures lesquelles nécessitent l'analyse traditionnelle du PPC soient adaptées aux autorités fiscales aux moyens limités.

638. Le recours à l'utilisation des données comparables étrangers nécessite de corriger les données disponibles afin de les adapter aux conditions des transactions du marché libre réalisées localement : c'est l'ajustement de comparabilité. La question centrale repose sur l'efficacité d'un ajustement de comparabilité : comment établir le degré de fiabilité d'un ajustement, ou pour définir les ajustements qui permettraient de corriger les différences éventuelles entre les données.¹⁴¹⁸

639. A notre avis, la finalité d'une approche de simplification consiste de confectionner des règles pragmatiques qui répondent aux problématiques réelles des administrations dans l'application de la législation prix de transfert. Concrètement, il s'agit de **proposer des méthodes prescriptives¹⁴¹⁹ pour l'évaluation des prix de transfert et d'en préciser les modalités d'application**. Dans ce contexte, nous pensons qu'il serait approprié de proposer les approches visant à réduire la dépendance à l'égard des données comparables ; de réduire la dépendance aux ressources expertes (simplification au niveau de l'analyse fonctionnelle). Sur la base de ces enseignements pratiques, le développement suivant réfléchira aux possibilités d'adoption d'alternatives simplifiées.

Section 2. Réflexions pour des possibilités d'adoption dans les PED

640. Après une tentative d'analyse non-exhaustive des méthodes présentées dans la section 1 pour la mise en œuvre dans les PED, nous présenterons les possibilités de mise en œuvre de ces méthodes dans les pays en développement (Para 1). Nous réfléchissons sur les éléments de politique fiscales et les instruments qui nécessiteraient d'être mis en place dans l'immédiat ou dans un meilleur délai pour pouvoir bénéficier des expériences des pays émergents. Ce seront notamment les instruments juridiques et administratifs indispensables (Para 2).

§ 1. Les hypothèses d'applicabilité des mesures de simplification

641. Il serait intéressant de savoir si les approches de simplification que nous avons décrites précédemment trouvent à s'appliquer dans les pays en développement. Le Manuel de l'ONU donne des recommandations pour une éventuelle adoption de la marge fixe brésilienne¹⁴²⁰. Notre approche sera différente : nous allons nous appuyer sur les expériences des autres pays pour fonder notre proposition. Nous posons l'hypothèse que les dispositifs techniques, juridiques sont déjà en place¹⁴²¹.

¹⁴¹⁷ Il prévoit également l'utilisation de la méthode de partage des profits transactionnels. Il s'agit d'une méthode qui peut s'appliquer en l'absence de comparables. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être la plus appropriée lorsque les activités des entreprises associées sont fortement intégrées, et/ou les deux parties apportent des contributions uniques et de valeur, notamment lorsque les deux parties ont droit aux rendements de l'exploitation d'actifs incorporels uniques et de valeur. Le plus souvent, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est appliquée en répartissant les bénéfices réels combinés entre les entreprises associées sur une base économiquement valable (par exemple, en fonction des contributions relatives de chaque partie).

¹⁴¹⁸ Un tableau récapitulatif de comparaison des méthodes de détermination des prix de transfert et une estimation des coûts impliqués pour la mise en œuvre des approches simplifiées sont donnés en ANNEXE 4 (cas indien).

¹⁴¹⁹ Il s'agit principalement des méthodes simplifiées comme les marges fixes qui indiquent les seuils de marge dans la loi.

¹⁴²⁰ Le Manuel des Nations Unies contient les recommandations pratiques pour les pays souhaitant introduire la marge fixe brésilienne (Part. D, p.543-547).

¹⁴²¹ Nous aborderons ultérieurement les instruments juridiques, administratifs et institutionnel (en fin de section).

A. Une adoption possible de la sixième méthode de l'Argentine

642. Compte tenu des développements relatifs à cette méthode, nous pensons que la sixième méthode peut être mise en œuvre dans les pays en développement, en s'inspirant directement des critères définis par l'autorité fiscale de l'Argentine¹⁴²².

1. Une méthode immédiatement compatible avec le standard international

Pour introduire la sixième méthode comme étant une méthode applicable pour la détermination des prix de transfert dans le droit interne, celle-ci doit être prévue par la loi, et les explications de son application peuvent être spécifiées dans un instrument administratif. Une remarque importante mérite d'être mentionnée. Le droit positif doit être respecté : les règles à adopter ne devraient pas entrer en conflit avec les règles en place. La réforme doit se faire dans la règle de l'art. En ce sens, la mise en place d'une nouvelle loi doit respecter les normes juridiques et techniques.

643. Concernant la compatibilité de la sixième méthode avec le standard internationalement reconnu, nous pouvons indiquer que cette méthode peut être immédiatement insérée dans le droit interne des pays en développement : à travers le code général des impôts ou un instrument réglementaire. Elle est compatible avec le standard internationalement reconnu¹⁴²³. Dès lors, le risque de contestation de la part des entreprises multinationales. Les États qui ont indiqué dans leur législation la référence au principe de pleine concurrence pour la détermination peut l'adopter, comme une nouvelle méthode ou comme une version de la méthode CUP. Ces États ne seront pas pointés par l'OCDE comme ayant violé le standard internationalement reconnu.

644. Outre l'Argentine, l'Uruguay et le Brésil font partie des pionniers de la sixième méthode. La sixième méthode est une méthode très répandue, notamment dans les pays d'Amérique Latine. Elle est adoptée dans plusieurs pays de l'Amérique Latine comme l'Équateur, le Mexique, le Pérou, le Guatemala, le Honduras et la République dominicaine, des pays africains comme la Zambie et des pays d'Europe orientale comme l'Ukraine. Toutefois, les applications sont variées. Nous présenterons en ANNEXE 5 un tableau récapitulatif des différentes possibilités de la « sixième méthode »¹⁴²⁴. La Zambie est le seul pays africain qui a introduit le concept argentin. Il est peut-être intéressant d'examiner la sixième méthode de la Zambie¹⁴²⁵.

2. La sixième méthode dans le cas du secteur minier : cas de la Zambie¹⁴²⁶

645. La réforme fiscale de 2008 introduit la sixième méthode dans le code général des impôts de la Zambie. Cette réforme est centrée sur l'amélioration des recettes minières, et notamment dans les exportations des produits miniers. A cet effet, le ministère des Finances a modifié les dispositions de l'article 97A de la loi sur l'impôt sur le revenu, relatives aux prix de transfert, afin d'obliger les sociétés minières en Zambie à calculer toutes les ventes de minéraux entre entreprises associées, en référence aux prix cotés sur les marchés boursiers internationaux publics. Dans de telles transactions, *le prix de*

¹⁴²² A titre de rappel, l'Argentine applique cette méthode aux transactions avec des parties liées dans laquelle intervient un intermédiaire international (qui n'est pas destinataire effectif des marchandises, et qui n'a pas de substance économique au sens de la législation argentine), et la comparaison est faite sur les prix cotés à la date de livraison des biens.

¹⁴²³ La sixième méthode est acceptée comme une méthode conforme au principe de pleine concurrence suivant les travaux récents du projet BEPS, notamment dans les lignes directrices de l'OCDE (version révisée de 2017) et la boîte à outils de la plateforme de collaboration en matière fiscale.

¹⁴²⁴ Annexe N° 2 : Tableau récapitulatif des possibilités de la sixième méthode.

¹⁴²⁵ Sources: Véronica GRONDONA, « Transfer Pricing Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing » , South Centre, Tax Cooperation Policy Brief, May 2018, N° 2., p.4. (En ligne) (Consulté le 31 mai 2019):https://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/TCPB2_Transfer-Pricing-Concepts-and-Practices-of-the-%E2%80%98Sixth-Method%E2%80%99-in-Transfer-Pricing_EN.pdf

¹⁴²⁶ Cette partie fonde ses sources dans l'article de : Alexandra REDHEAD, « Special Rules for Commodity Sales: Zambia's Use of the Sixth method », Natural Resource Governance Institute.

vente à des fins fiscales sera globalement le prix coté moyen mensuel sur les marchés boursiers des métaux.

Le ministère des Finances précise les plateformes comme le London Metals Exchange (LME), le Metal Bulletin, ou tout autre marché des métaux, approuvés par le commissaire général de l'administration fiscale zambienne (AFZ), comme étant les seules sources de prix de référence acceptées.

646. La sixième méthode zambienne est appliquée aux métaux de base, aux métaux précieux ou aux substances contenant ces métaux. La Zambie exporte principalement le cuivre et le cobalt. Les dispositions de la sixième méthode prévoient le recours aux « ajustements du prix », laquelle est utile lorsque le prix de référence des matières premières n'est pas disponible sur les cotations officielles. Tel est par exemple le cas des métaux spéciaux, des minéraux industriels non métalliques ou des pierres précieuses. Ce sont des produits très spécialisés pour lesquels il n'existe pas de prix de référence. Ce prix de référence peut exister pour un même produit, mais il faut savoir que les cas des produits miniers sont particuliers dans la mesure où la teneur et la qualité sont des déterminants significatifs sur le prix. Ainsi, la Loi zambienne permet aux sociétés minières d'ajuster à la baisse le prix de référence pertinent dans les cas où les clients exigent des rabais pour le minerai de faible qualité. En permettant des ajustements qualitatifs, le ministère des finances a répondu à la principale préoccupation des entreprises en matière de prix de référence.¹⁴²⁷ Toutefois, l'administration ne dispose pas de laboratoires pour tester la qualité et la teneur des exportations de minerais, ce qui rend difficile la vérification des ajustements de qualité effectués par les entreprises. Selon A. Redhead, l'évaluation des exportations de minéraux est un défi pour la plupart des gouvernements africains. Il a alors été observé que lorsque les organismes miniers disposent d'installations ou de laboratoires d'analyse des minéraux, la coordination avec les autorités fiscales est essentielle pour assurer l'harmonisation de l'évaluation des minéraux aux fins des redevances et de l'impôt sur le revenu.¹⁴²⁸

647. En dépit de ces difficultés, l'administration fiscale zambienne signale que la sixième méthode a simplifié l'administration de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les ventes de minéraux. L'administration a observé que¹⁴²⁹ :

« Lorsqu'une société minière soumet sa déclaration de revenus en ligne, le système saisit automatiquement le prix LME approprié pour les ventes entre parties liées et calcule la taxe en conséquence, ce qui réduit le besoin d'analyse des prix de transfert. ».

Par ailleurs, elle note que cette méthode libère du temps et des ressources précieuses pour se concentrer sur d'autres questions de prix de transfert.

B. Une adoption possible de la marge fixe brésilienne ?

Contrairement à la sixième méthode, nous pensons que l'application de la marge fixe brésilienne, telle qu'elle est définie actuellement, est encore douteuse pour les pays en développement malgré notre appétence pour celle-ci.

1. Une transposition controversée de la marge fixe dans les PED

648. L'idée d'instituer des seuils de marge fixe est une idée intéressante. Néanmoins, la transposition de cette mesure de façon unilatérale dans un pays en développement peut susciter des difficultés de plusieurs ordres pour les investissements : des conflits avec les entreprises ou des doubles impositions.

Il n'y a pas de doute que les pays en développement ne sont pas membres de l'OCDE et par conséquent, sont libres d'adopter une approche différente du PPC de l'OCDE. Toutefois, un pays en développement qui a introduit sa référence au « PPC » dans sa législation interne et recommandations

¹⁴²⁷ Alexandra REDHEAD, « Special Rules for Commodity Sales: Zambia's Use of the Sixth method », Natural Resource Governance Institute. (en ligne) Dernière consultation en Juin 2019 : <<https://resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/special-rules-for-commodity-sales-zambia-sixth-method.pdf>>

¹⁴²⁸ *Ibid.*

¹⁴²⁹ *Ibid.*

des lignes directrices de l'OCDE ne peut pas transposer directement cette approche brésilienne. Dans ce cas, l'approche de la marge fixe se trouve en contradiction avec le régime en place¹⁴³⁰, et donc en conflit avec le droit positif. Toute modification de loi doit respecter le mécanisme de modification cette loi, en l'occurrence par une émission de loi de valeur égale¹⁴³¹. Le Manuel de l'ONU de la version 2017 donne des recommandations aux pays qui veulent adopter l'approche brésilienne de la marge fixe¹⁴³².

2. Une amélioration possible de l'approche de la marge fixe.

En revanche, nous pensons que cette approche peut être améliorée. Dans un premier scénario, le taux de marge devrait être concerté. Dans un second scénario, les marges fixes peuvent être formalisées au sein d'un APA par exemple.

a. L'approche de la marge fixe concertée

649. L'idée d'une approche de marge fixe concertée repose sur une fixation coopérative des marges à appliquer. Elle suppose que les seuils de marges prescrites dans la loi ont fait l'objet de consultation des parties prenantes (i) ; ou aussi que les marges ont été calculés de manière transparente (ii). Il est essentiel que les taux de marges ne soient pas déconnectés de la réalité des profits réellement réalisés.

(i) Pour ce faire, une démarche participative du ministère des Finances avec les contribuables ; ou aussi une possibilité de coopération entre l'administration fiscale et les représentants du monde des affaires serait indispensable, afin de rapprocher les besoins des deux parties prenantes.

(ii) Il est à notre avis important qu'une étude sur l'institution des seuils de marges soit réalisée de façon transparente et de manière à ce que les entreprises du secteur puissent être consultées. Les propositions de seuils de marge devraient constituer un document d'études de propositions des taux de marge séparées pour chaque secteur d'activité. Elle devrait être soumise auprès d'une *institution normalisatrice des seuils de marge, laquelle devrait être transparente et indépendante*. Il s'agit d'une entité indépendante laquelle pourrait certifier l'objectivité et la crédibilité des taux de marges pour les activités transnationales des contribuables EMNs. Ce qui peut être un comité ad-hoc réunissant différents experts indépendants ou économistes internationalistes.

En outre, les dispositifs de règlement de différends doivent être ouverts et accessibles pour les contribuables. Le dispositif brésilien est, en ce sens intéressant. Encore une fois, l'autorité fiscale brésilienne dispose des mesures administratives du droit interne : ce sont des mesures unilatérales lesquelles fonctionnent efficacement. Nous avons vu précédemment que les contentieux internationaux de prix de transfert au Brésil sont relativement rares, les différends étant réglés par la voie du droit interne. Ceci fait l'objet d'un autre domaine de recherche, nous n'allons pas nous attarder dessus.

¹⁴³⁰ Le droit positif doit être respecté : les règles à adopter ne devraient pas entrer en conflit avec les règles en place. La réforme doit se faire dans la règle de l'art. En ce sens, la mise en place d'une nouvelle loi doit respecter les normes juridiques et techniques.

¹⁴³¹ C'est la technique juridique du « parallélisme des formes » : Toute modification de lois doit respecter le principe du droit public des « parallélismes des formes » selon lequel une décision prise par une autorité dans des formes déterminées ne peut normalement être anéantie par elle qu'en respectant les mêmes formes. Cela implique qu'une loi ne peut être changée qu'avec une loi à valeur égale : une loi conventionnelle ne sera modifiée qu'avec une loi conventionnelle, et pareillement, une décision règlementaire ne pourra être remplacée qu'avec une décision règlementaire. Toutefois, la question de l'appartenance du système juridique au common law ou au civil law ne se pose. Le second prime la supériorité des conventions fiscales. Il n'y a pas de problèmes particuliers d'incompatibilité avec les traités internationaux puisque l'approche brésilienne n'est pas incompatible avec l'article 9(1) des conventions fiscales internationales.

¹⁴³² Le système brésilien de prix de transfert est décrit dans le chapitre 10.2 du document des Nations Unies pour 2013.

650. *La marge fixe brésilienne au sein d'un accord préalable sur le prix.* Une amélioration de la marge fixe brésilienne pourrait être la combinaison de celle-ci avec l'accord préalable des prix de transfert¹⁴³³. Elle consisterait à élaborer un programme d'accords préalables sur les prix (APP) spécifique à un secteur particulier. Tel est le cas de l'approche en République Dominicaine pour le secteur du tourisme.¹⁴³⁴

b. La marge fixe au sein d'un APP : Cas du secteur du tourisme

651. Les entreprises multinationales, qui jouent un rôle clé dans le secteur du tourisme, posent un certain nombre de difficultés pour les administrations fiscales de plusieurs pays, et particulièrement en République Dominicaine. En 2006, les dispositions du droit interne autorisent l'administration fiscale à conclure un programme d'APP. L'Association nationale des hôtels et restaurants (ASONAHORES) est le représentant du secteur de l'hôtellerie. Ce n'est qu'en 2013 que l'administration fiscale et l'ASONAHORES ont convenu et signé un accord, en anglais (Memory Of Understanding : MoU), pour trois ans, puis révisé en 2016.

Le protocole d'accord établit trois méthodes de tarification des locations de chambres d'hôtel (taux fixe, marge brute sur coûts et marge nette sur coûts et dépenses), et un taux effectif minimum d'imposition de 2 pour cent du revenu de l'entreprise, ainsi que des obligations de déclaration. Sur cette base, chaque contribuable doit présenter une demande d'APP individuel, valide pour trois ans. Celle-ci doit préciser la catégorie d'hôtel (telle que définie par ASONAHORES), la méthode choisie et le calcul du prix de la chambre - résultant de l'application de la méthode - à appliquer pour toute la durée de l'accord. Le contribuable doit également fournir ses états financiers, le nombre d'occupations des années précédentes et tout autre renseignement pertinent à l'appui de la détermination du prix intragroupe. Les contribuables qui choisissent de demander un APP n'ont pas à fournir de documents détaillés sur les prix de transfert. Toutefois, ils doivent fournir un rapport annuel contenant suffisamment d'informations pour vérifier la conformité, y compris le nombre de chambres (selon le type : standard, supérieur, suite), l'occupation mensuelle, la stratégie d'escompte (p. ex. enfants ou personnes supplémentaires dans une chambre) et les revenus totaux des parties liées et non liées. La législation autorise également une approche similaire à d'autres secteurs à forte participation étrangère, tels que les assurances, l'énergie et les produits pharmaceutiques (República Dominicana 1992 : article 281, paragraphe IV). Ces derniers sont encore en cours de préparation.

652. La précision qu'apporte l'approche de la République Dominicaine paraît intéressante. En outre, elle présente la possibilité d'une combinaison de la marge fixe au sein d'un APP pour un secteur important que représente le tourisme pour plusieurs pays. Le secteur du tourisme revêt une importance économique cruciale pour certains pays en développement.¹⁴³⁵ Cependant, la méconnaissance du secteur du tourisme, notamment, peut nuire à l'efficacité de la vérification des déclarations fiscales. Il est donc fondamental pour ces petits pays fortement tributaires des impôts sur les revenus des sociétés, vulnérables aux effets du changement climatique et disposant d'options économiques alternatives limitées, d'imposer judicieusement le secteur du tourisme et de développer les capacités des administrations fiscales nationales, notamment en matière de vérification fiscale.

¹⁴³³ Nous remarquerons que cette approche se distingue de la marge fixe concertée par la procédure de mise en œuvre. L'APP est un accord négocié issu des lignes directrices de l'OCDE, lequel doit suivre une formalité de procédure officielle. Or, l'approche de la marge fixe concertée est orientée sur le pragmatisme, et peut se suffire à la mise en place d'une institution ad-hoc de certification des seuils de marge fixes.

¹⁴³⁴ Cette partie prend entièrement ses sources dans l'article de Sol PICCIOTTO, « Problems of Transfer Pricing and Approaches to Simplification », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, N° 86, p.61. V. aussi Statistiques du tourisme de la République dominicaine, Banque centrale, 2017. (trad.) República Dominicana Estadísticas Turísticas, Banco Central, 2017 : <www.bancentral.gov.do/a/d/2537-sector-turismo>

¹⁴³⁵ Le tourisme international, qui est l'un des secteurs connaissant aujourd'hui la plus forte progression au niveau international, a affiché pour la seule année 2016 un chiffre d'affaires de 1 220 milliards de dollars US. Sources : OCDE, 2014.

C. Le régime de protection indien nécessite d'être amélioré

653. Le régime de protection indien fait partie des solutions attrayantes en théorie, mais l'expérience indienne a montré son inefficacité dans la pratique. En effet, l'espoir du gouvernement que cette approche allait résoudre les contentieux considérables sur les prix de transfert en Inde, ne s'est pas réalisé¹⁴³⁶. En ce qui concerne les caractéristiques du régime de protection indien, le régime indien a été reproché d'être sévère et pas assez incitatif pour les contribuables lesquels peuvent choisir d'y opter et de dés-opter. En effet, les marges fixées par la loi ont été jugées très élevées ; le régime ne décharge pas ses contribuables de ces lourdes obligations documentaires contemporaines en matière de prix de transfert. De surcroît, le régime ferme l'accès à la procédure de règlement des différends appelée « Mutual Agreement Procedure » qui se trouve à l'article 25 de la Convention fiscale.

S. Picciotto souligne que le succès de ce régime de protection est intimement lié au fait que le régime soit facultatif, et qu'il ne soit pas attractif¹⁴³⁷ : « *Il a été conçu comme une option pour les contribuables, mais ceux-ci ne sont guère incités à adhérer au régime (...). Ils ont donc préféré soumettre leurs propres calculs à l'audit et, si nécessaire, faire appel d'un ajustement défavorable devant les tribunaux.* »

1. Un régime de protection « optionnel » peut être lointain

Nous pensons que le régime de protection doit être « obligatoire » pour les contribuables concernés (a). Il s'agit probablement d'une violation de la définition du régime de protection « orthodoxe » mais il doit être envisagé de manière à simplifier les complexes procédures (b).

654. (a) L'expérience indienne montre que l'origine de l'échec du régime de protection indien est liée à plusieurs facteurs interdépendants, mais elle repose en grande partie sur le fait que le régime est optionnel. Un régime par option se doit d'être attractif pour le contribuable pour qu'il trouve son intérêt à entrer dans le régime. Conséquemment, le régime de protection optionnel doit être à la fois incitatif et attractif. En effet, il doit être soigneusement construit pour être efficace. Pour avoir un régime incitatif et attractif, les négociations peuvent être longues et ardues pour l'administration et le contribuable. En outre, elles peuvent mobiliser beaucoup de ressources. Par conséquent, les procédures peuvent être lourdes et complexes. Les gouvernements nécessitent d'estimer les ressources à allouer pour chaque mesure et évaluer les dépenses financières, humaines, etc. pour la mise en place des mesures de simplification. Il peut être très difficile pour les administrations d'évaluer les ressources nécessaires pour la mise en place d'un régime de protection attractif (dans le cas où celui-ci doit être optionnel).

A titre d'illustration, le gouvernement indien a mis en place ses taux de marge fixe en 2013, puis révisé à la baisse en 2017. Toutefois, le régime est toujours resté peu attractif en Inde. Nous pouvons conclure que la mise en place de ce régime requiert des connaissances profondes et multidisciplinaires (pour les secteurs variés) pour l'estimation des dépenses entraînées par la mise en place de ces mesures et une estimation financière des recettes collectées. Dans ce contexte, l'adoption d'un tel régime de protection pour les pays en développement peut être lointain.

655. (b) Le régime de protection « orthodoxe » consiste de définir qu'un régime de protection **doit être optionnel**. L'explication peut être fondée sur l'affirmation suivante : « *Une « safe harbour » doit être facultative : sinon, il s'agit d'un régime fiscal uniforme et non d'une mesure de simplification.* »¹⁴³⁸

¹⁴³⁶ Cf. para. Précédent (sur le régime de protection indien).

¹⁴³⁷ « It was designed as optional for taxpayers, but they have little incentive to opt in to the scheme, (...). Hence, they have preferred to submit their own calculations for audit and, if necessary, appeal an adverse adjustment to the tribunals. » Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, p.36.

¹⁴³⁸ « A safe harbour must be optional: otherwise it is a flat tax regime and not a simplification measure anymore. »), « Étude sur la faisabilité de l'introduction de régimes de protection dans les pays de la CEDEAO : résultats et analyse des questionnaires envoyés aux gouvernements, aux entreprises et à la société civile », European Commission, 2016. (en ligne) (Dernière consultation Juin 2019).

Cette affirmation nous semble expliquer qu'un régime de simplification doit être optionnel pour qu'elle puisse être identifiée comme une mesure de simplification. Nous ne sommes pas en accord avec l'idée que le régime de protection doit être optionnel pour qu'il soit défini et accepté comme une mesure de simplification. Pour comprendre notre raisonnement, il faut lire le paragraphe sur le contour d'un régime de simplification approprié dans le domaine des prix de transfert. Nous y reviendrons.

2. Une combinaison intéressante au Mexique : un régime de protection bilatéral

656. Le Mexique qui est un pays membre de l'OCDE, a également un régime de protection optionnel. Le Mexique a eu l'idée de combiner ce régime optionnel avec un régime obligatoire d'accord préalable sur le prix (APP). Nous évoquerons ci-après l'expérience mexicaine sur le secteur des *Maquiladoras*¹⁴³⁹.

a. Les Maquiladoras au Mexique

657. Les *Maquiladoras* sont des entreprises spécialisées dans l'assemblage de composants simples et à faible valeur ajoutée.¹⁴⁴⁰ Ce sont des filiales de sociétés étrangères dont l'activité principale est l'assemblage de matériaux importés qui sont ensuite exportés à l'étranger, en majorité aux États-Unis. Les responsables politiques ont soutenu ce secteur et a conduit l'autorité fiscale à la conception d'un régime de simplification.

b. Choisir entre un régime de protection bilatéral « optionnel » ou un « APP obligatoire »

658. Le régime de prix de transfert applicable aux « Maquiladoras » est basé sur un système d'option.¹⁴⁴¹ C'est un système de simplification qui permet aux entreprises de ce secteur de *Maquila* d'adhérer volontairement au régime de protection ou le cas échéant de négocier un APP si le régime de protection leur est défavorable¹⁴⁴². De cette manière, l'approche impose au contribuable de conclure un programme d'accord préalable sur les prix de transfert avec l'administration, notamment lorsque le contribuable estime que le régime de protection leur est défavorable.

Pour l'administration fiscale, l'APP est également intéressant car elle permet de faire valider la politique de prix des entreprises et par la même occasion, de former l'administration fiscale pour la négociation d'APP. En effet, cette dernière fournit à l'administration fiscale les documents relevant les méthodes applicables, les coûts, dans le cadre de la négociation des accords préalables de prix.

659. Il a été signalé, que le régime de protection optionnel du Mexique a été semblable à celle de l'Inde. Lorsque le régime de protection était sur option, il en a résulté une augmentation rapide du nombre de demandes d'APP, ce qui a entraîné un arriéré de 700 demandes d'APP en 2016¹⁴⁴³. Les demandes

<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/5f550523-4fe2-11e7-a5ca-01aa75ed71a1/language-en>

¹⁴³⁹ Le Mexique est membre de l'OCDE depuis 1994. Il fait partie de l'un des nombreux pays qui ont introduit des règles détaillées sur les prix de transfert après la publication des lignes directrices de 1995. La réforme fiscale de 1996, a introduit un nouvel article 215 à la loi de l'impôt sur le revenu, faisant directement référence sur le PPC. En 2002, En 2002, il a été précisé que la section sur les prix de transfert de la loi sur l'impôt sur le revenu devrait être interprétée conformément aux lignes directrices, à condition qu'elles soient compatibles avec les autres dispositions de cette loi et avec les conventions fiscales du Mexique : OECD, Peer Review of the Mexican Transfer Pricing Legislation and Practices. Working Party 6, Paris : Organisation for Economic Cooperation and Development, 2003.

¹⁴⁴⁰ Ce sont principalement des filiales de firmes étrangères installées le long de la frontière nord du Mexique, bénéficiant d'exonérations fiscales à l'importation de pièces pour assembler et exporter des produits finaux. L'établissement des Maquiladoras a été encouragé par les gouvernements locaux dans la mesure où elles ont constitué des sources de création et de rétention d'une main-d'œuvre migrante et peu qualifiée. Daniel VILLAVICENCIO, « Les « Maquiladoras » de la frontière nord du Mexique et la création de réseaux binationaux d'innovation », *Innovations*, 2004/1 (n° 19), p. 143-161. DOI : 10.3917/inn° 019.0143 ;

¹⁴⁴¹ Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, *op.cit.*, p. 11.

¹⁴⁴² Voir le Chapitre du Mexique dans le manuel de l'ONU. ONU, « Manuel de l'ONU », 2017, D.4.

¹⁴⁴³ Un long et détaillé développement de l'expérience mexicaine se trouve dans l'article de Sol. PICCIOTTO.

considérables d'APP avaient pour origine, les taux de marges du régime de protection jugés trop élevés par les « Maquilas ». Il a signalé que la marge unique fixée en 1994 a été corrigée en 1999. L'autorité fiscale mexicaine cherchait à affiner le régime de protection et demandait l'accord de l'autorité fiscale des États-Unis. Suivant l'accord avec l'administration fiscale américaine (ou l'IRS pour Internal Revenue Service), le régime de protection mexicain est convenu bilatéralement. L'accord de 2016 introduit une méthodologie plus détaillée, établissant une distinction entre trois grands secteurs : établissant une distinction entre les entreprises à forte intensité de main-d'œuvre et les entreprises à forte intensité de capital. De cette manière, le régime de protection bilatéral contient la sécurité juridique. Selon S. Picciotto, **le régime de protection mexicain garantit un niveau élevé d'utilisation, même si les marges convenues ont sans aucun doute entraîné certains compromis entre les deux autorités fiscales.**

En définitive, un régime de protection doit être soigneusement construite en s'interrogeant de manière permanente sur l'équilibre entre les attentes du milieu des affaires et les moyens de l'autorité fiscale. Un régime de protection unilatéral est, à notre avis, approprié s'il est obligatoire pour les contribuables concernés. Toutefois, l'idéal serait d'avoir un régime de protection bilatéral. De cette manière, le régime de protection assure un niveau élevé de sécurité juridique. Il est attractif qu'il soit optionnel ou non.

§ 2. Les stratégies de « politiques fiscales » sur les PT dans les PED

660. D'aucuns ne savent que les réformes fiscales sur la mise en place de nouvelles normes doivent être particulièrement étudiées en fonction des nécessités et du contexte existant (notamment, les carences des pays en développement et les moyens limités de l'administration fiscale). Par conséquent, avant de formuler les politiques de mise en œuvre des règles de prix de transfert, les décideurs en matière de politique fiscale doivent considérer différents éléments. Cette section proposera des éléments de politiques fiscales pour une mise en œuvre effective d'une vérification de prix de transfert par des administrations fiscales (A). Les alternatives de simplification seront considérées comme des mesures transitoires (B).

A. Réflexions sur les aspects de politiques fiscales pour la mise en œuvre des PT

661. Nous essayerons d'apporter notre point de vue sur la politique fiscale en matière de prix de transfert qu'il conviendrait d'établir pour les pays en développement aux moyens limités. Ce paragraphe répondra à la question quelle « stratégie de simplification des règles de prix de transfert » mettre en œuvre pour une vérification effective des prix de transfert, compte tenu des contextes et des moyens existants. Ce paragraphe place les administrations fiscales des pays en développement au centre de notre étude. Nous expliquerons les aspects conceptuels (i) et le contour d'une approche de simplification appropriée (ii).

1. Les aspects conceptuels

662. Avant de rédiger une législation sur les prix de transfert, les responsables politiques doivent prendre des décisions concernant la politique nationale de prix de transfert, sachant toutefois que ces décisions peuvent évoluer, et évoluent souvent, au cours du processus. A cet effet, la Banque Mondiale affirme que les premières décisions politiques en matière de prix de transfert doivent être éclairées par une évaluation des besoins qui tient compte d'un ensemble de facteurs, parmi lesquels les politiques économiques plus générales du pays (comme la politique d'investissement et la politique fiscale), les capacités administratives et la structure de l'économie¹⁴⁴⁴. Avant d'identifier les politiques de mise en œuvre qui pourraient refléter les besoins des pays en développement, nous présenterons brièvement les grands principes fiscaux largement reconnus.

a. Le rappel des grands principes fiscaux

663. Ce paragraphe propose un aperçu des grands principes fiscaux appliqués jusqu'à présent pour concevoir les systèmes d'imposition, en matière d'impôt sur les sociétés. Les principes largement

¹⁴⁴⁴ Groupe de la Banque Mondiale, « Prix de transfert dans les économies en développement Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels », *op.cit.*, p.53 et suivant.

reconnus sont entre autres la neutralité¹⁴⁴⁵, l'efficacité¹⁴⁴⁶, la certitude et la simplicité¹⁴⁴⁷, l'efficacité¹⁴⁴⁸ et l'équité¹⁴⁴⁹ et la flexibilité¹⁴⁵⁰.

En général, les choix retenus en matière de politique fiscale traduisent habituellement la position des autorités quant à l'importance relative de chacun de ces principes et reflètent souvent des considérations socio-économiques plus larges qui débordent du champ de la fiscalité. A cet effet, il convient de donner un aperçu des défis des administrations fiscales dans les pays en développement et d'expliquer l'utilité d'une telle approche.

b. Les défis des administrations fiscales des pays en développement

664. Avant tout, il est important de préciser que les défis pour l'application des règles actuelles découlent des difficultés pratiques et réelles de plusieurs administrations fiscales dans les pays en développement¹⁴⁵¹. Ces défis présentent des enjeux financiers considérables pour les finances publiques de ces États. Il a été démontré qu'à cause de l'absence des règles de prix de transfert appropriées, les pays en développement sont dans l'incapacité de préserver leur base taxable par rapport aux transferts de bénéfices et de l'évasion fiscale des EMNs¹⁴⁵².

¹⁴⁴⁵ Neutralité : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes d'activités industrielles et commerciales. Un impôt neutre contribuera à l'efficacité du système en garantissant une allocation optimale des moyens de production.

¹⁴⁴⁶ Les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et l'administration devraient être réduits autant que possible.

¹⁴⁴⁷ Certitude et simplicité : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon à ce que les contribuables sachent à quoi s'en tenir. Un système fiscal simple permet aux particuliers et aux entreprises de comprendre plus facilement quels sont leurs droits et devoirs. Dans ce cas, les entreprises sont plus aisément en mesure de prendre les décisions optimales et d'agir dans le sens voulu par les pouvoirs publics. La complexité favorise par ailleurs la planification fiscale agressive, qui peut entraîner des coûts de distorsion pour l'économie.

¹⁴⁴⁸ L'effectivité des règles fiscales est un paramètre important pour les autorités fiscales. De par son influence sur le recouvrement et la gestion de l'impôt, la mise en pratique effective des règles est un facteur déterminant de l'efficacité d'un système fiscal.

¹⁴⁴⁹ L'équité entre contribuables revêt elle aussi de l'importance dans le cadre des politiques fiscales. Elle recouvre deux composantes principales : l'une horizontale, l'autre verticale. L'équité horizontale suppose que les contribuables se trouvant dans la même situation acquittent la même somme au titre de l'impôt. L'équité verticale est un concept normatif dont la définition peut varier selon les cas de figure. Selon certains, elle suppose que les contribuables dont les revenus sont plus élevés doivent payer proportionnellement plus que les autres contribuables. En pratique, les États mettent en œuvre l'équité verticale différemment selon leur volonté de réduire les variations de revenus ou selon qu'elle s'applique aux revenus perçus sur une période donnée ou sur l'ensemble des revenus perçus au cours de la vie. L'équité entre contribuables est habituellement prise en compte dès la conception du système d'impôt sur le revenu et de transferts. Cette notion peut également renvoyer à l'équité entre les États. Du point de vue théorique, cette notion est liée à l'allocation des profits et des pertes à l'échelle internationale et vise à assurer une répartition équitable entre les différents pays de la recette fiscale découlant des bénéfices générés par des activités transnationales. Le principe fiscal de l'équité entre les États a occupé une place importante dans les débats relatifs à la répartition des droits d'imposition entre le pays d'origine des revenus et le pays de résidence.

¹⁴⁵⁰ OCDE, « Principes fondamentaux en matière de fiscalité » in *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Éditions OCDE, Paris, 2014, p. 31-54. (en ligne) (dernière consultation Juin 2019) <https://doi-org-s.proxy.bu.dauphine.fr/10.1787/9789264225183-5-fr>.

¹⁴⁵¹ Nous excluons la Chine pour deux raisons. Premièrement, nous ne le considérons pas comme un pays en développement. Deuxièmement, la revendication chinoise ne s'inscrit pas dans une démarche d'incapacité de l'administration fiscale chinoise sur l'application des règles actuelles. Elle est plutôt ressentie comme une bataille sur les droits d'imposition. V. l'article suivant pour plus de réflexions à ce sujet : Martin HEARSON and Wilson PRICHARD, « China's challenge to international tax rules and the implications for global economic governance », *International Affairs*, Vol. 94, Issue 6, November 2018, p. 1287–1307. <https://doi.org/10.1093/ia/iyy189>.

¹⁴⁵² cf. Partie I, Titre I, Chapitre II.

665. **Les règles actuelles sont complexes et chronophages.** Une telle complexité apparaît peu adaptée aux ressources de l'administration fiscale et à la taille de son économie. Les administrations fiscales ont observé que la détermination du prix de transfert fondée sur les « analyses des faits et circonstances de chaque transaction » sont les premiers obstacles des pays en développement.¹⁴⁵³ Même l'OCDE décrit clairement que « l'application du principe de pleine concurrence peut exiger la collecte et l'analyse de données difficiles ou coûteuses à obtenir et/ou à évaluer.¹⁴⁵⁴ Plusieurs études ont montré que l'application du PPC s'affirme très coûteuse en termes de temps et de ressources, alors que la fiabilité du résultat de l'application du PPC laisse en suspens d'autres problématiques, à ne citer que les différends en matière de prix de transfert.

666. **Les États membres de la CEDEAO ont signalé les mêmes problématiques.** La Commission Européenne a réalisé une étude sur les prix de transfert dans onze États membres de la CEDEAO¹⁴⁵⁵. Selon cette étude, plusieurs pays font part de leur difficultés à appliquer la législation existante en matière de prix de transfert, en raison du manque de personnel dédié et formé à ces problématiques, de la complexité de ces dernières et des difficultés pour trouver des comparables pertinents et pour constituer une base documentaire.

Les affirmations des praticiens corroborent ce constat. Christian Comolet-Tirman¹⁴⁵⁶ dénonçait la complexité du PPC pour les parties prenantes, c'est-à-dire pour l'administration fiscale et pour le groupe multinational. Cet auteur souligne que « *le principe de pleine concurrence suscite, en pratique, bien des insatisfactions : les praticiens soulignent, d'abord, la complexité qui s'attache à ses modalités de mise en œuvre. (...) la maîtrise de l'ensemble des règles est devenue difficile, pour les entreprises comme pour les administrations.* ».

667. **Une asymétrie significative au niveau des moyens entre EMNs et administrations fiscales.** Toutefois, force est de constater qu'il existe une asymétrie au niveau des moyens et de ressources pour mettre en place la stratégie des prix de transfert (au niveau du groupe multinational) et pour évaluer les prix de transfert (au niveau de l'administration fiscale). À ce propos, certains auteurs ont mis en évidence les moyens exorbitants dont possédait le groupe multinational General Electric (GE). Depuis les années 90, ce groupe était connu comme l'un des leaders dans l'adoption d'une stratégie de planification fiscale agressive. Son département fiscal international de GE « *était exceptionnellement important, composé de près de 1 000 spécialistes, dont de nombreux anciens fonctionnaires. En outre, le groupe GE a également fait appel à des équipes externes. En 2017, GE a externalisé ses fonctions de planification fiscale en transférant environ deux tiers de son équipe en fiscalité à PricewaterhouseCoopers (PwC), rejoignant ainsi l'un des plus grands réseaux mondiaux de fiscalité des entreprises, qui compte 41 000 spécialistes dans 157 pays (...).* »¹⁴⁵⁷

Il est évident qu'une entreprise multinationale telle que PwC surpasse de loin l'expertise fiscale du gouvernement, tant en quantité qu'en degré de coordination mondiale. Nous avons pu observer

¹⁴⁵³ IMF/OECD/UN/World Bank, « Discussion Draft: A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses », 2017.

¹⁴⁵⁴ OCDE, Section E révisée du Chapitre IV des Principes Applicables en matière de prix de transfert, relatives au régime de protection, 16 Mai 2013, p. 26., Para. 4.104.

¹⁴⁵⁵ Alain CHARLET, Caroline SILBERZTEIN and Gérard POINTE, *op.cit.*, p.102.

¹⁴⁵⁶ Christian COMOLET-TIRMAN, « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », *Droit fiscal*, 31 Mai 2012, N° 22, 313.

¹⁴⁵⁷ « *Large TNCs always assemble a team of transfer pricing specialists to design structures aimed at tax minimisation, and to produce the necessary documentation: A leader in adopting an aggressive tax planning strategy since the 1990s was General Electric (GE), which recruited John Samuels from the US Treasury in 1988. He built an exceptionally large international tax department of close to 1,000 specialists, including many former government officials (Gerth and Sloan 2011; Kocieniewski 2011). However, it also called on outside teams, and in 2017 GE outsourced its tax planning functions by transferring some two-thirds of its tax team to PwC (Schwanke 2017), joining one of the world's largest corporate tax networks of 41,000 specialists in 157 countries. A firm such as PwC clearly outmatches government tax expertise, in both quantity and degree of global coordination, and it is not alone.* » Cité dans Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2018, p. 23.

pendant notre recherche que cette situation peut être généralisée pour l'ensemble des administrations fiscales en Afrique. L'asymétrie de moyens et de ressources entre multinationales et administration fiscale y est réellement significative. Les écarts de moyens s'accroissent encore lorsqu'il s'agit de comparer les ressources en possession des gouvernements des pays développés avec celles des pays en développement. À titre d'exemple, il a été signalé qu'en 2014¹⁴⁵⁸, l'IRS américain a engagé un consultant spécialisé au coût de 2 millions de dollars pour aider son équipe d'audit dans l'examen des accords de prix de transfert de Microsoft. Au Royaume-Uni¹⁴⁵⁹, le Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), soit l'administration fiscale britannique, a fait passer le nombre de ses spécialistes des prix de transfert de 65 à 81 entre 2012 et 2016. Alors que dans les pays en développement (notamment en Afrique), le département « prix de transfert » vient seulement d'être mis en place dans quelques rares pays comme le Kenya, la Tanzanie, le Nigéria, la Zambie et le Ghana. Dans certains pays comme Madagascar, la République Démocratique de Congo et le Cameroun, les renforcements des capacités des agents de l'administration sont en cours. Dans ces pays, il existe à peine des dispositions qui prévoient la référence au principe de pleine concurrence, mais aucune stratégie ou procédures d'application des règles de prix de transfert n'est mise en place.

668. Notre analyse est que cette situation implique deux types de problèmes pour l'administration fiscale des pays en développement. Premièrement, il leur est quasiment impossible de disposer des ressources équivalentes aux EMNs. Deuxièmement, il leur est difficile de mesurer les ressources appropriées à mettre en place. Il est donc juste de statuer que pour que les règles de prix de transfert actuelles fonctionnent, il faudra des ressources et des moyens importants. Nous pouvons donc douter de l'efficacité des règles fiscales en matière de prix de transfert qui est complexe et chronophage à la fois. Somme toute, le contexte des pays en développement ne s'y prête pas du tout à l'application du PPC : les cadres juridique et réglementaire sont quasi-inexistants, le cadre administratif comme les coopérations nationale et internationale, n'existe pas dans la majorité de ces pays. Et enfin les compétences humaines font défaut¹⁴⁶⁰. Le contexte pourra être certainement amélioré dans le futur.¹⁴⁶¹ Cependant, nous pensons qu'il serait extrêmement difficile de le faire évoluer au sein du principe fondateur actuel. C'est pourquoi la mise en place d'une approche de simplification appropriée susceptible de réduire toute cette *technostructure* doit être privilégiée. C'est le point de départ de notre proposition. Notre développement va évoluer vers la proposition d'une approche de simplification appropriée au contexte des pays en développement.

c. Le contour d'une approche de simplification appropriée pour les pays en développement

669. Il est nécessaire de définir le contour d'une approche de simplification en matière de prix de transfert. L'idée repose sur la simplification des méthodes complexes de détermination des prix de transfert. Plusieurs approches de simplification peuvent être envisagées. Les littératures sur les

¹⁴⁵⁸ *Ibidem*. « In 2014 the US IRS hired a specialist consultant at a cost of \$2m to assist its audit team in the examination of the transfer pricing arrangements of Microsoft (Gupta 2014) ».

¹⁴⁵⁹ *Ibidem*. « In the UK, HMRC expanded its transfer pricing specialists from 65 to 81 between 2012 and 2016; its 6-year investigation of Google involved between 10 and 30 specialists at any one time, eventually resulting in a settlement agreeing payment of an additional £130m covering a 10-year period (PAC 2016: paras. 4-6) ».

¹⁴⁶⁰ V. Tovony RANDRIAMANALINA, « Les prix de transfert dans les pays en développement : Cas de Madagascar », ATAF Working Paper, September 2015, No 23, p. 30. <<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02090977/document>>. V. aussi : Attiya WARIS, « How Kenya has implemented and Adjusted to the Changes in International Transfer Pricing Regulations : 1920 – 2016 », ICTD Working Paper, October 2017, N° 69, p. 48 ; V. aussi Caroline SILBERZSTEIN, « Prix de transfert : un défi pour les pays en développement », *L'Observateur de l'OCDE* N° 276-277, 2010.

¹⁴⁶¹ Des modèles de législation en prix de transfert sont disponibles, à ne citer que celui de l'ATAF : ATAF, « Suggested Approach to Transfer Pricing Legislation », 2017. <<https://www.ataftax.org/en/products-services/technical-assistance/transfer-pricing-tp>>. L'OCDE a également publié son modèle dans : OECD, Transfer Pricing Legislation, Paris, 2011. V. aussi The BEPS Monitoring Group, « The UN Tax Committee's work on Transfer Pricing », September 2018. (En ligne) (Dernière consultation Juin 2019) <https://www.bepsmonitoringgroup.org/news/2018/9/27/submission-to-the-subcommittee-on-article-9-transfer-pricing-of-the-un-tax-committee>.

possibilités d'améliorer les rentrées de recettes fiscales par rapport aux prix de transfert dans les pays en développement sont nombreuses. Nous remarquerons l'article de M. Durst¹⁴⁶², de M. Moore et de W. Prichard¹⁴⁶³. Par ailleurs, nous noterons les propositions de la plateforme de collaboration en matière fiscale.¹⁴⁶⁴ Globalement, il s'agit des réponses techniques. A notre avis, il convient de proposer des politiques ou des stratégies de mise en place.

Nous pensons que l'approche adaptée pour les pays en développement serait l'approche orientée sur l'application pratique, que nous désignerons d'« approche pragmatique ». Dans ce contexte, nous privilégierions les principes fiscaux comme la simplicité et la certitude, l'efficacité et l'efficacé. En quelques mots, il s'agit de formuler des règles pragmatiques lesquelles requièrent un niveau optimal de ressources.

2. La simplicité et l'efficacité

670. Il est judicieux de défaire la *technostructure* des règles actuelles. Nous suggérons aux décideurs en matière de politiques fiscales d'adopter des approches pragmatiques. A notre avis, les règles sur les prix de transfert dans les pays en développement devraient se concentrer sur les approches simplifiées qui réduisent la dépendance aux comparables¹⁴⁶⁵ et de privilégier des méthodes simplifiées de détermination du prix de transfert. Nous pensons que les pays en développement peuvent commencer par l'utilisation des méthodes unilatérales.

a. La sécurité juridique

671. La sécurité juridique est un grand principe fiscal auquel les lois fiscales successives devraient systématiquement prendre en compte. Les réflexions et les propositions devraient porter sur les dispositifs susceptibles d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale. Il s'agit d'un composant important pour les investissements.

Pour arriver à cette fin, il faudrait doter les administrations fiscales de règles claires et stables. Il est extrêmement important de définir une orientation claire de mise en œuvre pour que l'interprétation de ces règles par les agents de l'administration soit uniforme ; et ne laisse aucune place à des interprétations subjectives.

La sécurité juridique est, à notre avis, une des raisons d'être d'une approche de simplification. D'après le Groupe de la Banque Mondiale¹⁴⁶⁶ : « *les mesures qui peuvent aider à atténuer voire éviter toute incidence néfaste sur le climat de l'investissement consistent, entre autres, à : adopter des pratiques et des principes internationaux généralement reconnus ; dialoguer et communiquer avec des entreprises privées ; réduire les cas de double imposition économique ; faire en sorte que les obligations de conformité imposées ne soient pas disproportionnées ou déraisonnables ; donner accès à des mécanismes efficaces et équitables de prévention et de règlement des différends ; veiller à ce que le personnel du fisc reçoive une formation adéquate ; et faire en sorte que la loi soit appliquée de façon homogène afin de minimiser les incertitudes.* »

¹⁴⁶² Mick MOORE and Wilson PRICHARD, « How can Government of Low Income Countries collect more Revenues », ICTD Working Paper, 2017, N° 70, p.5.

¹⁴⁶³ *Ibidem.* ; Michael DURST, « Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries », ICTD Working Paper, 2014, N° 18, p. 17 ; Michael DURST, « Assisting Developing Countries in Taxation after the OECD's BEPS Reports: A Suggested Approach for the Donor Community », ICTD Working Paper, 2017, N° 71, p.24.

¹⁴⁶⁴ Un tableau récapitulatif des mesures proposées par la boîte à outils se trouvera en ANNEXES N° 6 et 7.

¹⁴⁶⁵ Des développements précédents, nous avons vu que les approches adoptées dans les pays émergents tels qu'en Brésil, en Argentine et en Inde vont dans cette direction.

¹⁴⁶⁶ Groupe de la Banque Mondiale, Prix de transfert dans les économies en développement Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels, *op.cit.*, p.22.

b. Le respect indispensable du droit positif

672. Toutefois, les approches introduites ne doivent pas être en contradiction avec le droit positif, le danger serait le risque de non-compatibilité avec les obligations internationales, notamment des conventions fiscales internationales signées et ratifiées.

673. Force est de rappeler que la règle fiscale internationale sur les prix de transfert est un principe, un concept. Les lignes directrices de l'OCDE, dont version actuelle est de 2017 fournit les commentaires pour l'application du principe de pleine concurrence. Toutefois, l'interprétation du principe reste une souveraineté des lois fiscales nationales. Par conséquent, l'application dudit principe au sein d'une juridiction est certainement unilatérale par chaque administration fiscale locale. En outre, les règles *claires et simples* favorisent la discipline fiscale. La discipline fiscale est définie par le fait que l'EMN respecte ses obligations fiscales.

Le rôle de l'administration fiscale est central pour l'établissement d'une vérification fiscale effective. Il est nécessaire que les règles soient simples à administrer, claires pour garantir une certaine prévisibilité nécessaire pour les investissements. En parallèle, il faut qu'elles permettent une rentrée de recettes fiscales pour l'État. La sécurité juridique revêt un caractère particulièrement important, notamment en droit fiscal, afin d'attirer des investissements. Des lois claires, transparentes et stables sont garantes de la sécurité juridique. C'est également un facteur déterminant pour attirer les investissements dans les pays en développement. Il convient d'aborder dans le paragraphe suivant quelques recommandations pratiques, certainement non exhaustives mais indicatives, pour une évolution progressive des prix de transfert dans les pays en développement.

B. Les aspects administratifs en matière de valorisation des PT

La primauté des cadres technique et juridique clairs. La législation fiscale de chaque pays devrait de préciser de manière détaillée les procédures applicables en matière administrative lors de la valorisation des prix de transfert. Cela peut comprendre les définitions des jargons des prix de transfert ainsi que les méthodes et le calcul du « prix de référence ».

Aux constats du vide en matière législatif et administratif pour la valorisation des prix de transfert dans les pays en développement, il est à notre avis, indispensable d'adresser ce besoin. En effet, la majorité des pays en développement que nous avons observé (cf. Annexe 3) ne dispose actuellement que des dispositions vagues lesquelles indiquent leur référence au principe de pleine concurrence pour la réintégration des bénéficiaires indûment transférés à l'étranger. Néanmoins, nous avons observé à travers notre recherche que les textes réglementaires manquaient réellement. Il est, à ce niveau intéressant de montrer un extrait du cadre juridique de la Zambie que nous qualifions comme clair et précis. Ensuite, il convient de présenter deux méthodes forfaitaires de valorisation des prix de transfert qui répondent à cet objectif de clarté au niveau de la procédure d'application. Et cela malgré le fait qu'elles sont jusque-là théoriques.

1. Les précisions législatives à l'instar des dispositions fiscales en Zambie

674. À notre avis, les dispositions du code général d'impôt de la Zambie, dans l'encadré ci-après, correspondent à cet idéal. Ainsi par exemple, les articles 2 au paragraphe 1 et 97 au paragraphe (13) de la Loi sur l'impôt sur le revenu (édition de 2012) prévoient de définir ceux qui doivent être entendus par « les métaux de base » et « le prix de référence ». Par ailleurs, l'article 97a (14) précise la méthode de la valorisation ainsi que le calcul du « prix de référence » pour les exportations de ces métaux de base.

Article 2(1) On entend par « métal de base » un métal non précieux qui est courant, chimiquement actif, ou les deux à la fois, et qui renferme du fer, du cuivre, du nickel, de l'aluminium, du zinc, de l'étain, du magnésium, du cobalt, du manganèse, du titane, du scandium, du vanadium et du chrome.

Article 97a (13) Nonobstant les dispositions de la présente Loi, pour toute transaction portant sur la vente directe ou indirecte de métaux de base, de substances contenant des métaux de base ou de métaux précieux réalisée entre des parties liées ou associées, le prix de vente applicable de ces métaux ou de ces métaux récupérables est le prix de référence.

Les dispositions de l'article 97a (14) précisent et déterminent le mode de calcul du « prix de référence ». Ces dispositions prévoient également la liste limitative des bases de données publiques que l'administration fiscale et le contribuable peuvent utiliser pour rechercher les comparables.

Article 97a (14) Aux fins du paragraphe 13, on entend par « prix de référence » : la moyenne mensuelle des prix au comptant au London Metal Exchange ; la moyenne mensuelle des prix au comptant au Metal Bulletin dans la mesure où le prix du métal de base ou du métal précieux n'est pas coté au London Metal Exchange ; la moyenne mensuelle des prix au comptant sur toute autre bourse de métaux approuvée par le Commissaire général dans la mesure où le prix du métal de base ou du métal précieux n'est pas coté au London Metal Exchange ou au Metal Bulletin ; ou – la moyenne mensuelle des prix au comptant au London Metal Exchange, la moyenne mensuelle des prix au comptant à la bourse des métaux agréée par le Commissaire général, moins toute remise au titre d'une faible qualité ou teneur.

Il convient d'ajouter que lorsque la société est cotée, l'information publique disponible est plus importante que dans les sociétés fermées compte tenu des obligations d'information périodiques et permanentes qui s'imposent à ces sociétés.¹⁴⁶⁷

Nous pensons que ces dispositions zambiennes constituent des enseignements qui peuvent servir de base pour les autres pays qui ne disposent pas encore des textes clairs pour la détermination des prix de transfert. Elles permettent aux contribuables et à l'administration fiscale d'avoir des outils clairs afin d'appliquer de manière homogène la détermination des prix de transfert. La clarté des règles fiscales est un gage de la sécurité juridique et de la facilité de mise en œuvre de la détermination des prix de transfert.

2. Deux méthodes forfaitaires d'application claire

Dans les littératures récentes, nous avons identifié deux autres méthodes de détermination des prix de transfert qui suscitent notre d'intérêt dans la mesure où elles ont été suggérées pour des administrations fiscales aux moyens limités.

a. La méthode forfaitaire de la marge nette modifiée

675. M. Durst, un ancien fonctionnaire de l'administration fiscale américaine qui est actuellement chercheur au sein de l'ICTD, a réalisé une étude¹⁴⁶⁸ sur les méthodes d'évaluation des prix de transfert pouvant correspondre aux administrations fiscales dont les moyens sont limités. Cet auteur a proposé la **méthode transactionnelle de la marge nette modifiée**. D'emblée, cette méthode modifie, sous certains aspects la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) qui fait partie des cinq méthodes recommandées par l'OCDE dans ses Principes directeurs.

Rappel de définition : la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) consiste à déterminer une *marge nette qui est appliquée à une base appropriée pouvant être constituée par les coûts, le chiffre d'affaires, ou les actifs utilisés pour l'activité faisant naître le prix de transfert*. Toutefois, la MTMN, comme les autres méthodes de prix de transfert prévues par les Principes directeurs de l'OCDE, exige généralement des contribuables qu'ils déclarent des niveaux minimums de revenus d'exploitation, ce qui constitue une mesure comptable du revenu avant paiement des intérêts.

En effet, les modifications proposées par M. Durst portent sur (i) l'application de marges bénéficiaires fixes équivalant à 25% de la marge globale consolidée du groupe multinational. (ii) L'analyse de comparabilité ne serait donc pas fondée sur la recherche de transactions et/ou de sociétés comparables, mais plutôt sur la comparabilité de la rentabilité globale du groupe multinational. De cette manière, la MTMN révisée viserait à remédier dans une certaine mesure à la difficulté d'identifier le revenu d'exploitation individuel (utilisée comme base de référence de la MTMN de l'OCDE) et de le substituer par la mesure de la rentabilité globale du groupe de sociétés comparable. Pour ce faire, l'auteur précise que la base de référence serait devenue le « **bénéfice avant impôts** » (en anglais c'est

¹⁴⁶⁷ Pour savoir les informations publiques dont les sociétés cotées en bourse doivent publier, cf. note de bas de page N° 914.

¹⁴⁶⁸ Michael DURST, « Developing Country Revenue Mobilisation: A proposal to Modify the Transactional Net Margin Transfer Pricing Method », ICTD Working Paper N° 44, Brighton, 2016.

l'EBT : earning before tax)¹⁴⁶⁹ (au lieu des « **revenus d'exploitation** »). Le bénéfice avant impôts est une mesure des bénéfices d'une société après paiement des intérêts, comme base de référence dans le cadre de la *MTMN révisée*.¹⁴⁷⁰

Estimation de la valeur du marché (conformément au principe de pleine concurrence) : la méthode transactionnelle de la marge nette modifiée suppose tout simplement l'application d'un indice financier de 25 % au bénéfice global consolidé avant impôts du groupe multinational. Cette référence de 25% indiquerait la marge bénéficiaire estimée pour des sociétés et/ou transactions comparables. L'auteur a identifié cette référence (25%) sur la base de l'expérience d'une tentative d'application de la MTMN à « *un large éventail de distributeurs, de fabricants et de prestataires de services* »¹⁴⁷¹.

676. **Bénéfices et inconvénients de la méthode.** Cette méthode, fondée en grande partie sur des données externes¹⁴⁷², est relativement facile à mettre en œuvre et vise principalement à fournir aux pays en développement une méthode facile à administrer et susceptible de protéger leur assiette fiscale. Selon M. Durst, cette valeur permet d'obtenir une répartition des bénéfices qui pourrait être acceptable à la fois pour l'administration fiscale et pour le contribuable groupe multinational.¹⁴⁷³

L'auteur indique que cette méthode constitue dans une certaine mesure une meilleure alternative pour limiter l'érosion de l'assiette fiscale notamment dans le cas de la déduction excessive d'intérêts dans les prêts intragroupes. Selon ses explications, les règles spéciales de limitation des déductions d'intérêts ont tendance à être faibles dans de nombreux pays.¹⁴⁷⁴

Cependant, l'auteur prévient que cette méthode, n'est pas pleinement satisfaisante ou théoriquement cohérente. En effet, la MTMN révisée ne prescrit pas de niveaux minimums d'EBT pour l'ensemble des opérations d'un groupe dans un pays donné, mais uniquement pour les parties testées qui ont été identifiées aux fins de l'application de la MTMN. Par conséquent, certains contribuables auront la possibilité de chercher à répartir une partie ou la totalité de leurs déductions d'intérêts sur des parties de leurs opérations qui ne sont pas soumises à la MTMN. Dans ce cas, les administrations fiscales devront s'appuyer non pas sur les règles relatives aux prix de transfert, mais sur des règles spéciales de limitation des déductions d'intérêts.

677. Somme toute, la méthode transactionnelle de la marge nette modifiée n'est pas une panacée. Nous pensons que pour qu'elle soit efficace, une telle approche pourrait être appliquée en tant que « régime de protection » et qu'elle ne devrait pas être sur option pour les contribuables. Par, la fixation du taux de marge bénéficiaire par l'autorité compétente peut être étudiée et discutée avec les contribuables. Pour certains secteurs comme les exportations de matières premières par exemple, des méthodes spécifiques peuvent exister.

¹⁴⁶⁹ Michael DURST, *art.cit.*, p.11. L'EBT est une mesure de valorisation financière parmi de nombreux autres types comme l'EBITDA, et l'EBIT.

¹⁴⁷⁰ Michael DURST, *art.cit.*, p.16.

¹⁴⁷¹ Pour des exemples sur chacune des activités, v. Michael DURST, *art.cit.*, p.11-12.

¹⁴⁷² La plupart des grands groupes multinationaux publient leurs résultats consolidés chaque année, sous la supervision d'auditeurs professionnels et d'autorités nationales de réglementation des valeurs mobilières. Il est peu probable que les entreprises tentent de sous-estimer leur rentabilité globale, car cela les désavantagerait sur les marchés des capitaux. Par conséquent, les informations sur la rentabilité publiées par les groupes multinationaux doivent généralement être fiables pour être utilisées par l'administration fiscale. Toutes les multinationales ne sont pas cotées en bourse, mais les plus petites tiennent néanmoins des états financiers vérifiés, et même celles qui ne le font pas habituellement conservent une certaine forme d'information financière consolidée. En outre, celles qui ne disposent pas d'états financiers vérifiés sont probablement les plus petites multinationales, pour lesquelles peu de revenus sont en jeu en vertu des lois sur les prix de transfert.

¹⁴⁷³ v. Michael DURST, *art.cit.*, p.11-12.

¹⁴⁷⁴ V. pour plus de réflexions : Michael DURST, *art.cit.*, p.13.

b. La méthode forfaitaire de l'impôt minimum international

678. La méthode forfaitaire alternative de l'impôt minimum international est une méthode qui permet au groupe multinational de sociétés le paiement d'impôt minimum sur la base du chiffre d'affaires mondiales. Cette méthode a été proposée par Alex Cobham, directeur de la Réseau de Justice Fiscale (ou Tax Justice Network). Cette méthode, a reçu le soutien de la Commission Indépendante sur la Réforme des Impôts sur les Sociétés (ou Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, plus connue par son acronyme ICRICT). Cette dernière dénomme cette méthode par : *Formulary Alternatif Minimum income corporate tax* (ou FAMICT), que nous traduisons littéralement par : formulaire alternatif d'impôt international minimum sur les sociétés.

Cette approche suggère que les pays en développement conserveraient les méthodes conventionnelles¹⁴⁷⁵ de prix de transfert de l'OCDE, tout en introduisant cette méthode alternative pour un paiement minimum d'impôt. Le pays pourrait définir l'assiette locale de l'impôt sur les sociétés en appliquant une formule multifactorielle au revenu global d'une multinationale et calculer l'impôt minimum à payer sur ce revenu réparti. L'impôt minimum serait payable s'il est supérieur à l'impôt sur les sociétés ordinaire payable par la juridiction, calculé sur le revenu local de la multinationale, tel qu'il est déterminé selon les méthodes classiques de fixation des prix de transfert sans lien de dépendance.

Similairement à l'approche précédente, A. Cobham prévient que cette méthode permet aux pays en développement de préserver un minimum de base d'imposition. À cet effet, il considère que de cette manière, l'administration fiscale peut dire aux EMNs :

*« Définissez les prix de transfert, les taux d'intérêt intra-groupe, etc. que vous souhaitez, tout en reconnaissant que nous n'avons pas et n'aurons pas la capacité de les contester efficacement ; mais sachez que si l'effet global est de prendre votre base imposable ci-dessous (par exemple) à 80% de ce qui serait réparti selon une base canadienne (par exemple)/ ACCIS, nous tracerons une ligne à cet endroit. »*¹⁴⁷⁶

Cette méthode pourrait fonctionner sur la base des informations divulguées en vertu de la norme de l'OCDE sur la déclaration pays par pays (pour les entreprises réalisant un seuil de chiffres d'affaires de 750 millions d'euros) ou l'équivalent si le chiffre d'affaires mondial des entreprises est inférieur au seuil de 750 millions.

679. Cela étant, cette approche a un inconvénient majeur.

*« L'adoption à l'échelle mondiale entraînerait évidemment une double non-imposition substantielle, de sorte qu'elle ne soit pas immédiatement incompatible avec les demandes des multinationales ; mais dans le même temps, offre une protection simple aux pays à faible revenu qui ont tendance à subir des pertes de revenus disproportionnées en raison du transfert de bénéficiaires. »*¹⁴⁷⁷

¹⁴⁷⁵ Il s'agit des cinq méthodes suivantes : la méthode comparable sur le marché libre (Comparable Uncontrolled Price), la méthode du prix de revente minoré (Resale Minus), la méthode du prix de revient majoré (Cost plus), la méthode transactionnelle de la marge nette (TMMN) et la méthode du partage de profit (Profit Split).

¹⁴⁷⁶ « Set the transfer prices, intra-group interest rates, etc. that you want, recognising that we don't and won't have the capacity to challenge them effectively; but know that if the overall effect is to take your taxable base here below (say) 80% of what would be apportioned under a (say) Canadian/CCCTB basis, then we'll draw a line there »

¹⁴⁷⁷ « Global adoption would obviously lock in substantial double non-taxation, so it's not immediately inconsistent with multinationals' demands; but at the same time provides a simple protection for the lower-income countries that tend to suffer disproportionate revenue losses due to profit shifting" FACCIO (T.) et alii, "Alternatives to the Separate Entity/Arm's Length Principle for Taxation of Multinational Enterprises », Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, 2018, p.30. En ligne : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5a792c6b9140b70aade4b83f/1517890668637/ICRICT+Alternatives+Eng+Sept+2017+%281%29.pdf>. (Dernière consultation juin 2019)

c. Les limites des mesures de simplification

680. Certes, les mesures de simplification présentent plusieurs avantages afin de permettre aux agents de l'administration fiscale de pratiquer les vérifications objectives de prix de transfert en dépit de leurs manques de compétence et de leurs manques de moyens dans le domaine. Néanmoins, elles présentent des inconvénients majeurs. Les approches simplifiées sacrifient la notion de justice à la notion de gestion ou d'administration des règles fiscales. L'adoption de mesures unilatérales de réglementations en matière de prix de transfert peut avoir un impact négatif sur les investissements réels des sociétés multinationales (multinationales). Une étude du FMI suggère que l'introduction de ces mesures unilatérales a réduit en moyenne plus de 11 % des investissements des filiales multinationales¹⁴⁷⁸. En effet, la réglementation des prix de transfert induit des effets d'entraînement dans d'autres pays.

681. En dépit de la pratique des prix de transfert qui se révèle très complexe à gérer dans certains pays, le maintien du principe de pleine concurrence apparaît nécessaire. En effet, s'écarter de façon unilatérale des normes internationales entrainerait une défiance de la communauté internationale et serait susceptible de se traduire par une baisse des investissements internationaux. Il est donc recommandé de conserver le principe de pleine concurrence tout en instituant des mesures simplificatrices lorsque cela est pertinent. Cette dernière constitue à notre avis, une notion importante qui est nécessaire dans un premier temps mais que son usage pour le long terme pénalise la taxation juste des groupes multinationaux de sociétés et donc serait à éviter. Comme le souligne D. Gutmann, « *Il n'y a plus de droit, à commencer par le fiscal, sans international ! « La fiscalité ne se conçoit plus sans sa composante internationale.* »¹⁴⁷⁹

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

682. **De l'importance de préciser les stratégies en matière de prix de transfert (choix de politiques fiscales) propres au contexte local.** Ce chapitre a examiné de manière critique les méthodes simplifiées de détermination des prix de transfert dans les pays émergents. Nous avons tenté de tirer des enseignements pour les administrations fiscales des pays en développement. Nous avons émis les réserves que toutes mesures fiscales doivent tenir compte des contextes locaux. Cela ne nous a pas empêché de préciser les besoins spécifiques aux autorités fiscales des pays en développement. Notre choix s'est résumé sur la conviction que le succès des règles de prix de transfert efficace réside sur la transparence et la clarté des modalités de mise en œuvre. C'est le seul gage de sécurité juridique et de recettes fiscales pour l'État.

683. **Les mesures de simplification sont des mesures transitoires.** Nous sommes conscientes des limites intrinsèques¹⁴⁸⁰ que représentent les mesures de simplification. Néanmoins, nous pensons qu'elles sont très utiles essentiellement pour les pays en développement. Les prix de transfert y sont relativement jeunes. A notre avis, la réalisation d'un contrôle de prix de transfert ne devrait pas attendre que le contexte soit parfait ou prêt¹⁴⁸¹. Parallèlement, elle ne doit pas exiger l'application parfaite d'un standard complexe dans ces pays. Bien au contraire, nous pensons que le contrôle fiscal des prix de transfert devrait se faire suivant les moyens disponibles, dans un premier temps lequel est probablement dans un court-terme. C'est pour cette raison que nous pensons qu'un changement radical de paradigme est viable pour la taxation des EMNs. Nous présenterons son fonctionnement dans le chapitre suivant.

¹⁴⁷⁸ R.A DE MOOIJ and L. LIU, « At a Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations », IMF Working Paper , 2018, N° 18/69.

¹⁴⁷⁹ Daniel GUTMANN, « Regards croisés : quelles formations pour les fiscalistes de demain ? », *RDF*, n° 23, 4 Juin 2015, 363.

¹⁴⁸⁰ Voir dans les développements précédents les inconvénients des approches de simplification proposées.

¹⁴⁸¹ Fonds Monétaire International, « Madagascar : Mission Exploratoire en Matière de Prix de Transfert », 2015.

CONCLUSION DU TITRE PREMIER

684. **Solutions à court-terme.** Nous avons examiné dans ce premier titre les différentes mesures de simplification pour la détermination des prix de transfert. Nous avons vu notamment les approches orthodoxes et les approches non-orthodoxes. Nous avons montré que les alternatives pratiquées dans les pays émergents, en l'occurrence les pratiques développées par le gouvernement au Brésil, en Inde et en Argentine présentent des intérêts pratiques pour les administrations fiscales faibles, et que ces approches sont susceptibles de répondre aux préoccupations des pays en développement.

A l'évidence, les gouvernements respectifs de ces pays se sont essentiellement démarqués par leur volonté de mettre en place des critères objectifs en matière de politique fiscale et des modalités spécifiques claires pour la détermination des prix de transfert. En conséquence, ils ont réduit le niveau élevé d'exigence requis pour l'analyse des prix de transfert. A cet effet, les administrations fiscales sont dotées de dispositifs administratifs, juridiques, lesquels sont non seulement simples et transparents, mais essentiellement stables. Ce sont, à notre avis, des spécificités qui répondent aux préoccupations des administrations fiscales des pays en développement.

685. **Stabilité, transparence et simplicité des règles de prix de transfert.** Il était ressorti de ces pratiques que les mesures de simplification adoptées dans les pays émergents sélectionnés attestent de deux choses. D'une part, elles ont montré qu'il était possible de réduire la complexité inhérente aux « études de prix de transfert » et de rendre plus simple la détermination du prix de transfert. D'autre part, à partir des résultats obtenus dans ces pays, nous pouvons conclure qu'il est possible d'élaborer des mesures de simplification efficaces qui protègent réellement les bases taxables des pays en développement.

686. **Éloignement vis-à-vis du standard fiscal international.** Toutefois, il est à souligner que les mesures de simplification abordées se sont distinguées par leur éloignement vis-à-vis de l'orthodoxie du principe de pleine concurrence. Il convient également de préciser que ces pratiques, sont souvent l'œuvre unilatérale d'une administration fiscale. Pour cette raison, elles ont des défauts dans la mesure où elles peuvent mettre l'entreprise associée dans une situation difficile de double imposition ou de litige, notamment lorsque les deux administrations fiscales (de l'État A et de l'État B) ne s'entendent pas sur la base imposable due dans chaque État, découlant de leurs méthodes unilatérales respectives, et veulent établir un redressement fiscal de l'entreprise.

687. **De la nécessité d'adopter des mesures concertées.** Nous avons vu qu'il était important que les pays en développement privilégient ces approches en tenant à les améliorer. À cet égard, il serait préférable que les mesures de simplification soient concertées, dans un cadre bilatéral, régional ou au sein de quelques États.

De l'importance d'une coopération fiscale internationale. Selon le Secrétaire général de l'OCDE Angel Gurría, « les problèmes globaux exigent des solutions globales ». Ainsi, les problèmes de la détermination des prix de transfert, et *in fine*, de la répartition de la base imposable pour chaque État et juridiction imposent qu'un dialogue international et une coopération fiscale internationale soient établies pour être efficaces. Ce qui nous renvoie au titre suivant, où nous proposerons un changement de paradigme tout en maintenant la coopération fiscale internationale comme la condition *sine qua none* pour son efficacité.

TITRE 2 SOLUTIONS À LONG TERME - UN CHANGEMENT DE PARADIGME

688. **La nécessité de changer de paradigme.** Ce titre explore une autre piste qui est celle d'un changement radical de paradigme. De cette manière, la nouvelle technique pour l'imposition d'un groupe multinational abandonne définitivement le cadre de *la comptabilité séparée*, plus connu sous l'expression « *principe de pleine concurrence* ». Aussi laisse-t-il la place à un autre paradigme qui adopte *la comptabilité consolidée*. Autrement dit, le nouveau paradigme consiste à fonder l'imposition des bénéfices des entreprises sur *leur résultat mondial et consolidé*¹⁴⁸², qu'on dénomme « système de répartition globale »¹⁴⁸³ en anglais « *unitary taxation with formulary apportionment* ». Cette dénomination provient simplement du fait que le groupe multinational est perçu comme une « seule entité économique » qui réalise un *bénéfice mondial, et ce bénéfice mondial sera réparti entre les États à l'aide des clés de répartition*. Une autre terminologie que nous utiliserons souvent pour la suite des développements est la « taxation unitaire »¹⁴⁸⁴, en anglais « *unitary taxation* »¹⁴⁸⁵.

689. **La taxation unitaire est un paradigme ancien.** Nous avons vu que dès la fin des années 1920, elle a été indiquée comme une alternative crédible au principe de pleine concurrence,¹⁴⁸⁶ mais les administrations fiscales ayant fait l'objet de l'enquête de M. Carroll, notamment celles des pays de l'OCDE avaient une préférence pour le principe de la comptabilité séparée, lequel était référencé plus tard, dans les travaux de l'OCDE par l'expression « le principe de pleine concurrence ». Que le principe de pleine concurrence avait remporté la victoire face à la taxation unitaire. Ainsi, depuis 1930, le principe de pleine concurrence régissait les règles fiscales internationales en matière de prix de transfert. Des améliorations sur le fonctionnement du principe actuel ont été sans doute apportées par l'OCDE.

690. **L'obsolescence du paradigme actuel (risque d'une répartition de manière hasardeuse des profits du groupe multinational).** Toutefois, nous pensons que le besoin de renouveler les discussions sur les vertus de la taxation unitaire arrivent à point nommé. Elles sont justifiées par l'évolution considérable du *contexte contemporain*¹⁴⁸⁷, notamment par l'augmentation importante de l'activité des groupes dans les échanges mondiaux, à ne mentionner qu'elle. De ce fait, lutter contre le transfert indirect de bénéfices et identifier la base taxable revenant à chaque État lors des opérations internationales des groupes multinationaux sont devenus quasi-insurmontables pour les administrations fiscales, qu'elles disposent ou non de moyens de contrôles performants. Le professeur

¹⁴⁸² Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, N°1037, p.85.

¹⁴⁸³ Il est à préciser que les principes applicables de l'OCDE utilise cette dénomination.

¹⁴⁸⁴ Il existe plusieurs variantes terminologies lesquelles peuvent porter à confusion lorsqu'elles ne sont pas bien identifiées. Nous avons identifié des confusions possibles entre les termes suivants : la taxation unitaire ou aussi la répartition formulaire et la répartition fractionnaire ou la méthode d'allocation forfaitaire. En anglais, on peut trouver les différentes terminologies : unitary taxation, formulary apportionment, unitary approaches qui signifient la même chose. Pour désigner la taxation unitaire, les travaux de l'OCDE font référence à la dénomination la « répartition globale ». Pour les significations, voir la note ultérieure, correspondante à la définition de la terminologie.

¹⁴⁸⁵ V. Sol PICCIOTTO, « Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment », in Krishen MEHTA and Thomas POGGE (.eds), *Global Tax Fairnes, Oxford Press University*, 2016.

¹⁴⁸⁶ Voy. cf. Historique du principe de pleine concurrence au Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 1.

¹⁴⁸⁷ R. Avi-Yonah souligne que l'obsolescence découle de l'intégration croissante des capitaux mobiles à l'échelle internationale et l'essor des EMNs intégrées. R. Avi-Yonah a affirmé que « *The current international tax regime is a flawed miracle. The flaws of this miracle lie in the obsolescence of the fundamental principles enunciated in the 1920s* » Reuven S. AVI-YONAH, « The Structure of International Taxation: A Proposal of Simplification », *Texas Law Rev*, 1996, N°74, p. 1301.

B. Castagnède¹⁴⁸⁸ écrivait justement que « *l'activité économique mondiale fait des bénéfiques qu'ils dégagent un enjeu déterminant dans l'alimentation, par l'impôt, des budgets publics, (...) Quels que soient les moyens de contrôle des administrations, plus ou moins performants selon les cas, un tel mode de répartition entre les États des bases taxables des groupes reste en partie hasardeux* ».

691. **Notre argument en faveur du passage à un autre standard.** Nous pensons que le « principe de pleine concurrence » a plusieurs défauts, notamment pour les pays en développement.¹⁴⁸⁹ Pour une meilleure compréhension, nous pourrions séparer deux catégories de « défauts majeurs » : les premiers posent des difficultés majeures à l'heure actuelle sachant que celles-ci peuvent être surmontées sous certaines réserves ; cependant, les seconds « défauts majeurs » sont non-surmontables.

692. **Difficultés majeures surmontables avec le principe actuel.** Ce sont les défauts « spécifiques » des pays en développement, en raison du développement des échanges mondiaux dans leurs territoires et des prix de transfert, ayant pris du retard par rapport aux pays développés et émergents. Nous avons vu que les principales critiques résultent de l'absurde complexité pour la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. Nous avons développé l'idée qu'en l'absence d'un cadre clair, prévisible et harmonieux (à l'heure actuelle, chaque État donne son propre interprétation au principe de pleine concurrence, ce qui offre plusieurs possibilités d'interprétation du principe de pleine concurrence suivant chaque agent de l'administration fiscale), les risques de voir se multiplier des contentieux fiscaux massifs et insolubles en matière de prix de transfert peuvent être considérable. Toutefois, cette situation peut être améliorée avec les programmes de renforcement de capacités et des assistances administratives fournies aux pays en développement.

693. **Difficultés insurmontables du principe actuel.** À cet égard, il est à souligner que « les différences de traitement fiscal des résultats, d'un État ou territoire à un autre, peuvent fonder, de la part des groupes internationaux, des stratégies d'optimisation fiscale visant à une localisation avantageuse du résultat apparent, que ne contrarient qu'imparfaitement les moyens de contrôle des administrations »¹⁴⁹⁰. A cet effet, la règle actuelle fondée sur le « principe de pleine concurrence » ne permet pas d'assurer à la fois la neutralité fiscale du choix du lieu de l'investissement productif, et la préservation des intérêts financiers publics contre les risques de délocalisation des bénéfiques auprès de paradis fiscaux ou d'États à fiscalité allégée. De cette manière, le principe actuel ne peut pas assurer la répartition équitable des bases taxables entre les États¹⁴⁹¹.

De surcroît, les pays en développement, même si elles seront bien armés pour contrôler les entreprises multinationales peuvent être perdants à la distribution. Les pays en développement risquent la

¹⁴⁸⁸ Bernard CASTAGNÈDE, art.précit., p.87. V. « La lutte n'est pas aisée, puisque la fertilité de l'imagination des contribuables et des opérations internationales répond à la diversité des moyens déployés par les pouvoirs publics. » Marie-Joseph AGLAE, « De l'impôt et ses limites », RFFP n°120-2012, p.43.

¹⁴⁸⁹ Pour un développement détaillé sur les fondements déficients du principe de pleine concurrence, il faut se référer aux suivants : Partie I, Titre 1, Chapitre 2 et Titre 2, Chapitres 1 et 2. Pour rappel, nous avons mis en évidence les défaillances pratique et théorique du principe de pleine concurrence. Nous avons indiqué que les administrations fiscales dans les pays en développement sont en inertie par rapport au contrôle des prix de transfert. En l'état actuel, les difficultés majeures rencontrées concernent les insuffisances des ressources et de moyens pour contrôler les opérations internationales. Or, la mise en œuvre du « principe de pleine concurrence » suppose d'abondantes ressources. V. aussi l'extrait de l'article de Olivier Marichal, qui résume brillamment les complexités du contrôle fiscal des prix de transfert, et l'insurmontable difficulté pour les administrations fiscales des pays en développement : Olivier MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *RDF*, 4 Juin 2015, n° 23, p.392.

¹⁴⁹⁰ Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, N°1037, p.85.

¹⁴⁹¹ Bernard CASTAGNÈDE, *ibid.*. Les arguments sont également évoqués dans la Partie I, Titre 1 au Chapitre 2 et Titre 2 Chapitres 1 et 2 ; V. aussi : R. Avi-Yonah cite : « (...) that there are two significant weaknesses in the current regime: the growth of internationally mobile capital markets for portfolio investment and the rise of integrated MNEs ». Reuven S. AVI-YONAH, « The Structure of International Taxation: A Proposal of Simplification », *Texas Law Rev*, 1996, N°74, p.1304.

dépense de leurs recettes fiscales. C'est pourquoi nous proposons d'examiner sérieusement la possibilité d'utiliser une approche différente.

694. **Des réformes nécessairement profondes.** A ce jour, l'horizon d'une voie plus réaliste pour la mise en place de la taxation unitaire semble être encore éloignée. C'est pour cela que réfléchir à la mise en place de la taxation unitaire suppose la mise en place de mesures transitoires car elle ne pourrait se réaliser dans l'immédiat. L'application de la taxation unitaire sur l'échelle internationale s'envisagerait avec la concertation des États afin d'éliminer les transferts indirects de bénéfice par les prix de transfert. De cette manière, la « *taxation unitaire avec le système de répartition globale* » nous semble la solution idéale. Si le premier titre tentait de présenter les solutions pragmatiques pour la détermination des prix de transfert, qui pourraient être mis en place dans un court ou moyen terme ; ce second titre se penchera vers une proposition de réforme théorique nécessitant des réformes plus profondes, qui nécessiteront des réflexions et du paramètre temps. Et par conséquent, sa mise en application est envisagée dans un long terme.

695. **Une réforme profonde.** Elle nécessite un temps de réflexion. Comme l'a souligné le professeur B. Castagnède, « L'adaptation de la fiscalité à la mondialisation peut s'envisager, mais non pour l'immédiat, à une échelle globale. Elle pourrait, à échéance plus rapprochée, prendre appui sur un renforcement de l'harmonisation fiscale dans le cadre de l'Union européenne. Elle justifierait la modernisation immédiate de certains dispositifs nationaux. »¹⁴⁹²

Annnonce de plan. C'est au vu de ces postulats qu'il convient d'envisager la taxation unitaire comme une alternative idéale pour la répartition du profit sur une échelle multilatérale. Il convient de distinguer deux types d'analyse : dans un premier chapitre, nous aborderons l'analyse comparative technique de ce paradigme de taxation unitaire avec le principe actuel (**Chapitre 1**), et dans un second chapitre, nous ferons une analyse politique de l'adoption de cette approche (**Chapitre 2**).

Chapitre 1 : Nous examinerons « l'approche unitaire » en mettant en évidence ses avantages par rapport « au principe de pleine concurrence » (section 1). Ensuite, nous orienterons notre réflexion vers la possible adoption de la taxation unitaire (section 2). Il est important de souligner qu'en l'absence de cadre international d'utilisation de cette approche, nos connaissances restent empiriques et nos propositions prospectives.

Chapitre 2 : Après une analyse technique de notre proposition, le second chapitre s'attachera à l'analyse politique de la taxation unitaire sur l'échelle mondiale. La taxation unitaire est critiquée par l'OCDE. Cette contestation de la part de l'OCDE a un poids important étant donné que l'application de cette approche sur une échelle mondiale en est impactée. Sous un angle politique, nous examinerons le rôle des principales organisations fiscales internationales, lesquelles sont les lieux de formation des standards fiscaux internationaux.

¹⁴⁹² Bernard CASTAGNÈDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard Castagnède (eds.), *La politique fiscale*, PUF, 2008, pp. 105-123.

696. **Un changement radical de paradigme.** D'évidence, ce premier chapitre présente « *la taxation unitaire*¹⁴⁹³ » comme une alternative internationale en remplacement du principe de pleine concurrence. A défaut d'une définition légale, la taxation unitaire consiste en un système de répartition internationale du profit global d'un groupe multinational entre ses filiales et succursales. Ce concept s'inscrit dans ce que les littératures qualifient d'« imposition unitaire » ou « d'approche unitaire » d'une entreprise multinationale, en anglais *unitary approach*.

697. **Un concept à l'opposé du concept actuel.** Pour rappel, le principe de l'entité séparée constitue les règles actuelles pour la détermination des prix de transfert. L'approche unitaire est un concept à l'opposé du concept régissant les règles de prix de transfert actuelles. Elle permet de traiter le groupe multinational comme « une entité unique », pour les besoins de l'imposition. C'est pourquoi il est considéré comme un changement radical de paradigme. Nous remarquerons la différence considérable, voire contradictoire entre ce concept et le concept actuel. Il considère qu'un groupe multinational est une constellation de filiales et de succursales, et par conséquent, sont des entités séparées.

698. Nous envisagerons le remplacement du principe actuel pour de nombreuses raisons. L'objectif poursuivi est essentiellement de suggérer un mode de répartition équitable de la base taxable entre États, tout en tenant compte de la réalité intégrée des entreprises multinationales. Après une description théorique et générale de l'approche unitaire, nous montrerons les différentes pratiques des États ayant adopté cette approche (**Section 1**) Ensuite, nous discuterons des mérites et des contraintes de son application sur une échelle internationale (**Section 2**).

Section 1. La taxation unitaire : une alternative idéale au PPC

699. « La taxation unitaire avec un système de répartition global » ou simplement, la taxation unitaire est perçue comme une alternative internationale idéale au principe de pleine concurrence. Avant de soutenir cette proposition à travers une explication substantielle (**Para 2**), il convient de donner les définitions terminologique, conceptuelle ainsi que fonctionnelle de ce nouveau paradigme (**Para 1**).

§ 1. La taxation unitaire avec un système de répartition globale

Ce paragraphe présente la taxation unitaire comme le nouveau paradigme, en substitution du principe de pleine concurrence sur l'échelle mondiale.

A. Des définitions

1. Définitions terminologique et conceptuelle de la taxation unitaire

700. La taxation unitaire est ce concept qui considère que le groupe multinational est une « entité homogène » imposable à l'impôt sur les sociétés. Dès lors, elle consacre un régime d'imposition basé sur les résultats mondiaux et consolidés des grandes entreprises multinationales.

Précisions terminologiques. Il est nécessaire de préciser qu'il existe plusieurs terminologies semblables, notamment dans la littérature anglaise. Entre autres, il convient de distinguer la taxation unitaire, en anglais *unitary taxation* ; la taxation unitaire avec répartition par formule ou la taxation unitaire avec répartition formulaire, en anglais *unitary taxation with formulaary apportionment*, et la

¹⁴⁹³ La taxation unitaire est synonyme avec : la taxation unitaire globale ou la taxation unitaire avec la répartition formulaire. L'OCDE utilise la terminologie « système de répartition globale » dans ses principes directeurs.

répartition formulaire^{1494,1495}, en anglais *formulary apportionment*. Les littératures indiquent la confusion entre la taxation unitaire avec répartition par formule, en anglais « *unitary taxation with formulary apportionment* »¹⁴⁹⁶ et le « *formulary apportionment* » sont fréquentes. En ce sens, le Professeur S. Picciotto précise qu'elles sont souvent faussement identifiées comme synonymes¹⁴⁹⁷. Or, elles sont deux approches très différentes.

701. Définition des terminologies « taxation unitaire » et « répartition formulaire » (ou *formulary apportionment*). Les explications des professeurs Avi-Yonah et Benshalom nous semblent très éclairantes sur la distinction des deux notions¹⁴⁹⁸. En effet, la taxation unitaire avec répartition par formule est une approche plus complète contrairement à la méthode d'allocation forfaitaire. La taxation unitaire consiste à déterminer le bénéfice global à l'échelle mondiale de chaque groupe multinational à partir du compte consolidé. Ensuite, ce bénéfice global sera réparti entre les pays où le groupe réalise son activité, sur la base de différents indicateurs rationnels mesurant cette activité sur une base nationale (effectifs, immobilisations, chiffre d'affaires). Ce qui permet d'imposer les profits là où les activités sont réalisées. Elle fait l'objet d'une pratique existante au sein des États-

¹⁴⁹⁴ Elle peut signifier « méthode d'allocation forfaitaire » lequel consiste à l'utilisation d'une formule prédéterminée et automatique qui peut être directement utilisée par un État sans une nécessaire consolidation des comptes ni d'une agrégation des bénéfices globaux du groupe multinational.

¹⁴⁹⁵ Il convient de rajouter quelques précisions concernant la définition des terminologies : taxation unitaire et répartition formulaire. Dans certaines littératures, la taxation unitaire est souvent faussement identifiée comme synonyme de répartition formulaire. À cet égard, V. Sol Picciotto, *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, ICTD, Working Paper, 2016, N°53. Il convient de distinguer deux notions qui composent la taxation unitaire. Il faut préciser que les deux notions sont différentes mais complémentaires. La taxation unitaire est une approche ou un concept tandis que la répartition formulaire est une méthode de répartition des profits taxables à l'aide d'une formule établie. Le tout forme une alternative d'allocation des profits imposables d'un groupe multinational, sous le concept d'une « approche unitaire ». C'est une alternative théorique dont nous pensons que ses vertus théoriques sont supérieures au principe de pleine concurrence, pour une meilleure allocation des profits des entreprises multinationales dans les pays en développement. Par commodité, nous utiliserons « taxation unitaire » au lieu de « taxation unitaire avec répartition formulaire ».

Il est utile de rappeler que «le principe de pleine concurrence » est la première alternative théorique. Il y a lieu de préciser qu'à part l'alternative théorique de la taxation unitaire, une autre méthode plus directe d'allocation des profits du groupe multinational est la « méthode de répartition fractionnaire ». Elle se définit par l'utilisation de formules d'allocation de profits provenant d'une activité spécifique du groupe multinational, et se distingue d'un régime unitaire par le non-nécessaire recours à la consolidation des comptes. C'est une alternative que nous ne présenterons pas. Pour plus de détails à cette méthode, voir l'étude complète de ces trois alternatives par Peggy B. MUSGRAVE, « Principles for Dividing the State Corporate Tax Base », in Charles E. MCLURE (.eds), *The State corporation income tax: issues in worldwide unitary combination*, 1984, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p.228-252.

¹⁴⁹⁶ Pour des raisons de commodité, nous utiliserons « taxation unitaire » au lieu de « taxation unitaire avec répartition par formule. L'OCDE dans les lignes directrices utilise la dénomination « la répartition globale selon une formule préétablie ».

¹⁴⁹⁷ V. en ce sens la remarque du Professeur Sol Picciotto : Sol PICCIOTTO, *op.cit.*, 2016, N° 53, p.39.

¹⁴⁹⁸ La distinction faite par le Professeur Avi-Yonah et Ilan Benshalom suivant nous semble très éclairante. Citations originales des auteurs: « *Unlike the unitary regime, formulary sourcing could be applied to some sources of MNE income. It therefore requires distinguishing these sources of income from other sources, but does not depend on the ability to consolidate the income of the entire MNE group. Put differently, even though a consolidated unitary setting requires an allocation formula – allocation formulas could be used also in other settings. The formulary tool does not require an ambitious (unitary) MNE income consolidation process and does not offer corporations the benefits of comprehensive loss consolidation. Instead, formulary allocation could be applied toward specific sources of MNE income.* » Reuven S. AVI-YONAH & Ilan BENSHALOM, « Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative.», WTJ, 2011, Issue 3, N° 3, p. 371- 398.

fédérés comme au Canada et aux États-Unis pour allouer le profit des différentes provinces¹⁴⁹⁹. Elle est également le fondement de l'ACCIS de l'Union Européenne. Or, le « formulary apportionment » est une méthode unilatérale, sans aucune approche globale lequel consiste directement à allouer le profit d'une filiale aux moyens d'une formule d'allocation appliquée sur une activité spécifique du groupe multinational de sociétés. Elle est également utilisée aux États-Unis.¹⁵⁰⁰

702. Définition conceptuelle. Sur le plan conceptuel, la taxation unitaire est une approche qui se décline en deux concepts dont la conception unitaire d'un groupe multinational de sociétés - lequel détermine l'entité globale imposable, et la conception d'un système de répartition globale - lequel détermine le profit imposable dans chaque État où le groupe multinational opère, aux moyens d'une formule et d'une combinaison de facteurs. Il est important de noter que toute conception fiscale unitaire doit tenir compte du champ d'application de l'assiette fiscale à laquelle la formule de répartition sera appliquée.

a. La conception unitaire d'un ensemble d'entités est au cœur de la taxation unitaire

703. Contexte. La mondialisation a rendu plus facile la conception de structures complexes d'entreprises, en permettant par exemple à une entreprise de concevoir ses produits dans le pays A, de les fabriquer dans les pays B, C, D, de détenir des brevets dans E et de vendre ces produits dans le monde entier.

Origine. La conception unitaire d'une firme transnationale part du principe que les entreprises A, B, C, D et E forment « un ensemble économique unique » : plus précisément lorsqu'il est difficile de séparer les fonctions économiques de ces entités au sein de l'ensemble à cause des interdépendances. Et, d'identifier les sources géographiques des revenus imposables pour les États. Roux précise que l'économie traditionnelle est en profonde mutation¹⁵⁰¹. La création de valeur évolue profondément au sein des groupes de l'économie traditionnelle, avec l'émergence de nouveaux marchés qui participent à la valorisation croissante des incorporels utilisés pour engendrer des revenus imposables.¹⁵⁰² Les fonctions des sociétés sont de plus en plus complexes et de plus en plus interdépendantes.

704. La personne imposable est le groupe multinational. La conception fiscale unitaire repose sur l'acceptation que l'EMN est un *tout organique*¹⁵⁰³. Par conséquent, l'approche considère qu'il est plus approprié de concevoir les filiales et les succursales membres d'un groupe multinational et situés dans les différents pays comme une seule entité économique imposable. D'où la désignation de *taxation unitaire*, d'approche *unitaire*, en anglais « *unitary approaches* ». Pour calculer le bénéfice global de cet ensemble sur une norme déterminée, la technique est basée sur la *consolidation*.¹⁵⁰⁴ La consolidation est une notion subtile dont il convient de préciser le contour. Nous y reviendrons.

¹⁴⁹⁹ V. Siu E. and alii, « *Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets* », International Centre for Tax and Development, ICTD Research Report 3, 2014, p.90. Cf. ANNEXE 13 les différentes pratiques de TU et les formules existantes.

¹⁵⁰⁰ Pour plus de détails, v. Charles E. MC. LURE Jr., *Defining a Unitary Business : An Economist's View*, in (.eds) McLure Charles E., *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press. Stanford University, 1984, p.89-127.

¹⁵⁰¹ Roux Vincent et Simon Bernard, « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *RDF*, 2018, N°24, 296.

¹⁵⁰² La valeur des actifs incorporels s'élève à au moins 5.900 milliards de dollars selon les résultats d'une étude réalisée par l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle, les incorporels sont estimées à plus de 30 % de la valeur totale de production, pour l'année 2014. V. *OMPI, Rapport sur la propriété intellectuelle dans le monde, 2017*.

¹⁵⁰³ Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Paris 2, 2012, [consulté le 25 avril 2019].

¹⁵⁰⁴ Sur le plan conceptuel, la consolidation permet d'agrèger les bénéfices mondiaux de l'ensemble et de compenser les pertes avec les bénéfices. Elle suit un double objectif : l'un légal et l'autre économique. L'objectif

b. Le système de répartition globale

705. **Le système de répartition globale selon une formule repose sur l'idée de la méthode du partage des profits d'un groupe multinational.** L'idée est de diviser l'activité d'une EMN en activités aussi indépendantes que possible, à calculer le profit généré par chaque activité, puis à partager ce profit entre les différentes filiales suivant une formule qui est supposée pondérer l'importance des facteurs créateurs de valeur. L'objectif est d'aboutir à une méthode d'allocation internationale du profit.¹⁵⁰⁵ Selon R. Musgrave et P. Musgrave, cette méthode est supérieure aux règles actuelles, notamment pour la détermination des bénéfices des établissements stables.¹⁵⁰⁶

706. **L'assiette fiscale.** Au sein d'un groupe multinational, l'assiette fiscale globale doit refléter la substance économique des entités multinationales¹⁵⁰⁷.

Le système de répartition globale est une démarche concrète vers la répartition du profit d'un groupe multinational. Il semble juste de constater que le régime de la taxation unitaire s'inscrit dans une démarche de répartition du profit sur la base d'une formule *objective et rationnelle, pouvant combiner plusieurs éléments*. Dans une première étape, elle se construit par la mise sur pied des mécanismes de consolidation, ensuite, la seconde étape applique la méthode de répartition proprement dite. Elle suppose l'adoption d'une formule de répartition du profit mondial réalisé par le groupe multinational sur une base consolidée, et choisir parmi une combinaison de facteurs les clés de répartition appropriées au contexte. De manière générale, les clés de répartition utilisées prennent en compte le chiffre d'affaires réalisé (c'est le rapport entre le chiffre d'affaires local et le chiffre d'affaires total de l'entreprise ou du groupe, les actifs détenus (c'est le rapport entre la valeur locale et la valeur totale des actifs) ou encore le nombre d'employés / la masse salariale (c'est-à-dire le rapport entre les salaires versés localement et le total des salaires versés).¹⁵⁰⁸

légal impose aux groupes de sociétés de publier des comptes consolidés de l'ensemble de sociétés. L'objectif économique permet de mesurer les résultats et le patrimoine du groupe. Elle présente un double avantage : pour l'administration fiscale, elle permet d'accéder aux informations nécessaires dans la mesure où les comptes consolidés représentent une image fidèle et sincère du groupe de sociétés, et qu'en parallèle, elle élimine où ignore les transactions intragroupes. Elle comporte également un avantage pour les contribuables EMNs puisque celles-ci peuvent consolider leurs pertes provenant de juridictions différentes. Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, LGDI, 2014. V. aussi : les avantages de la compensation transfrontalière des pertes, Rapport de la commission sur le projet ACCIS.

¹⁵⁰⁵ Pour plus de détails, v. Peggy B. MUSGRAVE, « Principles for Dividing the State Corporate Tax Base », in Charles E. Mc LURE Jr. (eds.), *The State Corporation Income Tax : Issues in Worldwide Unitary combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984.

¹⁵⁰⁶ « The permanent establishment approach is hardly satisfactory. Implementation of a bona fide separate accounting approach is exceedingly difficult and the dividing line between what does and what does not constitute a separate establishment is arbitrary. ... Ultimately, the only satisfactory solution ... would be the taxation of such income on an international basis with subsequent allocation of proceeds on an apportionment basis among the participating countries, making allowance for distributional considerations. This is especially called for in view of the rapid growth of the multinational corporation. » Richard A. MUSGRAVE and Peggy B. Musgrave, « Inter-nation equity », in Richard BIRD and J.G. Head (eds.), *Modern Fiscal Issues*, Toronto: University of Toronto, 1972, at 63, 85.

¹⁵⁰⁷ V. Michael DURST, « Analysis of a formulary system, Part IV: Choosing a tax base », Bloomberg, *Tax Management Transfer Pricing Report*, 17 October 2013, Vol.22, N° 12, p: 771-775.

¹⁵⁰⁸ Cette méthode est couramment utilisée aux États-Unis pour répartir les profits taxables d'un groupe entre les États fédérés. Elle a également été proposée par la Commission européenne au travers du projet de directive ACCIS. L'application de ce principe conduit à ne plus analyser les conditions financières des transactions intragroupe puisque seul le résultat consolidé (donc après élimination des transactions liées) est pris en compte. Ainsi, il simplifie la gestion des relations intra-groupes de manière à ce qu'elles deviennent indifférentes au résultat fiscal qui sera appréhendé par les administrations.

707. **Sur la pertinence de clés de répartition.** Les littératures sont unanimes sur le fait que le choix des facteurs est une étape très importante. L'idée d'une formule pertinente repose sur l'utilisation des facteurs de production et de service lesquels reflètent de façon objective et vérifiable l'activité économique réelle d'une entreprise dans un territoire. De récentes études réalisées précisent en ce sens que ¹⁵⁰⁹ « (l)es facteurs de vente reflètent la demande de biens et de services, tandis que la main-d'œuvre et les actifs reflètent le processus d'approvisionnement ». Elles précisent également que plusieurs combinaisons sont possibles selon le contexte¹⁵¹⁰.

Pour conclure la définition conceptuelle, il est important de noter que la taxation unitaire ne peut être réduite à une méthode d'allocation internationale du profit du groupe de sociétés. Il est à notre avis, un paradigme théorique exhaustif. Il érige un double concept. La conception unitaire instaure la réalité économique d'un groupe multinational pour les besoins de l'imposition. Elle se traduit objectivement à travers la consolidation des comptes ; La formule de répartition définit une méthode d'allocation transparente et objective pour les États et les groupes multinationaux de sociétés. Toutefois, il est judicieux de remarquer que la taxation unitaire n'a pas encore été mise en œuvre dans le cadre des relations internationales entre les États.

708. Notre démarche est donc purement théorique et prospective. Pour la suite du développement (technique), nous avons privilégié les études et les écrits du Professeur Sol Picciotto. Actuellement, directeur du Centre international d'études sur la fiscalité internationale, il est, dans les discussions internationales autour des prix de transfert, le premier défenseur de cette approche. Ses travaux sont relayés par le Réseau de Justice fiscale¹⁵¹¹ (Tax Justice Network). Force est de constater que des économistes, notamment au sein de la Commission Indépendante de la Réforme de la Fiscalité des sociétés (ICRICT)¹⁵¹², fait également écho de la taxation unitaire.

2. Définitions fonctionnelles

709. Ce paragraphe explicitera le fonctionnement opérationnel de la taxation unitaire, sur la base des études du professeur S. Picciotto¹⁵¹³. A cet effet, le modèle de taxation unitaire repose en premier sur la consolidation, notamment sur la technique dénommée, en anglais de « combined-reporting », ensuite sur la définition de la formule de répartition, en anglais « formula apportioning », et enfin sur une procédure de résolution des conflits.

a. La technique de la consolidation : « combined-reporting¹⁵¹⁴ »

710. Le *combined-reporting* est un dispositif juridique autorisant la consolidation de l'assiette fiscale du groupe multinational de sociétés où elle a une présence commerciale imposable. De cette manière, la taxation unitaire laisse à chaque État le droit d'imposer la part de bénéfice du groupe qui lui revient

¹⁵⁰⁹ « Sales factors reflect the demand for goods and services, while labour and assets reflect the supply process. » Alex COBHAM and Simon LORETZ, « International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors under Unitary Taxation », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2014, N° 27, p.7.

¹⁵¹⁰ *Ibid.*

¹⁵¹¹ <https://www.taxjustice.net/>

¹⁵¹² ICRICT est l'acronyme de « Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation » (www.icrict.com): la Commission indépendante pour une réforme de la fiscalité internationale des sociétés. Sont membres Eva Joly, Thomas Piketty et le prix Nobel d'économie Joseph Stiglitz.

¹⁵¹³ Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, N° 53, p.39.

¹⁵¹⁴ V. Benjamin F. MILLER, « Worldwide Unitary Combination: The California Practice », in McLure Charles E. (.eds), *The State corporation income tax: issues in worldwide unitary combination*, 1984, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p. 132-182. D'après Miller, le terme « combination » in the field of state income taxation describes the procedures of cumulating the results of commonly controlled legal entities engaged in a single unitary business into a single report. In California this is known as the « combined report »

réellement, compte tenu des activités déployées sur son territoire. Autrement dit, elle permet d'établir l'assiette fiscale pour chaque État aux moyens *des données comptables mondiales sur une base consolidée, ouverte à tous* : de cette manière, les pays en développement ne seront pas handicapés par l'insuffisance des informations nécessaires.

711. S'agissant de la technique sur la délimitation de l'assiette fiscale ou plus précisément du processus de détermination du « *bénéfice mondial consolidé* », aucun élément sur la délimitation du périmètre d'un groupe de sociétés n'a encore été identifié. Les éléments qui en permettraient l'application comme la norme comptable commune, le développement de la coopération administrative entre États sont en voie d'élaboration ou d'amélioration. A ce sujet, le professeur S. Picciotto laisse la question ouverte aux réflexions.

712. S'agissant de la matière de politique fiscale, le professeur B. Castagnède explique que la mise en place à l'échelle mondiale de la taxation unitaire supposerait la conduite des politiques fiscales, qui devraient perdre leur caractère national. En conséquence, elle impliquerait un degré élevé de coopération internationale, permettant une définition harmonisée de règles d'assiettes, l'accord sur une clé de répartition, l'organisation des contrôles fiscaux communes.¹⁵¹⁵ De cette manière, cette perspective ne peut être envisagée à court-terme. Une fois la base imposable établie, il faudrait passer à l'étape suivante : la répartition des bénéfices suivant les clés de répartition.

b. la formule de répartition globale des bénéfices mondiaux

Nous avons vu que la taxation unitaire, telle qu'envisagée par le professeur S. Picciotto considère l'application d'une formule multi-facteurs pour la répartition des bénéfices mondiaux consolidés entre les juridictions.

La formule de répartition procèdera au partage proprement dit de la base taxable entre les juridictions. La détermination de la formule sera établie sur la base d'un accord avec d'autres États où opèrent les filiales d'une EMN et sera déterminée en fonction des activités de chaque filiale au sein de l'EMN. Une fois la formule définie, la taxation unitaire laisse chaque État libre d'appliquer le taux local de l'impôt sur les sociétés.

Au préalable, elle suppose le choix des indicateurs de la production des bénéfices de l'entreprise. Ces indicateurs de la substance économique reflètent la présence effective de l'entreprise dans chaque pays. Dans la littérature économique en l'occurrence, P. Musgrave¹⁵¹⁶ écrivait que la formule de répartition devrait équilibrer l'offre (sous forme de capital humain ou physique ou les deux) et la demande (sous forme de revenus bruts). Selon l'auteur, cet équilibre des facteurs de production et de consommation dans la formule de répartition présente l'avantage d'augmenter l'équité entre les pays. Il existe des possibilités de facteurs, dont les plus connus suggèrent la vente¹⁵¹⁷, la masse salariale¹⁵¹⁸

¹⁵¹⁵ Bernard CASTAGNÈDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard CASTAGNEDE (dir.), *La politique fiscale*. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123.

¹⁵¹⁶ Peggy MUSGRAVE, « Principles for Dividing the State Corporate Base », in Charles E. McLURE (eds), *The State Corporation Income Tax: issues in worldwide unitary combination*, Hoover Institution Press, 1984, p.228-252.

¹⁵¹⁷ Les ventes sont les montants reçus de la vente de l'entreprise, regroupés selon la résidence du client plutôt que selon celle du fournisseur. <<https://andrewjjackson.wordpress.com/2013/11/28/unitary-taxation-building-a-test-system/>> Accédé le 15mars 2019.

¹⁵¹⁸ La masse salariale est une combinaison des coûts salariaux et de l'effectif. C'est le lieu de travail qui compte, et non le lieu de résidence de l'employeur. Ils sont pondérés à 50/50.<<https://andrewjjackson.wordpress.com/2013/11/28/unitary-taxation-building-a-test-system/>> Consulté le 15mars 2019.

et les actifs¹⁵¹⁹.¹⁵²⁰ La formule la plus connue est le Massachusetts¹⁵²¹ laquelle a été adoptée en Californie dans le cadre de l'*Uniform Division for Income Tax Purpose Act* (UDITPA)¹⁵²².

c. la procédure de résolution des conflits

713. D'évidence, la procédure de résolution de conflits est indispensable. Il n'y a pas de doute, que les cas de doubles impositions ou de différends doivent être prévus pour attirer les investissements.

De nécessaires précisions et de recherches approfondies sont indispensables, pour rendre la taxation unitaire réellement opérationnelles¹⁵²³. Ces questions se réfèrent par exemple à la définition de la base imposable dans l'application d'une taxation unitaire à l'échelle mondiale¹⁵²⁴: l'assiette de l'impôt sur les sociétés devrait-elle être harmonisée dans tous les États pour une application mondiale ? comment définir les entités formant un groupe multinational ? D'évidence, c'est l'impôt mondial consolidé qui est frappé par l'impôt sur le bénéfice des sociétés. Et à première vue, il s'agit de la multinationale unique selon l'application de la théorie de la firme.¹⁵²⁵ Toutefois, les pratiques et les études démontrent qu'il est possible de retrouver une ou plusieurs « entité(s) intégrée(s) » au sein d'un groupe multinational. Cela signifie qu'une firme peut être découpée en plusieurs entités

¹⁵¹⁹ L'actif comprend tous les biens corporels immobilisés. Cela comprend les actifs loués, afin d'éviter les opérations de cessions-bails. Il exclut les stocks (et par extension tout autre capital circulant). Elle exclut les actifs incorporels, sachant qu'il est difficile de savoir où ils se trouvent et que ceux-ci peuvent être déplacé/ transféré facilement.

¹⁵²⁰ Sol PICCIOTTO, « Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment », in Krishen MEHTA and Thomas POGGE (.eds), *Global Tax Fairnes, Oxford Press University*, 2016, p. 235. La Commission européenne estime qu'il est nécessaire de disposer de plus d'un facteur pour refléter pleinement et préciser le mécanisme de répartition. Sur le plan de la faisabilité politique, la Commission européenne soutient qu'une formule à facteurs multiples permettrait une plus grande souplesse pour parvenir à un accord entre les pays sur la définition et la pondération des facteurs (citée dans Durst : Michael Durst, « Analysis of a formulary system, Part VI: Building the formula », *Tax Management Transfer Pricing Report*, 2014, Vol. 22, N°12. <<http://www.ictd.ac/sites/default/files/Files/Durst-Michael-Partvi.pdf>> consulté en avril 2019 ; R. Avi-Yonah et Kimberly Clausing ont proposé une formule à facteur unique fondée sur les ventes. V. Reuven AVI-YONAH & Kimberly CLAUSING, « Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment: The Hamilton Project », The Brookings Institution, 2007, . <http://www.brookings.edu/research/papers/2007/06/corporatetaxes-clausing>.

¹⁵²¹ Au milieu du XXe siècle, la « formule du Massachusetts » était devenue une norme couramment utilisée. La formule accordait un poids égal à trois facteurs : les ventes, la masse salariale et les biens dans chaque province ou territoire. V. Kimberley A. CLAUSING, Reuven S. AVI-YONAH, *art.cit.*, p.2 ; Stefan MAYER, *Formulary apportionment for the internal market*, Doctoral Series N° 17, IBFD.

¹⁵²² En 1966, la Californie a adopté la taxation unitaire avec la formule baptisée : UDITPA. Elle prévoit l'utilisation de la formule à trois facteurs dont : les biens, la masse salariale et les ventes. Voir : California Rev. and Tax Code §§25120-25140, California Statutes 1966, Chap.2. D'après B. Miller, « Each of the three elements of the UDITPA formula demonstrates the blending of theory and pragmatism that necessarily characterizes the rules for the division of an income tax base ». dans Benjamin F. MILLER, « Worldwide Unitary Combination : The California Practice », in Charles E. McLure (eds), *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press, California, 1984, p.133.

¹⁵²³ Il paraît juste de souligner que les propositions de S. Picciotto sont de manière importantes dogmatiques. Par conséquent, les techniques consistant à transposer le modèle dans le droit interne sont à créer et nécessitent de la recherche approfondie en ce sens.

¹⁵²⁴ La base taxable est constituée par le *bénéfice mondial consolidé*.

¹⁵²⁵ v. Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, N° 53, p.39.

intégrées. C'est ainsi que le concept dénommé en anglais, « unitary business(es) » a été mis en place. Nous nous y référons par la dénomination « groupe unitaire ».¹⁵²⁶

714. **L'importance de la définition du groupe unitaire.** La délimitation du périmètre d'un groupe unitaire est importante afin d'éviter les stratégies agressives d'un groupe multinational autorisant des transferts de profits dans les territoires à fiscalité réduite. Pour identifier les entités membres d'un « groupe unitaire », les propositions identifiées suggèrent l'utilisation de critères légaux et/ou économiques ou par activités, qui permettent d'identifier les entités membres d'un même groupe unitaire.¹⁵²⁷

La définition de la base taxable à l'échelle mondiale : De manière générale, les propositions existantes occultent de manière générale les incorporels dans les facteurs de répartition.¹⁵²⁸ Les auteurs qui préconisent la supériorité de la taxation unitaire diffèrent quelque peu sur la définition de l'assiette fiscale à soumettre à la formule de répartition. Nous pouvons classer les réponses selon les catégories suivantes : S. Picciotto préconise que la base taxable concerne l'ensemble des revenus mondiaux d'un groupe multinational, et A. Reuven considère que la base taxable concerne uniquement les revenus résiduels.

Pour conclure, deux éléments essentiels seront à retenir pour comprendre le fonctionnement de ce paradigme nouveau du droit fiscal international. La base taxable du groupe de sociétés est le *bénéfice mondial consolidé*. Chaque filiale sera imposée sur une part proportionnelle aux activités qu'elle déploie selon une base taxable globale de l'unité intégrée. Il convient de préciser que la taxation unitaire n'a pas encore fait l'objet d'une alternative reconnue dans un cadre international ; et par conséquent, il n'existe pas de formule de partage international du profit consolidé. Il est à notre avis judicieux de souligner les différences essentielles entre le principe de pleine concurrence et de l'alternative de la taxation unitaire.

3. Le principe de pleine concurrence et la taxation unitaire sont deux approches divergentes

715. Nous allons démontrer dans ce paragraphe que le principe de pleine concurrence et la taxation unitaire divergent sur le plan conceptuel et sur le plan fonctionnel. Il est permis de distinguer : sur le plan conceptuel, la taxation unitaire s'inscrit dans la conception unitaire du groupe multinationale, en anglais le *single tax principle* alors que le principe de pleine concurrence adopte la comptabilité séparée des filiales et succursales de l'EMN : *separate entity principle*.

Sur le plan fonctionnel, la taxation unitaire adopte le partage de profits, *benefit-principle (TU)* alors que le principe de pleine concurrence opte pour la mesure de profits sur la base de la valeur du marché, en comparaison avec les entreprises indépendantes : *market-principle (PPC)*.

¹⁵²⁶ Le *groupe unitaire* constitue 'l'entité taxable' sur lequel on applique directement le calcul de l'impôt sur les bénéfices consolidés. Elle est composée des entités qui ont participé et ont produit à la création de revenus. Et parallèlement, elle exclue les entités qui n'y ont pas participé. Pour savoir plus de détails sur le concept « unitary business », v. Charles E. MC. LURE JR., « Defining a Unitary Business : An Economist's View », in *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p.89-127.

¹⁵²⁷ Pour ce faire, plusieurs propositions sont identifiées. A ce niveau, nous pouvons remarquer trois grandes options : certains auteurs optent sur des critères légaux pour la prise en compte des participations, des notions de contrôle de l'unité de décisions sur les entités affiliées (c'est le cas de la proposition de l'Union européenne) ; d'autres auteurs soutiennent la mise en place de critères économiques ; et enfin des auteurs proposent la sélection par rapport au secteur d'activités. V. *ibid*.

¹⁵²⁸ La raison suivante a été citée « we look through the intangibles to the assets and staff that create them, and anyway we are more interested in how the IP is used than how it is created. » <https://andrewjjackson.wordpress.com/2013/11/28/unitary-taxation-building-a-test-system/>. Accédé le 15 mars 2019.

a. Le principe de l'unité du groupe (TU) vs le principe de l'entité séparée (PPC)

716. Dans la théorie du droit fiscal international, Avi-Yonah identifie le modèle d'imposition unitaire du groupe de sociétés avec la dénomination « single tax principle »¹⁵²⁹. Nous mettrons en évidence les différences de ce concept par rapport à celui de l'OCDE. Ainsi, elle peut être décomposée en trois opérations successives, en l'occurrence : premièrement à l'abandon de la notion de l'entité distincte au profit de la notion de « l'entité unique » ; Et pour ce faire, elle met fin à la mise en oeuvre de « comptes séparés » au profit « des comptes consolidés » des entreprises du groupe. Et finalement, la TU opte option pour une approche d'évaluation forfaitaire pour la répartition du profit global consolidé. Nous tenons à remarquer que l'OCDE conteste la taxation unitaire et rejette toute approche fondée sur le système de répartition avec une formule.

717. **Définition comparative.** La taxation unitaire repose sur une conception du fonctionnement des multinationales diamétralement opposée à celle qui sous-tend le principe de pleine concurrence. Selon S. Picciotto, fervent défenseur de la taxation unitaire, « les fiscs considèrent les multinationales comme un ensemble d'entités séparées, opérant dans des pays différents, ce qui laisse toute liberté de déplacer ses bénéfices au gré de ses intérêts fiscaux »¹⁵³⁰. Cela sous-entend que pour bien appréhender les multinationales, une coopération fiscale s'avère être le meilleur outil pour lutter contre l'évasion fiscale. Contrairement aux entreprises indépendantes, les EMNs ont pour vocation de réaliser un profit d'ensemble pouvant conduire ses filiales à des pertes permanentes par exemple.

718. A l'opposé, la taxation unitaire abandonne entièrement l'analyse de comparabilité. Corrélativement, il reproche au « principe de pleine concurrence » de laisser une marge de manœuvre au groupe pour transférer indirectement ses bénéfices dans la fixation des prix de transfert et ne pas lutter efficacement contre l'évasion fiscale. La taxation unitaire (TU) repose, dans son principe, sur la notion **d'entité économique unique** laquelle est une théorie de la science économique. Contrairement au principe de pleine concurrence qui adopte la démarche consistant à traiter et imposer les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes ou séparées, opérant dans différents pays.¹⁵³¹ La notion d'entité économique unique suppose la définition d'une notion homogène du groupe. Cela se traduit par la détermination d'un critère d'appartenance à l'ensemble économique, en raison du phénomène général de diversification du droit. Il est utile de rappeler que le principe de pleine concurrence (arm's length principle) postule qu'il est possible d'identifier la contribution de chaque entité au résultat net d'une EMN, et donc d'établir un compte de résultat pour chaque filiale qui rende compte de son activité réelle.

De cette manière, les sociétés membres du groupe multinational ne seront plus appréhendées de manière isolée ou séparée – comme c'est le cas avec la règle actuelle « principe de pleine concurrence » – mais sont traitées de manière intégrée formant ainsi une seule entité économique, qu'est le groupe multinational. La fixation des prix de transfert ne fait plus appel à la recherche de transactions comparables à celles effectuées par des entreprises indépendantes. En revanche, la question se penche sur la recherche de profits taxables réalisés par l'ensemble du groupe et de les répartir équitablement entre les juridictions concernées en proportion des profits réalisés. Comme le souligne Pellefigue dans sa thèse, l'EMN forme un tout organique¹⁵³².

¹⁵²⁹ Reuven AVI-YONAH, Commentary (Response to Article by H. David Rosenbloom), *Tax Law Review*, 2000, Vol. 53, p.167-175.

¹⁵³⁰ Pascal SAINT-AMANS et Sol PICCIOTTO. « Imposer les multinationales, une gageure ? », *Revue Projet*, 2014, Vol. 341, N° 4, p. 40-45.

¹⁵³¹ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », op cit, paragraphe 1.6.

¹⁵³² Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012.

b. Le principe de partage du profit vs le principe reposant sur le marché libre

719. Ces deux principes sont identifiés par : *benefit-principle* pour la TU et *market-principle* pour le PPC. En effet, le principe de pleine concurrence se réfère au prix du marché, où se trouvent les transactions indépendantes afin de construire le prix de pleine concurrence. En revanche, la taxation unitaire applique le principe du partage des profits du groupe multinational. Lorsque les bénéfices globaux sont déterminés, la distribution de ces profits aux filiales et succursales du groupe multinational est une conséquence naturelle de la conception unitaire.

Cette constatation faite, il convient de présenter la *consolidation* comme une technique qui consiste à unifier les comptes du groupe multinational sous une norme déterminée, afin d'appliquer la répartition globale du profit. Il convient de se pencher sur la notion de la consolidation et la finalité particulière de cette technique.

c. La consolidation des résultats des entreprises du groupe (with a combined reporting) est l'élément primordial de la taxation unitaire

720. Pour être clair dans nos propos, nous allons identifier deux cadres. Un cadre ancien dès lors qu'elle relève d'une technique comptable de la consolidation ; et un cadre nouveau pour permettre la lecture des comptes globaux des EMNs sur une base consolidée. R. Murphy développe l'idée que les techniques de consolidation actuelles ne sont pas appropriées pour une utilisation immédiate par les autorités fiscales¹⁵³³. L'idée n'est pas de modifier l'objectif de la consolidation mais de considérer une application harmonisée au sein de ce que l'on peut appeler « le droit commun international ».

721. **Cadre ancien de la consolidation.** La consolidation est une notion propre au droit fiscal et au droit comptable.¹⁵³⁴ Son objectif principal est de faire abstraction du principe d'autonomie des sociétés membres d'un groupe pour représenter les comptes de l'ensemble comme si les composantes n'étaient que des établissements ou des départements. Dans la pratique, la consolidation fiscale constitue le processus technique de détermination du bénéfice d'ensemble du groupe multinational, le *bénéfice mondial consolidé*. (Qu'il convient de distinguer du régime du bénéfice mondial)

Il convient de noter au passage que, la consolidation est généralement un régime dérogatoire du droit fiscal et du droit comptable, applicable aux groupes de sociétés. En effet, dans le droit commun, une filiale ne devrait pas être imposée avec la société mère. Vue de cet angle, la consolidation est une technique qui conduit à faire abstraction de la personnalité morale de la filiale, car tous les postes d'actifs et de passif de cette dernière, après diverses modifications destinées à éliminer les doubles emplois, sont ajoutés à ceux de la société consolidante. La norme actuelle prévoit la consolidation dans un cadre étatique. La loi prévoit trois méthodes de consolidation applicables selon la forme du contrôle exercé par la société consolidante : l'intégration globale, l'intégration proportionnelle, la mise en équivalence.¹⁵³⁵

722. **Cadre nouveau de la consolidation. La consolidation est un élément principal de la TU.** La TU nécessite au préalable la consolidation des comptes de résultats du groupe multinational. C'est la conséquence logique de traiter le groupe comme une entité économique unique. Elle permet, selon une norme déterminée, c'est-à-dire au-delà des formes juridiques, de consolider le groupe. De cette manière, elle détermine le périmètre du groupe.

¹⁵³³ En ce sens, voir Richard MURPHY, *Unitary Taxation : Tax Base and the Role of Accounting*, Tax Research Paper, 2015.

¹⁵³⁴ Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970, p. 25 et suiv. ; A. VIANDIER, *Droit comptable*, Dalloz, 1984 ; p. 317 et s. La loi du 3 janvier 1985 a fait naître le droit comptable de la consolidation.

¹⁵³⁵ Pour plus de détails, v. Bernard JADAUD, *Le droit et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970, p.190 et suiv.

A la différence du cadre ancien la consolidation existante, La consolidation est une notion plus subtile dont il convient d'explicitier le mécanisme. D'après le Professeur Picciotto, la TU nécessite une consolidation qui sera définie comme une technique d'application des normes du droit comptable :

« Une consolidation comptable implique la préparation d'un jeu unique d'états financiers couvrant les entités consolidées avec toutes les transactions comptables avec des tiers, ainsi que les actifs détenus et les passifs envers ces tiers, chacun étant indiqué en chiffres uniques dans le rapport financier consolidé, ajustés pour s'assurer qu'ils sont présentés conformément à un seul ensemble de normes d'information financière. Ainsi, par exemple, un chiffre unique et préparé de manière cohérente pour le chiffre d'affaires, le coût des ventes, les intérêts payés, les immobilisations corporelles, les stocks, les créances clients et les dettes sera tout indiqué dans une telle déclaration. »¹⁵³⁶

Ainsi, la société-mère va établir un compte-consolidé afin de présenter une image d'ensemble de son activité et de l'activité des sociétés acquises. La société déclarante va procéder à l'agrégation des comptes des différents entités constituant le groupe.

723. Toutefois, la consolidation est à la fois économique et juridique. En suivant la théorie de l'économie de la firme, un groupe multinational intégré constitue une entité économique unique. Simplement, la consolidation consiste à faire masse les résultats des différentes entités composant l'EMN intégré. Mais la consolidation fiscale est un dispositif juridique, et qu'il est question de déterminer les conditions à remplir pour une entité s'il rentre ou non dans le périmètre de la consolidation. B. Jadaud précise que « le fondement de la consolidation des bilans et des comptes réside dans le pouvoir de domination qu'une société a sur une autre société. » §45, p.52. Il s'agit donc de définir le contour et la limite des filiales ou succursales dont les résultats nécessitent d'être agrégés.¹⁵³⁷

724. Autant de questions surgissent sur le mécanisme de la réalisation de la consolidation : quelles entités sont reprises dans les comptes consolidés ? comment définir le périmètre du groupe ? quelles sont les entités contrôlées ? Si on veut connaître les détails de la consolidation fiscale, on découvre que c'est cette technique qui permet de délimiter le périmètre de l'entité unique dont les entités qui constituent le groupe pour la réalisation du bénéfice. Grâce à la finalité exprimée par la technique de consolidation fiscale adoptée, on définit le champ d'application de la base taxable de l'unité imposable.

725. Pour la mise en oeuvre de la consolidation, nous avons identifié deux approches qu'il convient de noter : le « *consolidated-income principle* » et le « *combined-income principle* ». D'après Miller, « le « *combined report* » diffère d'un « *consolidated return* » à plusieurs égards. Peut-être plus important encore, un « *consolidated return* » traite et impose plusieurs entités liées en tant que contribuable unique, alors que le « *combined report* » est utilisé pour déterminer le montant de revenu à déclarer par chaque entité exerçant une activité unitaire unique et pouvant être inclus dans sa déclaration individuelle. En d'autres termes, un « *consolidated return* » implique une seule déclaration alors que le

¹⁵³⁶ Citation originale de l'auteur : « An accounting consolidation involves the preparation of a single set of financial statements covering the consolidated entities with all accounting transactions with third parties, and assets owned and liabilities owing to such third parties, each being stated as single numbers within that consolidated financial report, all being adjusted to ensure that they are stated in accordance with a single set of financial reporting standards. So, for example, a single and internally consistently prepared figure for turnover, cost of sales, interest paid, tangible assets, inventory and trade receivables and payables will all be given in such a statement. » Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », Institute of Development Studies, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, N° 53, p.82.

¹⁵³⁷ Pour plus de détails, v. MILLER, « Unitary Business in State Income Corporate Taxes », in MCLURE Charles E. (eds), *The State corporation income tax: issues in worldwide unitary combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, 364 p.

« *combined report* » n'est pas une déclaration et ne dispense aucune entité de son obligation de produire une déclaration. »¹⁵³⁸

Cet auteur explique aussi que : « Dans une procédure de « *combined report* », les revenus et les activités de toutes les entités exerçant une activité unitaire et détenues par le contrôle commun sont inclus dans un seul rapport. Dans un « *consolidated return* », les exigences légales sont généralement de 80% ou plus pour l'inclusion. »¹⁵³⁹

726. Pour Joan Weiner, « le *consolidated-income principle* » s'appuie sur des critères légaux « *ownership criterion* »¹⁵⁴⁰ pour définir l'unité taxable dont les comptes seront à consolider ; il requiert un préalable à la consolidation. Il s'agit de l'harmonisation de l'assiette fiscale des États comme celle proposée par la Commission Européenne sur le projet ACCIS. Le « *combined-income principle* »¹⁵⁴¹ semble s'appuyer sur des critères économiques pour déterminer le périmètre de la consolidation – les filiales et succursales qui sont considérées comme une entité intégrée. D'après Miller, le « *combined report* » comprend uniquement les revenus et activités d'une seule entreprise unitaire. Ce dernier ne nécessite pas l'harmonisation comme utilisée aux États-Unis.¹⁵⁴² Les discussions autour de la définition du périmètre de la consolidation ne sont pas closes, et la mise en œuvre de l'ACCIS dans l'UE peut aspirer à l'utilisation de cette technique dans l'échelle internationale. De cette manière, elle est une technique sur laquelle s'appuiera la détermination de la base taxable, cela implique que les États conviennent sur la définition autour d'un revenu taxable ou « Taxable Profits ».

d. La nuance entre la taxation unitaire vs la méthode de partage des bénéfices

727. Ces deux méthodes sont fondées sur les bénéfices et répartissent les bénéfices combinés. Toutefois, la taxation unitaire et la méthode du partage des bénéfices par l'OCDE, en anglais « *global profit split* » sont différentes. D'après les lignes directrices de l'OCDE,¹⁵⁴³ la méthode du partage des

¹⁵³⁸ Citation originale de l'auteur : « the combined report differs from a consolidated return in a number of aspects. Perhaps most importantly, a consolidated return treats and taxes a number of related entities as a single taxpayer, whereas the combined report is used to determine the proper amount of income reportable by each entity engaged in a single unitary business and includable in its individual return. In other words, a consolidated return involves a single return while the combined report is not a return a ta ll and does not relieve any entity from its duty to file a return ». Cité dans : Benjamin F. MILLER, « Worldwide Combination: California Practice », in Charles E. MCLURE (eds), *The State corporation income tax: issues in worldwide unitary combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p.136.

¹⁵³⁹ Citation originale de l'auteur : « Under a combined report procedure, the income and activities of all entities engaged in a unitary business that are under common controlling ownership are included in a single report. Under a consolidated return, the statutory requirements are typically 80 percent of more for inclusion » Benjamin F. MILLER, op.cit., p. 137.

¹⁵⁴⁰ Voir Joann M. WEINER, « Combined Reporting and the Unitary Business Principle: A Doctrine That Has Not (Yet) Made the Atlantic Crossing », *The State and Local Tax Lawyer*, Symposium Edition, 2008, pp. 179–203, ici p.183.

¹⁵⁴¹ Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », Institute of Development Studies, Brighton, ICTD Working Paper 2016, N° 53, p.82.

¹⁵⁴² *Ibid.* Voir Mc. Lure pour la distinction : Joann M. WEINER, « Combined Reporting and the Unitary Business Principle: A Doctrine That Has Not (Yet) Made the Atlantic Crossing. » *The State and Local Tax Lawyer. Symposium Edition*, 2008, pp. 179–203, spéc. at 183. V. aussi : Jr. Charles E. MC LURE, « Defining a Unitary Business : An Economist's View », in Charles E. MC LURE (ed.), *The State Corporation Income Tax : Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press, California, 1984, p.89-127.

¹⁵⁴³ Cette méthode consiste pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Ensuite, ces bénéfices combinés sont partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipée et reflétée dans un accord réalisé en pleine concurrence. OCDE, «Principes OCDE», 2017, Chapitre II : Méthodes de prix de transfert, p.147. L'OCDE note que : « la (taxation unitaire) ... se distingue des méthodes transactionnelles de bénéfices. ». Para. 1.18, «Principes OCDE, 2010». Pour plus de

bénéfices est une méthode transactionnelle de bénéfices. Cela signifie que cette méthode de l'OCDE compare au cas par cas les bénéfices d'une ou des entreprises associées, dits « bénéfices combinés » avec le bénéfice que des entreprises indépendantes comparables auraient cherché à réaliser dans des circonstances comparables.¹⁵⁴⁴ Tandis que la méthode de la taxation unitaire répartit les bénéfices combinés aux moyens d'une formule et une combinaison de clés de répartition ; laisse à chaque État la part de bénéfices du groupe qui lui revient réellement, compte tenu des activités déployées.

728. L'OCDE reproche que la méthode de la taxation unitaire résulte en un caractère globalement prédéterminé et mécanique de la formule de répartition globale.¹⁵⁴⁵ Ce qui est contesté par le Professeur S. Picciotto, car en effet la possibilité de mettre en place une « formule ad-hoc » peut dans certaines situations être définie en fonction de la situation spécifique du contribuable.¹⁵⁴⁶ Les affirmations de N. Gharbi corroborent au résultat que « (la taxation unitaire) est plus conforme à la réalité économique. Partant du postulat qu'une entreprise multinationale doit être envisagée en tant que telle, et est subséquemment imposée sur une base consolidée reflète fidèlement la réalité des relations commerciales entre les sociétés apparentées.¹⁵⁴⁷ Le point de vue de A. Oestreicher confirme ce point de vue. En effet, cet auteur a critiqué le principe de pleine concurrence, en l'espèce *la méthode transactionnelle de bénéfices*. Il a déclaré que « *se concentrer sur les preuves au niveau transactionnel (et l'équité entre entités indépendantes et entités contrôlées) tend à empêcher de prendre en compte de manière appropriée la nature intégrée des entreprises multinationales* ». ¹⁵⁴⁸

Nous pensons que la reconnaissance fiscale de l'unité économique EMN est pertinente, afin de saisir les profits globaux réalisés par celle-ci et par la même occasion afin de lutter contre le transfert indirect de bénéfices. Nous expliquerons dans le paragraphe suivant notre position.

B. Des considérations contextuelles du régime fiscal international

729. A la question existe-il un modèle d'imposition unitaire du groupe multinational pour l'imposition des bénéfices des activités transfrontalières, la réponse est la négative. « L'imposition unitaire avec la répartition formulaire » est une alternative théorique – proposée puis abandonnée à la suite de la prédominance de l'OCDE dans les travaux concernant les prix de transfert et les lignes directrices correspondantes¹⁵⁴⁹. Nous examinerons l'absence d'un modèle d'imposition unitaire sur l'échelle mondiale au sein du droit commun international, et l'existence timide du modèle d'imposition unitaire au sein du droit interne des États (lequel est une application unilatérale ou fédérale) (b).

détails sur la différence entre « la méthode du profit split » et « la répartition formulaire », voir dans : Heinz-Klaus KROPPE *and al.*, « Profit Split, the Future of Transfer Pricing? », in W. Schön and K.A. Konrad (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 1,

¹⁵⁴⁴ Cela peut être par exemple : les rendements observés dans les relations entre des entreprises indépendantes exerçant des fonctions comparables ou des pourcentages de partage de bénéfices dans des entreprises indépendantes comparables. Bien évidemment, 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 est disponible.

¹⁵⁴⁵ OCDE, « Principes OCDE », 2017, Chapitre I, Para. 1.18.

¹⁵⁴⁶ Voir Picciotto Sol.

¹⁵⁴⁷ Najib GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert : analyse rétrospective et étude prospective*, Thèse publiée, Paris 13, 2004, paragraphe 514, p. 238.

¹⁵⁴⁸ « focusing on transactional level evidence (and fairness between independent entities and controlled entities) tends to result in a failure to take proper account of the integrated nature of multinational enterprises » Andreas OESTREICHER, « Comments on Julie ROIN: Transfer Pricing in the Courts: A Cross-Country comparison », in W. Schön and K.A. Konrad (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, p.254.

¹⁵⁴⁹ Voir Chapitre I - Historique dans la partie I.

1. L'absence d'un régime fiscal du groupe de sociétés au niveau international

730. *L'absence d'une institution fiscale internationale*¹⁵⁵⁰ qui pourrait régler l'unification peut justifier le retrait ou le rejet de la taxation unitaire au niveau international. Cependant, plusieurs travaux réalisés par des experts en économie internationale ou en fiscalité internationale ont soulevé la nécessité d'en avoir. Une telle institution fiscale internationale pourrait prendre en charge la mise en place d'une approche unitaire, et d'une règle de fiscalité globale et de coopération internationale. Il est judicieux de souligner que depuis 1986, Langbein avait démontré la supériorité de l'imposition unitaire (et la répartition du profit) par rapport à l'imposition séparée. Dans les travaux de la Société des Nations, la taxation unitaire avec la répartition formulaire était admise comme étant la deuxième alternative du droit fiscal international pour l'allocation des profits des multinationales. E. Baistrocchi explique d'un point de vue normatif, l'OCDE joue un rôle prépondérant, non seulement dans les conventions fiscales internationales mais également dans le contrôle du développement du principe de pleine concurrence et des lignes directrices lesquels visent les intérêts des leaders du marché « *market leaders* ». Cela explique pourquoi la taxation unitaire était restée une alternative théorique (non utilisée dans la pratique internationale) car son développement dans un cadre international global n'a pas pu avoir lieu. En outre, la position de l'OCDE est partagée par les représentants des groupes multinationaux de sociétés ou ceux des milieux d'affaires.

a. Un bilan maigre du cadre international en termes de régime fiscal du groupe.

731. Comme le souligne W. Hellerstein¹⁵⁵¹, « *D'un point de vue international, la taxation unitaire avec la répartition formulaire a toujours été considérée comme une méthode de répartition des revenus comme le « parent pauvre » des prix de transfert. Elle n'est reconnue qu'à contrecœur comme méthode d'imputation des bénéfices à un établissement stable (ES) au sens de l'art. 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; elle n'est nullement mentionnée dans l'art. 9 comme une méthode de répartition des bénéfices des entreprises associées entre les États contractants dans lesquels elles exercent leurs activités ; et elle a été considérée par les milieux d'affaires internationaux et par les États membres de l'UE comme contraire aux normes internationalement acceptées (...)* ». Ainsi, la mise en place de la taxation unitaire avec la répartition formulaire sur le cadre international n'a jusqu'alors été envisagée, par les organisations internationales.

732. Les littératures sont unanimes : les règles actuelles du régime fiscal international¹⁵⁵² ignorent les effets de l'intégration du groupe de sociétés. En effet, le groupe de société n'est pas reconnu comme une entité fiscale unique à part entière. Il paraît juste de constater que l'absence de prise en compte dans le régime fiscal international du groupe de sociétés présente des conséquences dangereuses. En effet, les bénéfices réalisés par le groupe de sociétés ne sont pas saisis en totalité car l'imposition actuelle n'est pas en rapport avec le bénéfice réel. De ce fait, les EMNs profitent de leurs structures

¹⁵⁵⁰ Voir Chapitre II – de la Partie II.

¹⁵⁵¹ La citation originale de l'auteur cite: « *From an international perspective, however, formulary apportionment has traditionally been viewed as little more than transfer pricing's 'poor relation' as a division-of-income methodology. It receives only grudging recognition as a method of attributing the profits to a permanent establishment (PE) under Art. 7 of the OECD Model Tax Convention it receives no mention at all in Art. 9 as a method for distributing the profits of associated enterprises among the contracting states in which they conduct their activities and it was assailed by the international business community and by the EU Member States as out of step with internationally accepted norms in the litigation in the United States over the constitutionality of the application of California's worldwide combined reporting regime to multinational enterprises* ». In Walter HELLERSTEIN, « The Case for Formulary Apportionment- Income Allocation in the 21st Century: the End of TP? the Case for FA », *ITPJ*, 2005, p. 111.

¹⁵⁵² Le principe de pleine concurrence nie les effets de l'organisation intégrée de la multinationale. Le régime fiscal international concerne toutes les opérations transfrontalières. Il sera utilisé dans cette recherche pour se référer non seulement au modèle de convention fiscale mais également au droit interne pour l'imposition de ces opérations internationales.

pour transférer leurs charges fiscales dans les États où la fiscalité est beaucoup plus clémente, afin de maximiser les profits.

Par définition, l'entreprise multinationale déborde l'espace national et tire avantage des disparités existant entre les législations et les conjonctures économiques, politiques, fiscales et sociales des différents États dans lesquels elle opère.¹⁵⁵³ Face à cette situation, les États ont, jusqu'ici, réagi en ordre dispersé. Comme le souligne Lazarus, « les entreprises multinationales représentent précisément ce que les États ont été, jusqu'ici incapables de mettre sur pied : un système efficace de collecte d'informations et de prise de décisions au niveau international »¹⁵⁵⁴. Lazarus explique que les États estiment dans leur majorité que leurs rapports avec les entreprises multinationales relèvent de leur souveraineté. Par conséquent, ils se sont montrés sceptiques, voire méfiants, envers l'opportunité d'une réglementation, ou même d'une simple discussion, au niveau international.¹⁵⁵⁵

733. Certes, la communauté internationale a accompli d'importants progrès dans le cadre du BEPS. Cet effort est porté par l'OCDE avec l'impulsion politique du G20, bien que l'ONU, le FMI et d'autres institutions apportent leur contribution. Les remèdes apportés ne remettent pas en cause les fondements du système actuel en l'occurrence le principe des entités distinctes, ou « le principe de pleine concurrence »¹⁵⁵⁶. Ce principe est non seulement dépassé¹⁵⁵⁷ mais il est inapproprié étant donné qu'il maintient le transfert indirect des bénéfices au sein d'une EMN. En d'autres termes, il autorise les EMNs à adopter les stratégies suivantes : la *profit shifting strategy*¹⁵⁵⁸ et la *base erosion strategy*. C'est pourquoi Sabonnadière affirme que les réformes concernant les prix de transfert dans le cadre du projet BEPS est une *petite révolution* du droit fiscal international. D'où vient l'intérêt de proposer un changement de paradigme et par la même occasion de reconnaître la réalité économique de l'EMN par le droit fiscal international¹⁵⁵⁹.

Les défenseurs du modèle de l'imposition séparée pourraient argumenter qu'une application fine de l'analyse fonctionnelle et des analyses de comparabilités respecteront également la réalité économique de l'EMN. Mais nous sommes d'avis avec ceux qui pensent qu'en réalité, *le principe de pleine concurrence* suit une réalité juridique fictive¹⁵⁶⁰ qui aboutit à une imposition décorrélée de

¹⁵⁵³ Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Paris, Litec, 1977, p. 406.

¹⁵⁵⁴ *Ibid.*, p. 405.

¹⁵⁵⁵ *Ibid.*, p. 408.

¹⁵⁵⁶ Celui-ci repose sur le principe des entités distinctes, qui implique que les sociétés sont considérées juridiquement indépendantes de leurs actionnaires. La conséquence est qu'à l'échelle d'un groupe toutes les entités sont indépendantes les unes des autres, nonobstant leurs intérêts communs en tant que membres de ce groupe. Elles deviennent alors des outils d'optimisation fiscale pour les multinationales.

¹⁵⁵⁷ Cf. Partie I -Titre I -Chapitre II.

¹⁵⁵⁸ Matthieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution », *RDF*, 2018, Issue 616, N° 41, p.2-12.

¹⁵⁵⁹ Outre les complexités du principe actuel, il est judicieux de proposer une alternative qui est pertinente vis-à-vis de la réalité économique d'une EMN.

¹⁵⁶⁰ S'agissant du fondement de cette fiction fiscale, il a pu être relevé : « le principe crée une fiction fiscale qui crée la possibilité d'un groupe d'intervenir dans la gestion quotidienne d'une entreprise (...). Marichal OLIVIER, p.587. « Cette fiction présente deux intérêts majeurs de politique fiscale. D'une part, elle permet de répartir la masse imposable d'un groupe équitablement entre les États. D'autre part, ce principe instaure une égalité de traitement entre les différentes entreprises intervenant dans un État. Le régime fiscal d'une entreprise devient indépendant et indifférent aux modalités d'exercice de son activité. Que le contribuable exerce seul ou dans le cadre d'un groupe, son résultat imposable sera défini de la même manière. Le bénéfice imposé sera le même entre une entreprise liée et indépendante pour un même niveau d'activité et pour des fonctions, des risques et des actifs équivalents ». A notre sens, les fondements de ces explications ne sont pas cohérentes. Premièrement, le principe de pleine concurrence n'a pas pour objectif de répartir la masse imposable d'un groupe équitablement entre les États mais plutôt d'évaluer ou de mesurer la rémunération de pleine concurrence de l'activité d'une

l'activité réelle¹⁵⁶¹ alors que la taxation unitaire reflète le caractère intégré des parties à l'échange, et le mécanisme de partage du profit est naturel.

734. **La pertinence d'un régime fiscal global pour un groupe multinational de sociétés.** Les revenus des groupes de sociétés sont imposés au niveau national, alors que l'environnement économique est de plus en plus marqué par la mondialisation, la mobilité et le numérique. Or lorsque des règles nationales sont élaborées sans tenir compte de la dimension transfrontière de l'activité commerciale, le risque est grand que les interactions entre des régimes nationaux d'impôt sur les sociétés restés trop disparates engendrent des asymétries, les disparités entre régimes nationaux d'impôt sur les sociétés autorisent la planification fiscale agressive, lesquelles créent à leur tour un risque de double imposition et de double non-imposition ; et un transfert indirect de bénéfices.

Il semble juste d'affirmer que le droit ne reconnaît pas le groupe de sociétés¹⁵⁶². En effet, le groupe de sociétés ne possède pas de *personnalité juridique propre* ; il n'a pas de patrimoine propre ni de personnalité morale propre. Par conséquent, la société tête du groupe n'a pas d'obligation fiscale au nom du groupe ; les pertes subies par une filiale dans un autre État ne sera pas compensée. L'absence d'une compensation transfrontalière des pertes pour les groupes de sociétés peut néanmoins fausser les décisions des entreprises tant en ce qui concerne la forme juridique des investissements que leur emplacement.¹⁵⁶³ De ce qui précède, le principe actuel (le principe de pleine concurrence ou appelée également « le modèle de l'imposition séparée ») ne correspond pas à la réalité de la vie internationale.

b. Une nécessaire réflexion sur l'utilité ou non de la consécration juridique du groupe de sociétés

735. La consécration juridique du groupe de sociétés a été abordée par la doctrine française. En effet, le droit choisit de refuser l'unité économique du groupe de sociétés et préfère adopter l'artifice juridique de la fiction laquelle ignore cette réalité économique. Toutefois, le droit en principe, doit tenir compte de la réalité : de *la théorie des situations de fait*. A. Fatouros¹⁵⁶⁴ précise que ce choix a été fait suite à la difficulté technique et juridique de déterminer un critère d'appartenance à l'ensemble économique.¹⁵⁶⁵ Selon cet auteur, l'EMN peut être très largement hypothétique et peut avoir des conséquences néfastes devant les stratégies jugées agressives à la souveraineté étatique.

filiale. Deuxièmement, le principe présente un caractère unilatéral de la détermination du prix de pleine concurrence. Troisièmement, la neutralité recherchée entre les deux types d'investissements crée à notre avis des distorsions entre les deux types de contribuables étant donné que les profits réalisés ne sont pas réellement les mêmes.

¹⁵⁶¹ V. Yariv Brauner dans son article : Yariv BRAUNER, « Formula Based Transfer Pricing », *Intertax*, 2014, Vol 42, p.619. D'après la conclusion du commissaire du gouvernement Poussière : « (...) (le procédé de la comparaison avec les résultats obtenus dans des entreprises similaires) est par nature antinomique du régime d'imposition d'après le bénéfice réel, lequel veut que l'on prenne en considération les circonstances concrètes de chaque exploitation envisagée individuellement... ». Conclusions sous C.E. 13 avril 1964 n°56173, RDF, 1964, N°8.

¹⁵⁶² En droit, on utilise « sociétés » à la place « d'entreprise ».

¹⁵⁶³ Communication de la Commission, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM(2006) 824, 19 décembre 2006.

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:FR:PDF>

¹⁵⁶⁴ A. FATOUROS, « Problèmes et méthodes d'une réglementation des entreprises multinationales », *JDI*, 1974, pp. 495-521 ; *Id.*, « Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales : perspectives actuelles et possibilités futures », in *Études de droit international privé* en l'honneur de P. Lalive : Bale, Helbing & Lichtenhahn, 1993, p. 231.

¹⁵⁶⁵ Charley HANNUN le confirme : « En définitive, si la définition d'une notion homogène de groupe ne peut être retenue, c'est moins en raison de la difficulté technique de déterminer un critère d'appartenance à l'ensemble économique, qu'en raison du phénomène général de diversification du droit, caractéristique du gouvernement de l'économie. » Charley HANNUN, *Le Droit et les Groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, tome 216, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1991, p.192, para.262.

Comme le souligne C. Lazarus, le juriste qui aborde la littérature économique sur la question conclue que le travail serait relativement aisé si les entreprises multinationales étaient perçues de façon homogène¹⁵⁶⁶. Cet auteur explique que le groupe multinational est un phénomène très hétérogène et instable qu'il serait impossible de cerner par un critère simple.¹⁵⁶⁷ L'EMN est un phénomène qui se laisse plus facilement circonscrire par la théorie économique que par la théorie juridique.

736. Toutefois, plus récemment, les gouvernements et la communauté internationale ont pris conscience du fait que les règles actuelles en matière des fiscalités des entreprises ne sont plus adaptées au contexte moderne.¹⁵⁶⁸ Les États éprouvent de plus en plus de difficultés à lutter efficacement, par une action unilatérale contre les *planifications fiscales agressives*¹⁵⁶⁹ afin de se prémunir contre l'érosion de leurs bases d'imposition nationales et de lutter contre le transfert de bénéfices. Certes, l'absence d'une imposition unitaire du groupe multinational découle du manque de concertations des États souverains. Toutefois, on remarque un glissement assez timide vers la mise en place progressive d'un régime fiscal d'imposition des bénéfices du groupe multinational et de la répartition formulaire comme le moyen de diviser l'assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés pour les activités transnationales d'un groupe multinational.

2. La timide reconnaissance fiscale d'un groupe de sociétés

737. De manière générale, le droit (cela part d'un principe du droit civil et se trouve en application au sein du droit fiscal) ignore le groupe de sociétés et ne lui reconnaît aucune personnalité morale (a). Toutefois, on observe une reconnaissance ponctuelle d'un groupe multinational comme étant une entité unique – notamment dans un cadre étatique ou dans une réunion de souverainetés différentes (b). L'exemple de l'Union Européenne est particulièrement important. Il pourrait contribuer à une émergence progressive du modèle d'imposition unitaire dans un cadre international.

Nous distinguerons trois types de régime selon que le régime fiscal de groupe soit utilisé dans un cadre étatique (où nous identifions une reconnaissance ponctuelle de l'unité du groupe de sociétés), dans un cadre fédéral (où nous identifions une reconnaissance de l'unité du groupe au sein des États fédérés), ou dans un cadre de réunion de souverainetés d'États différents, entre les pays membres au sein de l'UE (où nous identifions l'ACCIS). Nous montrerons que les régimes de groupe existent de manière différente dans le cadre juridique des États, des États fédérés, et au sein de l'UE.

a. Une reconnaissance ponctuelle de l'unité du groupe de sociétés dans un cadre étatique

738. D'une certaine façon, il existe d'ores et déjà différentes formes partielles de taxation unitaire au sein de certains pays, notamment aux États Unis et au sein de l'Union Européenne. Le droit fiscal interne prévoit des aménagements ponctuels qui consistent à l'application de l'imposition unitaire,

¹⁵⁶⁶ La science économique a en ce sens pu distinguer différentes classifications des EMNs : *une EMN par nature, une EMN par vocation, une EMN par spécialisation et une EMN par accident*. Pour plus de détails, voir : Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Librairies Techniques, Paris, 1977, p.38-39.

¹⁵⁶⁷ Cela suppose que l'EMN ou le groupe multinational est un phénomène très hétérogène et instable, impossible à cerner par un critère simple. En effet, le groupe de sociétés constitue une unité économique malgré le pluralisme juridique de ses constituants. De cette manière, il contribue en fait à relancer de façon aiguë les vieux problèmes juridiques de la nationalité des sociétés et de la nature de sa personnalité morale. Les questions juridiques sont nombreuses : voir Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, LiTec, Paris, 1977, p.57.

¹⁵⁶⁸ Le document de travail des services de la Commission SWD(2015) 121 final présente une vue d'ensemble détaillée de l'évolution historique et des enjeux et difficultés actuels en matière d'imposition des bénéfices d'origine multinationale.

¹⁵⁶⁹ La planification fiscale agressive consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer.» Définition UE : Recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive [C(2012)8806 final]

dénommée « *single tax principle* »¹⁵⁷⁰ : elle permet de traiter le groupe de sociétés en tant qu'une seule entité économique intégrée, dès lors en accord avec la perception économique que nous avons défini plus haut¹⁵⁷¹. Généralement, ce sont des régimes dérogatoires qui permettent à consolider les résultats des filiales avec la société mère.¹⁵⁷² Il est peut être utile de préciser qu'un régime dérogatoire est comme son nom l'indique un régime exceptionnel, et par conséquent s'utilise uniquement lorsque les conditions spécifiques précisées sont remplies (mais le système de l'imposition séparée (ou principe de pleine concurrence) est utilisé dans la majorité des cas, pour l'évaluation des bénéfices des filiales dans une transaction intragroupe.).

Il convient de donner un exemple pour y voir clair. A titre d'illustration, au sein de l'Union Européenne sur les 27 pays membres de l'UE, 19 offrent un régime de groupe lesquels peuvent être classifiés en sept États membres disposant d'un système de transfert intragroupes des pertes ; onze États membres possédant un système de globalisation des résultats du groupe, et un État membre autorise la consolidation fiscale complète.^{1573,1574} Si les objectifs de ces dispositifs fiscaux sont à peu près semblables, les modalités d'application diffèrent sensiblement. La France a le plus ancien régime de groupe que nous allons passer rapidement en revue.

739. Cas particulier du régime de l'intégration mère-fille française. Depuis 1988 s'applique un régime dit « d'intégration fiscale » qui permet à une société mère française de se constituer seule redevable

¹⁵⁷⁰ Reuven AVI-YONAH, Commentary (Response to Article by H. David Rosenbloom), *Tax Law Review*, 2000, Vol 53, p.167-175. V. aussi Joao M. de MELO RIGONI, « The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage », *Intertax*, 2017, Vol. 45, Issue 3.

¹⁵⁷¹ Si d'une manière générale le droit fiscal international ne reconnaît pas le groupe de sociétés, le régime fiscal de groupe avait déjà pris forme de manière éparse au sein des États. Les États ont élaborés des aménagements ponctuels admettant qu'une EMN est une entité unique. En théorie, cela consiste à traiter une EMN comme une seule firme. Du point de vue technique, il s'agit de faire masse des bénéfices réalisés par le groupe dans un premier temps (agrégation des comptes ou consolidation des comptes dans le langage comptable) ; et de répartir les profits entre les États en utilisant une clé d'allocation dans un second temps (partage de profits entre les États contractants).

¹⁵⁷² Ce sont des dérogations à la territorialité. En principe une filiale doit être imposée au niveau de son État d'accueil. Dans ce régime dérogatoire, les résultats des filiales doivent être inclus dans ceux de la société mère.

¹⁵⁷³ Commission des Communautés Européennes, Le traitement des pertes dans les situations transfrontalières, Communication de la Commission Au Conseil, Au Parlement Européen et Au Comité Économique et Social Européen, COM(2006) 824 final, 2006, p.7.

Le terme «transfert intragroupe des pertes» couvre à la fois la «compensation des pertes du groupe» et la «contribution intragroupe». Ces deux systèmes permettent un transfert définitif des revenus entre sociétés afin de compenser les pertes par les bénéfices à l'intérieur d'un groupe. Selon la méthode de «déduction de groupe», les pertes d'un membre du groupe peuvent être transférées (ou «abandonnées») à un membre bénéficiaire du groupe. Selon la méthode de «contribution intragroupe», les bénéfices d'un membre du groupe peuvent être transférés à un membre du groupe déficitaire. Dans la mesure où la «contribution intragroupe» est utilisée pour éliminer les pertes, elle a donc le même effet économique qu'un système de «transfert intragroupe des pertes».

Le système de «globalisation» implique d'agrèger tous les résultats fiscaux individuels (c'est à-dire les pertes et les bénéfices) des membres d'un groupe au niveau de la société mère. Cette «globalisation» n'est pas nécessairement liée à l'existence de pertes bien que ce soit la raison principale d'appliquer ce système. La «consolidation fiscale complète» va plus loin que le système de globalisation étant donné que pour des raisons fiscales, on ne tient pas compte de la personnalité juridique des membres du groupe ni des éventuelles transactions intragroupes. Les résultats du groupe sont déterminés sur la base d'un seul compte de résultats.

¹⁵⁷⁴ Voir dans : Noëlle LENOIR et Mirko HAYAT, Vers un impôt européen sur les sociétés : Pour une convergence fiscale européenne, Rapport du Cercle des Européens, 2011, p.32. Il a été observé qu'il faut distinguer les États qui ont mis en place un régime de groupe relief, qui permet seulement de transférer à une autre filiale ou à la société-mère, des déficits ou des annuités d'amortissement (il s'agit de Chypre, l'Irlande, la Lettonie, la Lituanie depuis le 1er janvier 2010, Malte, et bien sûr le Royaume-Uni) de ceux qui recourent au « Group Contribution». Ce régime permet de transférer, entre sociétés intégrées, leurs profits ou pertes par le biais de contributions (Finlande et Suède)

de l'impôt sur les sociétés dû par elle-même et les filiales françaises dont elle détient 95 % au moins du capital.¹⁵⁷⁵ Ce régime est codifié aux articles 223 A et suivants du CGI. Pour l'application du dispositif d'intégration fiscale, seuls peuvent être membres du groupe les sociétés et établissements dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés en France. Ainsi, une société mère ne peut imputer les pertes subies par une filiale sur le résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré qu'en application de ces dispositions. Les objectifs du dispositif sont doubles : la compensation des bénéfices et des pertes des entités membres du groupe autorisant une réduction de la charge fiscale globale et la réalisation d'opérations intragroupe en neutralité fiscale. Dinh constatait que cette dernière est due à la négation de l'imposition séparée du groupe multinational intégré.¹⁵⁷⁶ Cet auteur souligne que « l'aspect de consolidation organique des résultats constitue le cœur du dispositif français ».¹⁵⁷⁷ Le régime repose sur un mécanisme de consolidation fiscale, autorisant la compensation entre les résultats positifs et négatifs des différentes entités membres du groupe. La société mère s'institue seule redevable de l'impôt sur un résultat fiscal consolidé.

740. Parallèlement à la législation fiscale française, la législation fiscale néerlandaise prévoit la possibilité pour une société mère de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente. Toutefois, elle interdit de faire de même avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette filiale ne sont pas soumis à la loi fiscale néerlandaise. En cela, il diffère notamment du système britannique de « group relief », par lequel les sociétés parties au groupe continuent à faire l'objet d'une imposition séparée, mais peuvent transférer leurs déficits aux autres membres du groupe, sur une base contractuelle.¹⁵⁷⁸

741. En outre, il convient de noter le régime de l'entité étrangère contrôlée, en anglais le « *Controlled Foreign Company rules* ». Ce régime est connu comme un règle anti-évitement. Toutefois, de manière importante, son mécanisme conduit à faire masse les résultats d'une société mère et de ses filiales établies à l'étranger. Cela a pour résultat de permettre l'imposition de la société mère sur son résultat propre ainsi que sur celui de sa filiale. L'application d'une règle CFC revient à rendre le revenu de la société mère et de la filiale au niveau de l'État de la société mère. La règle CFC s'applique uniquement dès lors que la filiale bénéficie d'un régime fiscal privilégié et qu'elle ne peut démontrer une activité réelle. En un sens, ce régime constitue une négation du principe des entités distinctes, du moins pour l'État de la société mère, puisque celle-ci ne considère plus la filiale comme un sujet fiscal distinct. Ainsi, il y a une reconnaissance ponctuelle du lien entre la société mère et sa filiale à l'étranger. De

¹⁵⁷⁵ Le groupe peut ainsi comprendre les filiales que la société mère détient directement à 95 % au moins. Mais il peut aussi être formé avec l'ensemble des filiales et sous-filiales appartenant à une chaîne ininterrompue de participations successivement détenues à 95 % au moins. Une sous-filiale peut aussi intégrer le groupe lorsqu'elle est détenue par le biais d'une société étrangère, dite « société intermédiaire », elle-même détenue à 95 % au moins par la mère du groupe. La société mère ne doit pas, en principe, être elle-même détenue directement ou indirectement à 95 % au moins par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés. Régime d'intégration fiscale des groupes de sociétés, Documentation Pratique Fiscale, éditions Francis Lefebvre, 2019, N° 5000. La détermination du résultat d'ensemble est calculé par la société mère dans les conditions du droit commun. Elle s'effectue en quatre étapes : établissement par chaque société du groupe, y compris la société mère, de son propre résultat selon les règles de droit commun; application à ce résultat de règles spécifiques au régime de l'intégration fiscale qui concernent pour l'essentiel l'imputation des déficits et des moins-values à long terme ; détermination de la somme algébrique des résultats de chaque société membre ; retraitement de cette somme afin d'éliminer certains doubles emplois ou d'empêcher la déduction par le groupe de certaines dépréciations ou charges (notamment les charges financières supportées à raison de certaines acquisitions de titres). La détermination du résultat d'ensemble du groupe correspond à la somme algébrique des résultats des sociétés du groupe (société mère et filiales) et des rectifications, positives ou négatives, qui doivent leur être apportées. Conformément aux dispositions de l'article 223 B du CGI, les résultats de chacune des sociétés du groupe pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble sont déterminés dans les conditions de droit commun. BOI-IS-GPE-20 n° 1, 12-9-2012.

¹⁵⁷⁶ Emmanuel DINH, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2018 », *RDF*, 2019, N°10, p.189.

¹⁵⁷⁷ Ibid.

¹⁵⁷⁸ Ibid.

cette manière, les transactions sujettes aux prix de transfert entre ces deux entités, celles-ci seraient neutralisées dans l'État de la société mère. Il convient toutefois de préciser que c'est un régime dérogatoire – dont la mise en place concerne uniquement la prévention d'un abus, et non celle d'un remplacement du principe de pleine concurrence.

b. Une reconnaissance de l'unité économique au sein de quelques États fédérés¹⁵⁷⁹

742. A la différence du régime de groupes dans un cadre étatique, certains États fédérés comme le Canada, la Suisse et les États-Unis¹⁵⁸⁰ ont également adopté un régime fiscal de groupe. Ce régime a pour avantage de reconnaître l'unité fiscale du groupe, de consolider les résultats de ses sociétés membres et d'utiliser une clé d'allocation afin de répartir le profit entre les différentes provinces de ce même État.

743. Canada¹⁵⁸¹. Le Canada est un État fédéré composé de dix provinces. En vertu de la Constitution fédérale, les gouvernements fédéral et provinciaux ont des compétences concurrentes dans le domaine de la fiscalité directe.¹⁵⁸² La Loi de l'impôt sur le revenu fédéral et la partie IV du Règlement en application de la Loi de l'impôt sur le revenu prévoient des règles pour l'administration des impôts directs sur le revenu et la répartition de l'assiette fiscale des sociétés entre les provinces. Au niveau infranational, les provinces ont des lois et des règlements qui s'alignent sur les lois fédérales et prévoient des crédits d'impôt variables en fonction de l'assiette fiscale. En vertu d'un accord de recouvrement des recettes fiscales conclu entre le gouvernement fédéral et les provinces, les sept provinces doivent se conformer à la loi fédérale pour prélever l'impôt sur le revenu des groupes de sociétés. (L'Ontario, le Québec et l'Alberta sont les exceptions).

Dès lors, le Canada opte pour la consolidation des résultats d'ensemble des entités du groupe et utilise une méthode d'allocation forfaitaire pour répartir les profits consolidés entre les différentes provinces. Une formule à deux facteurs est utilisée pour la répartition. La consolidation ne concerne pas les revenus provenant des filiales, mais uniquement ceux des succursales d'une même société (ou des établissement stables).¹⁵⁸³ À l'exception de règles particulières pour les industries spéciales, une formule à deux facteurs est utilisée pour la répartition : le revenu brut (c.-à-d. les ventes) et les traitements et salaires. Lorsqu'il n'y a qu'un seul facteur dans la province, la formule ne devrait contenir que ce facteur. Les revenus bruts provenant de la vente de marchandises sont généralement répartis en fonction de la destination¹⁵⁸⁴.

¹⁵⁷⁹ La source de ce développement se trouve majoritairement dans : SIU (E.D.) and *al.*, « Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets », Institute of Development Studies, ICTD Research Report 3, 2014, p.90.

¹⁵⁸⁰ Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st century: the Case for Formulary Apportionment », *ITPJ*, IBFD, 2005, p. 111.

¹⁵⁸¹ Erica D. SIU and *al.*, *art.cit*, p.90. In 1941, the provinces agreed to give up their income and estate taxes in return for rental payments. These tax rental agreements continued until 1962, when the federal and provincial governments (except Ontario and Quebec) entered into tax collection agreements, which restored the provincial income tax. Today, all provinces have tax collection agreements with the government of Canada, apart from Alberta and Quebec. Under the Federal Constitution, the federal and provincial governments have concurrent powers in the field of direct taxation.

¹⁵⁸² Section 91(3) of the Constitution grants authority to the federal government to raise 'money by any mode or system of taxation', while also granting powers in Section 92(2) to the provinces to impose direct taxes within their borders (Constitution Acts, 1867-1982, §§91-92).

¹⁵⁸³ Income Tax Reg. 400(2)(g).

¹⁵⁸⁴ $TI = 1/2[A/B + C/D] * \text{total TI}$; où TI = revenu imposable pour l'année pour une province; A = recettes brutes attribuables qu'il est raisonnable d'attribuer à une province ; B = revenu brut attribuable de la société pour l'année ; C = les traitements et salaires attribuables versés au cours de l'année à des employés dans une province ; D = les traitements et salaires attribuables versés par la société au cours de l'année. Les revenus bruts provenant des services sont attribués à la province dans laquelle ils sont rendus. Les salaires et traitements comprennent

c. L'Assiette Commune au niveau de l'Union Européenne¹⁵⁸⁵

744. Au niveau de l'Union Européenne, la Commission Européenne a conduit le projet de l'Assiette Commune et Consolidée sur l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS)¹⁵⁸⁶. L'idée est (i) d'établir une définition commune de l'assiette imposable pour l'ensemble des sociétés opérant au sein de l'Union, c'est-à-dire de déterminer l'assiette fiscale selon les mêmes règles (ii) afin de dégager un seul résultat imposable commun à l'ensemble du groupe. (iii) Ce résultat sera ensuite réparti entre les États en fonction de leur implication dans l'activité, chaque État pouvant alors imposer son propre taux.

Il convient de dégager deux idées essentielles dans cette proposition de l'UE. Après une très longue instruction sur le dossier, la Commission est convaincue que l'alternative crédible au principe de pleine concurrence repose sur la méthode d'allocation du profit consolidé dont les clés d'allocation restent encore à inventer. Alors que le consensus historique est fondé sur le principe de pleine concurrence, la conception révèle la prise de position de la Commission en faveur de la méthode de répartition ou de partage des bénéficiaires. Or, la méthode du partage des bénéficiaires repose sur une conception du fonctionnement des multinationales diamétralement opposée à celle qui sous-tend le principe de pleine concurrence.

Après plus de 90 ans de domination du principe de pleine concurrence, la méthode d'allocation du profit proposée par l'UE semble gagner en respectabilité en dépit de l'opposition du Royaume Uni et ses quelques défauts.¹⁵⁸⁷

d. Conclusion : des pratiques unilatérales et non uniformes

745. Les développements qui précèdent montrent que le régime fiscal du groupe de sociétés existe de manière assez éparse au sein des États.¹⁵⁸⁸ La pratique existante montre que le régime de groupe de sociétés a été introduit dans un cadre étatique pour répondre à un besoin en matière de politique fiscale précis. Dans l'exemple de la France, le but est de pouvoir compenser les pertes des filiales françaises : c'est-à-dire de promouvoir l'installation des entreprises françaises à l'étranger. En revanche, le régime de groupe existe dans une optique différente dans le cadre d'un État fédéral ou/et au sein d'une union d'États souverains liés par un cadre juridique commun comme l'Union européenne. Dans ce cas précis, la reconnaissance fiscale de l'unité du groupe a pour objectifs de répartir les profits résultant des activités de ces entités intégrées, dont le but est de répartir ces profits suivant une clé de répartition et des facteurs objectifs comme la vente, les mains d'œuvre et les actifs.

également les honoraires pour des services qui seraient normalement rendus par les employés de la société, et ils sont attribués à l'établissement stable particulier où les services sont rendus. En plus de la formule générale à deux facteurs, qui est utilisée uniformément dans toutes les provinces, il existe neuf formules différentes qui s'appliquent à dix industries particulières.

¹⁵⁸⁵ Voir présentation du projet ACCIS, sur le site de la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne.
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm>

¹⁵⁸⁶ Ce projet a été défini dès 2001 (FR 40/07 p. 13 inf. 8) et a donné lieu à une proposition de directive le 16 mars 2011 (Note IP/11/319 ; proposition COM/2011/121 ; FR 14/11 p. 10 inf. 5). En 2015, la Commission a annoncé la présentation d'une nouvelle proposition (Note IP/15/5044 ; FR 26/15 p. 18 inf. 8). Le lendemain, le Royaume Uni s'est opposé au projet. Voir : S. Bowers, UK to reject EU plans to combat multinational *tax avoidance* : *The Guardian*, June 18, 2015. La Commission a relancé l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), notamment en proposant, en 2016, une ACCIS obligatoire par étapes (assiette, puis consolidation). Deux propositions de directives ont été formalisées le 25 octobre 2016 : l'une, ayant vocation à être appliquée très rapidement (en principe dès le 1^{er} janvier 2019), sur l'harmonisation de l'assiette commune - Acis (COM/2016/685) ; l'autre, dont la négociation est renvoyée à plus tard, sur le mécanisme de consolidation - Accis (COM/2016/683.)

¹⁵⁸⁷ Comm. UE, communiqué n° IP/15/5188, 17 juin 2015 : Dr. fisc. 2015, n° 26, act. 386.

¹⁵⁸⁸ Nous n'avons pas pu identifier de régime fiscal de groupe dans les pays en développement. La règle sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC) pourrait être la première règle introduite car elle fait partie des standards minimum à introduire dans le cadre des mesures BEPS de l'OCDE.

Il existe toutefois des différences contextuelles entre les objectifs du régime, notamment au niveau de la délimitation de l'assiette imposable et le choix des facteurs de répartition.¹⁵⁸⁹

746. Somme toute, les régimes fiscaux de groupe existants dans le cadre étatique ou dans le cadre des États fédérés n'ont pas eu pour finalité l'évaluation des prix de transfert ni la répartition des profits des États contractants participant dans une activité transfrontalière. En effet, ce régime n'a pas encore pu avoir lieu dans un cadre du droit fiscal international, sur l'échelle mondiale. Nous allons aborder à quoi celui-ci devait ressembler, dans sa théorie et dans sa traduction pratique.

§ 2. Vers la reconnaissance fiscale d'une firme transnationale

747. Nonobstant la maturité du principe de pleine concurrence, il a été constaté que « the arm's length functions in a universe of unreality, as Alice in Wonderland¹⁵⁹⁰. Comme le souligne le professeur T. Lambert, « le groupe est d'abord une réalité économique et financière. Il n'a ni de personnalité morale ni de personnalité fiscale »¹⁵⁹¹. Notre analyse est que compte tenu de l'importance cruciale des multinationales dans l'économie mondiale et de leur intégration de plus en plus développée, nous suggérons la reconnaissance de sa personnalité fiscale. Ainsi, la taxation unitaire avec la répartition formulaire, constitue, à notre avis, une alternative crédible au principe de pleine concurrence. Nous explorerons cette approche et examinerons le bien-fondé de cette techniques et ses limites.

A. Vers l'abandon de l'imposition séparée du groupe de sociétés

748. **Le constat de l'anormalité du principe actuel.** Il convient de noter que le principe actuel n'est pas basé sur des fondements économiques mais il recourt à la fiction juridique. Alors que le « principe de pleine concurrence » considère une multinationale pratiquement comme une coalition d'entités indépendantes, le modèle d'imposition unitaire du groupe de sociétés repose au contraire sur l'idée selon laquelle une multinationale est un ensemble quasi organique dont aucune partie n'est réellement comparable à une entreprise indépendante.

749. **Le groupe de sociétés est une réalité économique.** Force est de reconnaître que le groupe de sociétés est un phénomène économique réel. Du point de vue de la science économique, c'est une entité économique unique qu'il convient de prendre en compte¹⁵⁹². *A contrario*, les règles fiscales

¹⁵⁸⁹ W. Hellerstein relève dans son article : « The European Union has no pre-existing template equivalent to the US corporate income tax as the model for the choice of a tax base, nor federal constitutional restraints that limit the application of the apportionment formula to income derived from a unitary (i.e. economically integrated) business. Hence, the EU Member States are free to determine the apportionable tax base than were the US states, but such "freedom" may make the determination of a tax base politically more difficult. On the other hand, the substantial freedom that the US states have enjoyed to define their own apportionment factors has led them in recent years to design their factors to attract in-state investment ». in Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? The Case for Formulary Apportionment », *International Transfer Pricing Journal*, 2005, p.111.

Charles Mc Lure et Walter Hellerstein ont noté que « If there is a lesson for the European Union in the US states' experience with the choice of apportionment formulas, perhaps it is the manifestation of the strong tension that exists between what may be regarded from a collective viewpoint as a defensible formula for fairly dividing the income tax base among the states and a formula that maximizes an individual state's economic interests in attracting business investment. » Walter HELLERSTEIN and Charles E. MCLURE, « Lost in Translation: Contextual Considerations in Evaluating the Relevance of US Experience for the European Commission's Company Tax Proposals », *BIFD*, 2004, Vol. 58, Issue 3, p. 57.

¹⁵⁹⁰ Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st Century: the End of TP? the Case for FA », *ITPJ*, 2005, p. 108.

¹⁵⁹¹ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 3e éd., LGDJ, p.334, §.998.

¹⁵⁹² Selon la théorie de la science économique, en l'espèce Ronald COASE, *The nature of the firm*. *Economica*, 1937, Vol. 4, p. 386-405 ; J.H. DUNNING, « Trade, Location of Economic Activity and the MNE: A Search for an Eclectic Approach », In B. Ohlin and al.(eds.), *The International Allocation of Economic Activity*, MacMillan, London, 1977, p. 395-418.

actuelles ignorent l'importance de cette notion, et continuent de voir uniquement les filiales de nationalités différentes et les établissements stables qui composent le groupe pour les besoins de l'imposition¹⁵⁹³. En définitive, les sociétés constituantes du groupe de sociétés sont prises isolément et séparément, pour la réglementation des prix de transfert.¹⁵⁹⁴

750. La conception pluraliste du groupe de sociétés est la règle du droit positif, à l'opposé de la conception unitaire dont nous tenterons d'argumenter les vertus. Dans la théorie de la science et technique fiscale, le groupe de sociétés constitue une entité transparente, c'est-à-dire qu'il n'a pas de personnalité fiscale¹⁵⁹⁵. Le groupe multinational n'est pas redevable et n'a pas d'obligations fiscales en son nom propre. A l'unanimité, les littératures constatent que le droit fiscal international ignore le groupe de sociétés.

751. D'après les littératures existantes, on peut distinguer deux perceptions différentes du groupe de sociétés invariablement l'entreprise multinationale ou de groupe multinational sous l'angle économique et sous l'angle juridique. La première reconnaît le caractère unitaire de l'entreprise multinationale et la seconde distingue son caractère pluraliste : ce sont la perception économique et la perception juridique¹⁵⁹⁶.

La perception économique considère que le groupe constitue *une entité économique unique* et réelle délimité par *l'espace économique* que le groupe a créé. Le groupe de sociétés ou plus correctement l'EMN est un phénomène économique saisi par le monde économique. Par conséquent ce dernier adopte une approche unitaire qui n'est que le reflet de l'activité réelle du groupe de sociétés¹⁵⁹⁷. Contrairement à cette perception économique, la **perception juridique** ne voit le groupe que par ses différentes sociétés constituantes. A ce niveau, Charles Leben tente de trouver une définition juridique de l'EMN : « *l'entreprise multinationale est constituée par un groupe d'entreprises privées reliées par certains liens juridiques, obéissant à une stratégie commune et réparties dans des territoires soumis à des souverainetés étatiques différentes* »¹⁵⁹⁸.

Le principe de pleine concurrence qui considère que le « juste prix » d'une transaction intragroupe est son « prix de marché », néglige ainsi explicitement l'existence des coûts de transaction, pourtant à l'origine de la création des multinationales. Il serait beaucoup plus raisonnable de traiter les entités membres d'un groupe multinational comme une seule et unique entité pour la détermination des bénéfices consolidés du groupe. Le principe consiste à concevoir une entreprise multinationale, invariablement un groupe de sociétés comme une entité économique unique pour être en harmonie avec la réalité économique.

¹⁵⁹³ Dans la science de technique fiscale, cette notion est connue sous l'appellation de « transparence fiscale » : c'est-à-dire que ce sont les constellations d'entités constituées de filiales de nationalité différentes qui sont redevables auprès des autorités fiscales de chaque État souverain, et que le groupe est une entité transparente.

¹⁵⁹⁴ Plusieurs études ont comparé l'approche de l'entité séparée et l'approche unitaire. Ce qui n'est pas notre objectif dans cet ouvrage. Nous pensons cependant que les limites pratiques ainsi que théoriques de l'approche de l'entité séparée conduisent les administrations fiscales dans les pays en développement dans une paralysie. Ce constat nous amène à explorer un paradigme nouveau dont la taxation unitaire. Il convient de mettre en évidence les vertus de ce principe et les possibilités de son adoption.

¹⁵⁹⁵ Dès lors, la société tête de groupe n'a pas la qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés dû à raison des opérations des opérations de groupe.

¹⁵⁹⁶ Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Librairies Techniques, Paris, 1977.

¹⁵⁹⁷ Il est important de souligner que les expressions « EMN » ou « groupe multinational » et « groupe de sociétés » ont la même signification. Toutefois, la doctrine française a émis une nuance entre les deux en distinguant l'EMN comme une entreprise multinationale de grande taille uniquement ; et le groupe de sociétés comme une entreprise multinationale mais avec de petites ou moyenne tailles (PME). Voir en ce sens FATOUROS, *JCI*.

¹⁵⁹⁸ Claude LAZARUS et al., *L'entreprise multinationale face au droit*, Librairies Techniques, Paris, 1977, p.67.

752. **L'importance de la stipulation de la théorie économique moderne.** De nombreux travaux des auteurs comme Coase de 1937¹⁵⁹⁹, Dunning de 1977¹⁶⁰⁰, de Pellefigue de 2014 ont mis en évidence la théorie économique moderne. Cette théorie explique la création des multinationales notamment par l'existence d'un *surplus*, ou *surprofit d'intégration*, obtenu par l'entreprise lorsqu'elle choisit d'internaliser ses transactions plutôt que de recourir au marché. La différence entre ces deux solutions provient d'une réduction de ce que les économistes appellent les coûts de transaction. Comme le souligne J. Pellefigue, « S'il serait injuste de critiquer les concepteurs du principe de pleine concurrence d'avoir ignoré une notion économique qui n'était pas théorisée correctement à leur époque, il est aujourd'hui tout à fait *anormal* de ne pas faire référence à la théorie des coûts de transaction qui est présente dans tous les manuels d'économie et qui a déjà été utilisée avec beaucoup de profit dans d'autres domaines du droit. »¹⁶⁰¹ Le nouveau principe consisterait à concevoir une entreprise multinationale, invariablement un groupe de sociétés comme une entité économique unique pour être en harmonie avec la réalité économique où les EMNs deviennent de plus en plus intégrées et que les fonctions réalisées par ces entités de plus en plus imbriquées qu'il est difficile de les séparer.

1. La reconnaissance juridique de l'unité économique du groupe.

753. L'idée de la reconnaissance juridique du phénomène économique repose sur la prise en compte de l'entreprise multinationale intégrée en tant qu'entité économique unique. B. Jadaud souligne que l'imposition isolée du profit réalisé par une société n'est pas une solution satisfaisante quand cette société appartient à un groupe.¹⁶⁰² A ce propos, les affirmations de B. Jadaud sont claires « les règles classiques de la fiscalité se révélant inadéquates en n'ayant pour sujet que la société isolée, un nouveau dispositif fiscal devait être aménagé pour capturer le profit réalisé par le groupe tout entier et soumettre celui-ci à l'impôt. D'après B. Jadaud, en raison du lien qui unit étroitement une société à une autre ou à d'autres sociétés, cette activité ne peut être conçue isolément de celui de chacune des autres sociétés¹⁶⁰³.

754. Les défenseurs de la conception unitaire soulignent que celle-ci permet de prendre en compte la réalité économique, de saisir le bénéfice global réalisé par le groupe et par la même occasion d'éliminer les incidences des transactions intra-groupes. À cet égard, R. Bird cite que : « *L'approche unitaire a pour avantage la réalité économique selon laquelle le revenu d'une multinationale est un*

¹⁵⁹⁹ Ronald COASE, *The nature of the firm*. *Economica*, 1937, Vol. 4, p. 386-405.

¹⁶⁰⁰ J.H. DUNNING, Trade, Location of Economic Activity and the MNE: A Search for an Eclectic Approach. In: Ohlin, B., Hesselborn, P.O. and Wijkman, P.M., Eds., *The International Allocation of Economic Activity*, MacMillan, London, 1977, p. 395-418.

¹⁶⁰¹ Cité dans Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert : Un changement radical s'impose », *BF Francis Lefebvre*, 2014, N°12. Extrait dans : V. spécifiquement à ce sujet O. WILLIAMSON, 1979. « Assessing vertical market restrictions : antitrust ramifications of the transaction cost approach », *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 127, p. 953-993.

¹⁶⁰² Selon Bernard JADAUD, « Pour connaître et juger une entreprise, son bilan et ses comptes de résultats constituent des instruments efficaces. Néanmoins, ces documents sont impuissants à exprimer le visage exacte de l'ensemble des sociétés et à dépeindre la situation du groupe tout entier. Ainsi, la valeur la notion classique de bilan et de comptes de résultats de la société se trouve dépassées, une technique nouvelle de comptabilité devrait être recherchée pour pallier cette carence et représenter la situation économique du groupe de sociétés. En outre et plus importante encore, la fiscalité classique ne tient pas compte de cette réalité et peut profiter ou se priver d'impôt. D'après cet auteur, c'est l'imposition du bénéfice consolidé réalisé par le groupe de sociétés qui doit, pour ce groupe, devenir la règle de la fiscalité. Proposition de directive CEE, 15 janvier 1969. Exposé des motifs. I c : « *Le régime du bénéfice consolidé tend à substituer à une notion juridique étroite du contribuable un concept économique plus large : le groupe de sociétés, juridiquement distinctes, mais formant une entité économique considérée comme contribuable unique.* » dans, Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970, p.23.

¹⁶⁰³ Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970, p.22.

produit fongible d'un ensemble de facteurs générateurs de revenu intégrés qui sont essentiellement sous contrôle commun, quel que soit le lieu »¹⁶⁰⁴.

En outre, la conception unitaire d'une EMN semble garantir l'efficacité, l'équité et la simplicité de l'imposition d'une EMN.¹⁶⁰⁵ Il s'agit de la détermination des profits réalisés par l'EMN intégrée dont les bénéfices de chaque entité composant l'EMN sont consolidés. Dans la définition conceptuelle, la technique de consolidation permettra d'ignorer les transactions intra-groupes. Au sein d'une approche unitaire du groupe multinationale, « le bénéfice consolidé » constitue le « bénéfice réalisé », c'est-à-dire la base taxable frappée par l'impôt sur les sociétés.

755. En définitive, les modèles tendent à traiter les groupes de sociétés comme des entreprises unitaires et à ignorer les transactions intra-groupes. En effet, comme nous l'avons vu plus haut, les règles existantes comportent déjà des modèles différents d'imposition unitaire qui sont des régimes fiscaux spécifiques pour un groupe de sociétés. Nous allons aborder ultérieurement ces approches différentes sans entrer en profondeur.

2. Les différentes approches de taxation unitaire

756. D'après les littératures existantes, il existe plusieurs approches unitaires qui traitent le groupe multinational comme *une entité unique, notamment* dans les *activités* transfrontalières. Ce sont : le système d'imposition mondiale basée sur le lieu de résidence fiscale « residence-based worldwide taxation » (RBWT); l'impôt sur les flux de liquidité basé sur la destination « destination-based cash-flow tax » (DBFCT) et le modèle d'imposition unitaire avec la répartition formulaire.

Du point de vue technique, ce système suppose la consolidation mondiale des bénéfices du groupe multinational, dans un premier temps. L'objectif de la consolidation est de faire abstraction du principe d'autonomie des sociétés membres du groupe pour représenter les comptes de l'ensemble. Ensuite ils procèdent au mécanisme de répartition des revenus en suivant des procédés différents.¹⁶⁰⁶ Nous tenons à préciser que ces procédés ne sont pas nécessairement une méthode d'allocation forfaitaire.

757. Force est de constater que la technique de consolidation (ou de procédés de répartition) nécessite encore des études approfondies, plus particulièrement pour un cadre global d'une échelle internationale. Des études réalisées par R. Murphy et A. Cobham se sont penchés sur les possibilités de mise en œuvre du compte consolidé à l'échelle globale.¹⁶⁰⁷

Le système d'imposition mondiale basé sur la résidence (SIBMR), en anglais connu par « *Residence-based worldwide taxation* (RBWT) »¹⁶⁰⁸. Ce modèle a été préconisé par un certain nombre d'auteurs

¹⁶⁰⁴ « the unitary approach has in its favor the economic reality that the income of a MNE is a fungible product of a set of integrated income producing factors that are essentially under common control, regardless of location » Richard BIRD, « The interjurisdictional allocation of income », Australian Tax Forum, 1986, Vol. 3, p. 333-354 ; A. J. EASSON, « A New International Tax Order – Responding to the Challenge », *BIFD*, 1991, Vol. 10, at 465-466.

¹⁶⁰⁵ Nous allons détailler dans les paragraphes suivants ces avantages.

¹⁶⁰⁶ Nous n'allons pas nous intéresser à tous les procédés existants étant donné qu'ils ne feront pas l'objet de notre proposition.

¹⁶⁰⁷ Richard MURPHY and Prem SIKKA, « Unitary Taxation: the Tax Base and the Role of Accounting », in Sol PICCIOTTO (eds), *Taxing Multinational enterprises as Unitary Firms*, Institute of Development Studies, 2017, p.75 and s.

¹⁶⁰⁸ Sol PICCIOTTO, *Taxing Multinational enterprises as Unitary Firms*, Institute of Development Studies, 2017 p.27.

basés aux États-Unis, voir en particulier Kleinbard,¹⁶⁰⁹ Kadet¹⁶¹⁰, Fleming, Peroni et Shai¹⁶¹¹, et Avi-Yonah¹⁶¹². Ce modèle effectuerait la consolidation des comptes financiers mondiaux et appliquerait directement le calcul de l'impôt du groupe à la résidence du groupe de sociétés, sur la base des bénéfices mondiaux consolidés de l'impôt sur sociétés. Il ouvre automatiquement à l'octroi d'un crédit d'impôt intégral pour les impôts étrangers payés. Cela traiterait en fait toutes les sociétés étrangères affiliées sur une base intégrale comme des sociétés étrangères contrôlées (SEC).

758. Les explications fournies par l'analyse du professeur S. Picciotto sont intéressantes¹⁶¹³. Nous sommes d'accord avec son analyse. À cet égard, nous pensons que ce modèle n'est pas convenable dans un cadre international dans la mesure où il ne fonde pas son intérêt pour les pays récepteurs des investissements, dont les pays en développement. D'après la théorie de la politique fiscale internationale, ce modèle applique le « capital Export neutrality », c'est-à-dire c'est une politique qui vise l'intérêt des pays exportateurs de capitaux. Ce sont les États de la résidence de l'EMN. De cette manière, cette politique renforce le pouvoir d'imposition du pays de résidence des revenus et affaiblit naturellement celui du pays de la source de revenus. Par conséquent, il ne bénéficie pas les pays importateurs de capitaux : ce sont les pays en développement.

Peggy B. Musgrave¹⁶¹⁴, expliquait les principales difficultés de mise en œuvre de ce système pour les pays en développement.

« Le principe de résidence appliqué à l'impôt sur les sociétés n'est pas mis en œuvre facilement ni de manière appropriée par les gouvernements des pays à faibles revenus. D'une part, la répartition de l'assiette de l'impôt sur le revenu des sociétés entre les États en fonction du lieu de résidence des sociétés (défini comme lieu de constitution) donne lieu à une distribution quelque peu artificielle et capricieuse des parts du revenu. D'autre part, on peut se demander si les capacités administratives des gouvernements à faibles revenus sont suffisantes pour permettre l'imposition du revenu mondial, y compris les revenus extérieurs et extérieurs. Ainsi, une règle du droit à la résidence fondée sur l'impôt sur le revenu des sociétés a une faisabilité discutable, voire même une opportunité. »

Pour ces raisons évoquées, nous n'allons pas discuter de cette approche.

759. Le système d'imposition mondial basé sur la destination, en anglais « A destination-based cash-flow tax ». C'est un modèle d'imposition unitaire préconisé par certains auteurs comme Reuven Avi-

¹⁶⁰⁹ Edward KLEINBARD, « Stateless Income », *Florida Tax Review*, 2011, N°9, 700-773.

¹⁶¹⁰ Jeffery KADET, « Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom », *TNI*, 2013, Vol. 69, 1133.

¹⁶¹¹ J. FLEMING, R. PERONI and S. SHAY, « Formulary Apportionment in the U.S. International Income Tax System: Putting Lipstick on a Pig », *Michigan Journal International Law*, 2014, Vol. 36, p. 1-57.

¹⁶¹² Reuven AVI-YONAH, « Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals », in Thomas POGGE and Krishen MEHTA (eds), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press, Oxford, 2016.

¹⁶¹³ Cf. Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational enterprises as Unitary Firms », Institute of Development Studies, ICTD, Working Paper 53, 2016, p.22.

¹⁶¹⁴ « the residence principle as it applies to the corporation tax is not easily or appropriately implemented by lower-level governments. For one thing, the distribution of the corporate income tax base among states according to the residence of corporations (defined as place of incorporation) results in a somewhat artificial and capricious distributions of revenue shares. For another, it is questionable whether the administrative capabilities of lower-level governments are sufficient to permit taxation of global income, including foreign as well as out-of-state income. Thus, a residence-based entitlement rule as applied to corporate income tax rule has questionable feasibility or even desirability ». Peggy B. MUSGRAVE, « Principles for Dividing the State Corporate Tax Base », in Charles McLURE (eds), *The State corporation income tax*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p. 230.

Yonah, économistes comme (Auerbach et Devereux)¹⁶¹⁵, mais d'autres l'ont critiqué (Cui)¹⁶¹⁶. D'après le professeur S. Picciotto, cette approche a le mérite d'être en fait une approche unitaire, du point de vue des règles fiscales internationales.¹⁶¹⁷ Il explique que les transferts internes au sein d'un groupe de sociétés sont ignorés et que l'assiette fiscale est à la fois définie et répartie en termes de ventes aux tiers. Cependant ce modèle s'apparente à une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; il applique la répartition de l'assiette fiscale du groupe par rapport à la localisation des consommateurs finaux ; sauf qu'une déduction totale et immédiate est autorisée pour les coûts de main-d'œuvre et autres dépenses en espèces, y compris les investissements. Il est critiqué de dénaturer l'impôt sur les bénéfices car il est appliqué sur la base de la destination des ventes. Ce modèle présente différents points saillants non négligeables.¹⁶¹⁸

760. Premièrement, ce modèle peut être une source de violation ou d'incompatibilité des règles du commerce international dans la mesure où l'application de l'impôt sur les bénéfices sur la base des ventes aux tiers peut être considérée comme portant des effets de distorsion des échanges, et par conséquent contraires aux règles du commerce mondial.¹⁶¹⁹

En outre : un autre problème majeur est que, puisque son assiette fiscale est entièrement basée sur les ventes, le système d'imposition basé sur la destination met clairement en évidence le problème selon lequel des droits d'imposition pourraient être attribués à des pays dans lesquels une société n'a pas ou peu de présence physique. Pour y faire face, Devereux et de la Feria suggèrent un système de centre d'échange, inspiré du système de guichet unique mis à l'essai dans l'Union européenne, afin de permettre à la TVA d'être transférée vers une destination donnée. C'est clairement plus qu'un problème pratique. Cela impliquerait une coopération considérable entre les États, en l'occurrence un système commun de collecte et de mise en œuvre de l'impôt sur les sociétés, avec une procédure de compensation, incluant un élément pour les coûts de la collecte (Devereux et de la Feria 2014). Compte tenu de l'expérience acquise à ce jour dans la tentative de parvenir à un accord entre les États, cela semble être un engagement extrêmement ambitieux.

761. Deuxièmement, ce modèle peut engendrer des problèmes d'équité ou de justice fiscale. D'après A. Reuven¹⁶²⁰, ce modèle peut désavantager les États où le marché ne connaît pas de consommateurs importants, ou dans un État moins développé :

« L'attribution de l'assiette de l'impôt sur les sociétés en fonction de la localisation des consommateurs finaux peut présenter des avantages économiques. Les sociétés pourraient notamment prendre des décisions en matière d'investissement et d'emploi sans être affectées par les taux d'imposition variables des juridictions dans lesquelles les investissements seraient réalisés ou les travailleurs employés. D'autre part, il s'inquiète des effets de la répartition sur les recettes fiscales pour les pays ayant de petits marchés de consommation »

762. Troisièmement, ce modèle soulève également des problèmes pratiques :

¹⁶¹⁵ A. AUERBACH and Michael DEVEREUX, Consumption and Cash-Flow, Taxes in an International Setting, National Bureau of Economic Research, Cambridge, Working Paper, 2013, N° 19579.

¹⁶¹⁶ Cui W., *Destination-Based Cash-Flow Tax: A Critical Appraisal*, University of British Columbia, Working Paper, 2017, Vol.1, N°67-2.

¹⁶¹⁷ Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational enterprises as Unitary Firms », ICTD, Working Paper 53, 2016, p.22.

¹⁶¹⁸ Nos études sont en majorité extraites des études réalisées à l'International Centre for Tax Development– par le professeur Sol Picciotto.

¹⁶¹⁹ Cui W., *art.cit.*

¹⁶²⁰ « *Allocating the corporate tax base according to the location of final consumers may have economic attractions. Notably, corporations could make investment and employment decisions without being affected by the varying tax rates of the jurisdictions where the investments would be made or workers are employed. On the other hand, it raises concerns about the distributional effects on tax revenue for countries with small consumer markets* ». Reuven Avi-Yonah, *The Case for a Destination-Based Corporate Tax*, 2015, 6 pages.

Premièrement, il faut identifier l'emplacement des clients, ce qui est difficile à l'ère du commerce électronique. Néanmoins, certaines solutions sont en cours d'élaboration concernant le transfert de la TVA vers une base de destination, à la fois par l'UE et par l'OCDE. Le rapport sur l'action 1 du projet BEPS suggère la possibilité de taxer les opérations de vente, imposées par des intermédiaires tels que les banques. Cela obligerait les entreprises étrangères à enregistrer et à gérer des comptes identifiables, sur lesquels les paiements seraient taxés. Ce mécanisme pourrait être utilisé soit pour une taxe sur les transactions de vente, soit comme retenue à la source sur les ventes créditées d'un passif d'impôt sur les sociétés. Une objection plus forte est qu'une grande partie des exportations consiste en des ventes de biens intermédiaires aux entreprises et non de produits finis aux consommateurs finaux. Cela pourrait encourager l'implantation des industries de montage dans les pays à faible taux d'imposition des sociétés, afin de réduire le coût des intrants.

Encore une fois, nous pensons que cette approche n'est pas convenable pour les pays en développement. Pour ces raisons, nous n'allons pas discuter de cette approche.

763. Le troisième est le modèle d'imposition basée sur la répartition formulaire, en anglais « Unitary taxation by formulary apportionment ». Cette dernière est une alternative proposée par le Professeur S. Picciotto¹⁶²¹ et qui fait l'objet d'un programme de recherche au sein du centre de recherche international pour la Fiscalité et le Développement. Cette approche est connue par l'expression comme : la taxation unitaire avec la répartition formulaire. C'est une approche est très ancienne, toutefois, elle a connu une évolution dans l'élaboration de sa conception.¹⁶²²

764. Dans cette thèse, nous avons choisi de défendre ce modèle d'imposition unitaire avec un système de répartition formulaire. Nous sommes d'avis avec ceux qui pensent que les points forts inhérents à la nature de ce concept sont la garantie d'une méthode raisonnable et acceptable pour la répartition équitable des profits des EMNs, et notamment pour les administrations fiscales dans les pays en développement où le principe de pleine concurrence paraît artificiel et n'apparaissent pas nécessaires.

Pour y voir clair, nous allons entrer dans les détails sur la nature et le bien-fondé de ce modèle.

B. Les mérites et les faiblesses de la taxation unitaire

765. **Les bienfaits de l'abandon de l'approche de l'entité séparée.** Les dispositions fiscales sont souvent évaluées à partir des « principes fiscaux ». En toute rigueur, ces principes ont été établis par des économistes et des juristes et entérinés par une longue pratique qu'on peut les présenter comme des critères universels de jugement. Ces critères sont présentés sous diverses formes mais souvent de manière similaire. Dans la littérature de Adam Smith (1776)¹⁶²³ ce sont : « x ». D'après Sadiq, ces critères sont également valables au phénomène moderne de l'EMN. Dans leur version la plus moderne, on retrouve par exemple chez Musgrave et Musgrave (1984) ou Salanié (2002) des critères similaires comme l'équité, la neutralité, la cohérence, la simplicité. Dans sa thèse, Pellefigue explique que la réglementation des prix de transfert doit satisfaire deux grands principes l'équité inter-nations et l'efficacité internationale au sein desquels les principes cités se trouvent.¹⁶²⁴

¹⁶²¹ Picciotto Sol, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », ICTD Working Paper 53, Brighton : Institute of Development Studies, 2016.;

¹⁶²² En effet, la taxation unitaire est la deuxième alternative théorique du régime fiscal international pour l'allocation des profits des entreprises multinationales. De récentes études réfléchissent à la mise en œuvre pratique et à la préparation d'un changement de paradigme au sein de l'ICTD, notamment au sein du réseau de recherches indépendants « Tax Justice Network » basé à Londres.

¹⁶²³ Cité par Kerrie Sadiq, « Unitary taxation : the Case for Global Formulary Apportionment », *BIFD*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, p. 275-286. (Smith, Adam, *The Wealth of Nations*, 1776, Book V, Chapter II.)

¹⁶²⁴ La notion d'efficacité inclut la neutralité de la norme fiscale pour l'État et le contribuable et le coût de mise en œuvre ; La notion d'équité comprend l'équité inter nation et l'équité inter contribuable. Julien Pellefigue,

1. La conformité de la taxation unitaire aux grands principes fiscaux

766. La majorité des études réalisées affirment que comparativement au principe de pleine concurrence, la taxation unitaire répond aux objectifs d'efficacité, d'équité et de simplicité. Une réserve a cependant émis sur la neutralité.

a. L'efficacité

Lorsqu'on parle d'efficacité, il D'après le Professeur A. Raynouard, « si on veut envisager l'efficacité économique du droit, c'est donc rapport à un paradigme économique ». À notre avis, « l'efficacité » n'est pas un concept théorique se mesure par l'atteinte des objectifs. Du point de vue des prix de transfert, une réglementation des prix de transfert est efficace si elle permet de : faciliter l'investissement direct étranger des multinationales en réduisant les risques de double imposition, tout en éliminant sensiblement les motivations des EMNs à transférer indirectement leurs profits, et in fine, de protéger l'assiette fiscale des États laquelle est actuellement menacée par l'érosion et le transfert indirect de bénéfices.

767. L'une des raisons évoquée sur les avantages de la TU est notamment la prise en compte de la raison d'être d'un groupe multinational de sociétés. À cet égard, R. Bird cite que « (p)uisque la raison d'être même d'un groupe multinational de sociétés est que l'ensemble est différent et supérieur à la somme de ses parties, les pratiques fiscales qui ignorent cette réalité ne sont pas susceptibles de donner de bons résultats en termes d'efficience, d'équité ou de faisabilité ».¹⁶²⁵ Toutefois, ce critère est insuffisant car il dépend des autres principes suivants.

b. L'équité inter-Nations

768. La notion d'équité semble n'avoir aucune définition formelle dans la littérature économique.¹⁶²⁶ Dans la littérature fiscale, la définition est tautologique. Pour la réglementation des prix de transfert, la notion d'équité fiscale concerne la question d'un partage des profits d'un groupe multinational entre ses différentes filiales selon le principe l'égalité de tous (les contribuables) devant les charges publiques. Ce principe prévoit que la division équitable du profit entre les filiales reflète leurs capacités respectives à générer du profit, lequel sera quantifié par des indicateurs économiques de production dont elles disposent. C'est précisément la raison d'être de la taxation unitaire avec la répartition selon une formule.

Economie et droit fiscal : La réglementation des prix de transfert, Cours Master 2 Économie et droit, Université Panthéon-Assas, Paris II, 2015/2016, p. 12.

¹⁶²⁵ Richard BIRD, « The Interjurisdictional Allocation of Income », *Australian Tax Forum*, 1986, Vol. 3, N° 3 at 339. Cité dans: Kerrie Sadiq, art.cit., p. 275.

¹⁶²⁶ Elle semble avoir plusieurs définitions : « equal earned income », « principe du bénéfice », « equal capacity to earn income » (v. Agundez-Garcia A, "The delineation and apportionment of an EU consolidated tax base for multi-jurisdictional corporate income taxation: a review of issues and options". Union Européenne, DG Fiscalité et Union Douanière, working paper 09/2006, 2006.), équité inter-contribuables, équité-inter-nations juridictionnelle,... pour voir plus de détails, voir la thèse de Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95. p.168. : « Concernant l'équité inter-contribuable, Pellefigue explique qu' « (l'équité inter-contribuable) ne dépend pas de la réglementation des prix de transfert retenu. C'est le système fiscalité choisi qui doit compter : le système source permet l'équité nationale et le système résidence l'équité internationale. » En ce sens, « *Dans une acception plus large du concept, on pourrait considérer que l'équité inter-contribuables dépend également de la juste évaluation de la base taxable des filiales d'EMN. Ainsi, un agent national (présent uniquement dans un pays) a forcément une base taxable qui correspond à son activité économique, en revanche, un agent exactement similaire mais membre d'une multinationale aurait la possibilité de manipuler sa base taxable en transférant du profit dans une autre juridiction. De telles pratiques de transfert de profit rompent l'équité inter- contribuables au même titre que l'équité inter-nation. On pourrait alors juger qu'une distribution de profit qui respecte l'équité inter-nation respecte également cette version de l'équité inter-contribuables* », *Théorie économique des prix de transfert*, Thèse, p.168.

769. Considérations de l'équité fiscale inter-Nations

Hormis le respect de l'entité unique, les propositions d'imposition unitaire permettent une prise en compte des grands principes fiscaux comme l'équité entre les contribuables et l'équité inter-Nations. D'après J. Pellefigue, il paraît important d'aborder une nouvelle notion d'équité dont celle de l'équité inter-Nations. Comme souligne cet auteur, l'équité inter-Nations doit présider au partage de la base taxable d'une EMN entre les différentes nations lesquelles peuvent réclamer légitimement leur part.¹⁶²⁷

770. L'importance de cette la notion d'équité découle de l'objectif principal du principe de l'action BEPS en matière de prix de transfert « *les règles fiscales internationales devraient être modifiées afin d'aligner plus étroitement l'affectation des revenus sur l'activité économique générant des revenus* »¹⁶²⁸. De cette perspective, le retour à la notion d'équité fiscale semble concerner deux objectifs dont le premier consiste à attribuer à chaque État sa « *juste part* » de base taxable ; le second d'essayer d'éliminer le comportement d'évasion fiscale des multinationales.

771. Certains auteurs¹⁶²⁹ confirment que la taxation unitaire est le plus adapté à la distribution du profit d'une multinationale. En ce sens, le professeur B. Castagnède soutient que la taxation unitaire consiste en la rationalisation du mode de partage entre les États du droit d'imposer les bénéfices mondiaux des groupes internationaux¹⁶³⁰. Pellefigue atteste qu'elle est susceptible de satisfaire aux objectifs d'équité exprimés par le G20 en attribuant à chaque filiale une part de la base taxable qui correspond à la réelle valeur de sa contribution au groupe auquel elle appartient ; sous réserve de la pertinence de la clef d'allocation retenue.

772. **Considération de l'équité inter-contribuable.** La problématique générale de l'évasion fiscale internationale constitue une distorsion avec les autres contribuables – et remet en question la question de la légalité de l'impôt qui se fonde sur l'équité devant les charges publiques. En effet, les multinationales manipulent les écarts ou les différences entre les règles du droit interne pour décider elles-mêmes du lieu et du montant de l'impôt dont elles s'acquittent.

Sous réserve de la pertinence de la clé de répartition, la taxation unitaire laisse à chaque État le droit d'imposer la part de bénéfice du groupe qui lui revient réellement, compte tenu des activités déployées sur son territoire. La méthode de taxation unitaire laisserait à chaque État le droit d'imposer la part de bénéfice du groupe qui lui revient réellement, compte tenu des activités effectivement déployées sur son territoire. Aucun d'eux ne serait handicapé par une insuffisance de moyens d'information ou de contrôle, sur des données comptables ouvertes à tous. Les risques de déperdition de produit financier pour cause d'évasion en direction des paradis fiscaux seraient réduits à néant, ceux-ci ne disposant d'un droit d'imposer qu'à raison des activités effectivement exercées sur leur sol, soit, en règle générale, fort peu de chose. Les groupes internationaux, pour leur part, cesseraient d'être exposés aux fastidieuses justifications des prix de transfert, comme aux risques de double

¹⁶²⁷ En ce sens, Julien Pellefigue précise que « L'ordre de priorité des critères d'évaluation de la réglementation des prix de transfert s'est donc inversé et l'équité inter-nations a désormais pris le pas sur le critère de facilitation du commerce international. Plusieurs signes témoignent de cette inversion des valeurs : les déclarations politiques se sont accumulées pour dénoncer les carences du PPC et insister sur l'importance d'une juste répartition de la base fiscale. (...) L'équité inter-nations doit être intégrée aux objectifs de la réglementation des prix de transfert ». v. Julien Pellefigue, « Prix de transfert : un changement radical de paradigme s'impose », BF, 2014, p. 8. V., Julien PELLEFIGUE, Théorie économique de la réglementation des prix de transfert, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.334.

¹⁶²⁸ Citations originales : « international tax rules should be modified in order to more closely align the allocation of income with the economic activity that generate income ».

¹⁶²⁹ Julien PELLEFIGUE, « Prix de transfert : Un changement radical de paradigme s'impose », *Bulletin fiscal*, Francis Lefebvre, 2014, para.22.

¹⁶³⁰ Bernard CASTAGNEDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard Castagnède éd., *La politique fiscale*. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123.

imposition économique, et verraient leur gestion fiscale considérablement allégée.¹⁶³¹ Par ailleurs, le Professeur Castagnède souligne que « *dans le cas des groupes internationaux, dont le rôle économique est désormais prépondérant, le partage équitable et rationnel des produits ne peut indéfiniment s'apprécier à la seule échelle réduite de chacune de ses entités, localisée dans tel ou tel des pays qui forment la planète.* »¹⁶³²

c. Neutralité

773. La neutralité est garantie lorsque le système fiscal n'influe pas sur les décisions économiques et ne modifie pas le comportement des agents économiques.

D'emblée, il convient de remarquer que cette nouvelle alternative n'est pas considérée comme disposant de la neutralité à cause de l'utilisation d'une formule de répartition basée sur des clés de répartition. En effet, certain auteur¹⁶³³ comme Weiner développe que « le plus grand défaut de l'allocation forfaitaire est son manque de neutralité, puisque la formule d'allocation utilise les facteurs travail et capital et de ce fait, transforment l'impôt sur les sociétés en taxe sur le capital et le travail ». Cela peut créer, selon cet auteur d'importantes distorsions sur les décisions de production des entreprises peuvent se présenter.

Cependant, d'autres études consacrées sur l'évaluation comparative entre le principe de pleine concurrence et la taxation unitaire ont penché en faveur de la taxation unitaire, notamment en ce qui concerne la neutralité.¹⁶³⁴

d. La simplicité

774. La simplicité d'un régime fiscal peut être considérée sous ses aspects techniques, administratifs et de conformité. La simplicité est un critère tout aussi importante pour le contribuable que l'autorité fiscale.

S'agissant des aspects techniques et administratifs, S. Picciotto déclare que la TU apporte la simplicité pour la réglementation des prix de transfert. Cet auteur explique que la taxation unitaire permet de se soustraire aux analyses complexes lors de la détermination du prix du marché en l'occurrence la nécessité d'un examen détaillé des comptes internes et du prix des transactions pour la fixation du prix de pleine concurrence; la nécessité d'introduire d'autres règles complexes auxiliaires comme les dispositifs anti-abus, telles que les règles contre sous-capitalisation, les sociétés étrangères contrôlées,

¹⁶³¹ Bernard CASTAGNEDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard Castagnède éd., *La politique fiscale*. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123, spéc. p.9.

¹⁶³² Bernard CASTAGNEDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard Castagnède éd., *La politique fiscale*. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123, spéc. p.15.

¹⁶³³ J. WEINER, « Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights from the United States and Canada ». Working Paper no 8, DG Taxation and Customs Union, European Commission, 2005. Cité dans Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.119.

¹⁶³⁴ Voir notamment la thèse de Julien Pellefigue. De nombreux travaux universitaires expliquent la supériorité de la taxation unitaire par rapport au principe de pleine concurrence dont Sol Picciotto, Kerrie SADIQ, « The Case for Global Formulary Apportionment », *BIT*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, July, 275-286. ; S. Langbein, « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, Vol.17, p.625-681; Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? The Case for Formulary Apportionment », *International Transfer Pricing Journal*, 2005, at 103-111; Et d'autres études qui favorisent le principe de pleine concurrence : Jeffrey OWENS, « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? : Should the Arm's Length Principle Retire? », *International Transfer Pricing Journal*, 2005, at 99-102.

et le *treaty shopping* ; et enfin la nécessité de règles de partage d'imposition entre État de la source et État de la résidence.¹⁶³⁵

Clausing et Reuven ont développé l'idée qu'aux États-Unis, la répartition formulaire permettrait de réduire la complexité du système fiscal et la charge administrative qu'elle impose aux entreprises.¹⁶³⁶ Cela est possible étant donné que les entreprises n'auraient plus à répartir les revenus ou les dépenses dans tous les pays, et par induction, ne concentreraient leurs efforts que sur le compte de l'entité unique, autrement dit, sur une seule comptabilité de groupe.¹⁶³⁷ Selon le professeur B. Castagnède, « Aucun d'eux ne sera handicapé par une insuffisance de moyens d'information ou de contrôle sur des données comptables ouvertes à tous. »¹⁶³⁸

La simplicité d'une loi fiscale est une condition primordiale dans la mesure où la simplicité conduit à une meilleure effectivité des règles de prix de transfert par ceux qui administrent les règles. En allant au bout du raisonnement, cela permet aux contribuables de mieux comprendre les conséquences fiscales des opérations qu'ils effectuent ou prévoient effectuer.

Somme toute, la taxation unitaire aboutit à la simplicité, garant de la sécurité juridique pour les États et les contribuables.

775. La réduction des coûts (de gestion - d'administration et de conformité)¹⁶³⁹. L'idée de coûts peut être envisagée selon deux prismes différents. L'administration fiscale s'intéresse au coût d'entrée et de gestion, alors que les contribuables sont concernés par le coût de conformité c'est-à-dire le coût du respect des obligations fiscales. Plusieurs auteurs¹⁶⁴⁰ confirment que la taxation unitaire admet une réduction de coûts des obligations fiscales puisqu'en principe une seule comptabilité est à établir pour l'ensemble du groupe. En ce sens, le professeur B. Castagnède note que « *Les groupes internationaux (...) cesseraient d'être exposés aux fastidieuses justifications des prix de transfert, comme aux risques de double imposition économique, et verraient leur gestion fiscale considérablement allégée.* »¹⁶⁴¹ En outre, elle offre une plus grande commodité administrative pour l'autorité fiscale.

¹⁶³⁵ Sol PICCIOTTO, *op. cit.*, 2012, p. 12. Il est important de noter que la Commission Européenne a reconnu l'importance de la simplicité dans sa proposition pour l'ACCIS en stipulant que « A reason for the (CCCTB common consolidated corporate tax base) would its simplicity to apply ». Commission Européenne, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Brussels, CCCTB/WP066\doc\en, 2008.

¹⁶³⁶ Reuven AVI-YONAH, and Kimberly A. CLAUSING, « Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. » Discussion paper. Washington, DC: The Hamilton Project, 2007.

¹⁶³⁷ Reuven AVI-YONAH, and Kimberly A. CLAUSING, « Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. » Discussion paper. Washington, DC: The Hamilton Project, 2007.

¹⁶³⁸ Bernard CASTAGNEDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard Castagnède éd., La politique fiscale. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123.

¹⁶³⁹ Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st century: the Case for Formulary Apportionment », *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, 2005, p. 109.

¹⁶⁴⁰ V. par exemple Alex COBHAM, ICTD WP 27 ; Walter Hellerstein, art.cit, p.109 et s.. La question de coût est étroitement liée à la complexité d'une loi fiscale. En cela, il ne fait aucun doute qu'une loi fiscale simple requiert moins de ressources et pour sa gestion et pour se conformer à ses obligations. En ce sens, Hellerstein a évoqué que : « Again, there can be little question that a system based on formulary apportionment generally has lower costs of compliance and administration than one based on the arm's length/separate-geographic-accounting standard. Indeed, one of the reasons the American states abandoned the arm's length/separate-geographic-accounting standard was precisely due to the costs involved ». Cité dans : Jerome R. Hellerstein and Walter Hellerstein, *State Taxation*, 3rd ed., 1998, Para 8.03. McIntyre a également relevé l'exemple d'un contexte infranational comme au Canada, en Suisse et aux États-Unis que « [s]tates apportion income by formula ... out of practical necessity – they simply cannot administer the arm's length method ». Cité dans Michael J. McIntyre, « The Use of Combined Reporting by Nation States », in Brian J. ARNOLD, Jacques SASSEVILLE, and Eric M. ZOLT, eds., *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, 2003, Section 2.2.

¹⁶⁴¹ Castagnède, Bernard. « Politique fiscale et mondialisation », Bernard Castagnède éd., *La politique fiscale*. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123.

Nous pensons que cette assertion reste vraie pour les pays en développement sachant qu'un régime fiscal simple impose moins de charge de conformité au contribuable qu'un régime plus complexe. Dans un régime fiscal simple, les contribuables auraient peu de difficulté à comprendre leurs obligations. La loi fiscale simple est un garant de la sécurité juridique. Somme toute, la simplicité est généralement associée à de faibles coûts de conformité et d'administration.¹⁶⁴²

776. **L'efficacité de la taxation unitaire.** Le professeur B. Castagnède résume que la méthode de taxation unitaire laisserait à chaque État le droit d'imposer la part de bénéfice du groupe qui lui revient réellement, compte tenu des activités effectivement déployées sur son territoire. Aucun d'eux ne serait handicapé par une insuffisance de moyens d'information ou de contrôle, sur des données comptables ouvertes à tous. Les risques de déperdition de produit financier pour cause d'évasion en direction des paradis fiscaux seraient réduits à néant, ceux-ci ne disposant d'un droit d'imposer qu'à raison des activités effectivement exercées sur leur sol, soit, en règle générale, fort peu de chose. »¹⁶⁴³

e. Les autres atouts de la taxation unitaire

777. **La taxation unitaire à l'échelle mondiale, une solution idéale pour éliminer l'évasion fiscale.** De plus en plus de spécialistes et experts en fiscalité, nationaux et internationaux, ont plaidé pour une imposition unitaire mondiale comme la solution privilégiée par les gouvernements nationaux pour remédier aux problèmes de transfert de revenus à l'échelle internationale.¹⁶⁴⁴

D'abord, la méthode de la taxation unitaire a pour avantage de tenir compte sur le plan fiscal de la réalité des échanges du groupe. Le traitement d'une multinationale comme une unité sans distinguer entre ses entités constituantes est une reconnaissance de la réalité économique.¹⁶⁴⁵

778. Une telle structure permet en effet de rationaliser de nombreuses activités annexes, telles que la comptabilité, la gestion des ressources humaines ou la centralisation des ressources financières. Par ailleurs, la taxation unitaire mettrait fin à l'évasion fiscale, par le traitement de la multinationale comme une entité unique aux fins de l'impôt. L'application des règles fiscales au plus près de la réalité économique permettrait d'améliorer l'équité et la transparence fiscale internationale, contribuant ainsi à créer des conditions de concurrence beaucoup plus égales. Cela permettrait d'assurer que

¹⁶⁴² A titre indicatif, Charles Gustafson, Robert J. Peroni and Richard Pugh ont fait observer le fait que la société multinationale Exxon a dépensé 25 millions de dollars US (en honoraires d'avocats, d'experts juridiques et d'experts) pour se conformer au principe de pleine concurrence dans une seule affaire prix de transfert avec l'IRS. Charles Gustafson, Robert J. Peroni and Richard Pugh, *Taxation of International Transactions*, 2nd ed, 2001, at 632. L'affaire portait sur la question si l'IRS (Internal Revenue Service)(administration fiscale américaine) pouvait affecter les bénéfices attribuables à l'excédent du prix de marché du pétrole brut sur le prix de vente officiel saoudien.

¹⁶⁴³ Bernard CASTAGNEDE, « Politique fiscale et mondialisation », Bernard CASTAGNEDE éd., *La politique fiscale*. Presses Universitaires de France, 2008, pp. 105-123.

¹⁶⁴⁴ Plusieurs études préconisent la taxation unitaire ; Reuven Avi-Yonah, 2011 ; Sol Picciotto ; Kerrie Sadiq, « The Case for Global Formulary Apportionment », *BIT*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, July, 275-286. ; S. LANGBEIN, « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, 17: 625- 681; Walter HELLERSTEIN, « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? The Case for Formulary Apportionment », *International Transfer Pricing Journal*, 2005, at 103-111; Et d'autres études qui favorisent le principe de pleine concurrence : Jeffrey OWENS, « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? : Should the Arm's Length Principle Retire? », *International Transfer Pricing Journal*, 2005, at 99-102. D'autres études réalisés donne des conclusions plutôt neutres et proposent d'autre alternative théorique : « la valeur de Shapley », laquelle est utopique d'après son auteur. Julien PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012.

¹⁶⁴⁵ Reuven S. AVI-YONAH, « Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines », *WTJ*, 2010, Vol. 2, N°1, p.3-18, spec. 12.

chaque firme apporte une contribution équitable au financement des services publics fournis par les États où elles exercent leurs activités¹⁶⁴⁶.

Concrètement, cette approche garantit la rentrée de recettes fiscales quelle que soit la situation financière locale du contribuable¹⁶⁴⁷.

.L'imposition est basée sur les richesses réelles (les actifs corporels, les ventes, la masse salariale)

779. La taxation unitaire implique l'imposition des sociétés multinationales en fonction de la substance économique réelle¹⁶⁴⁸, là où les activités ont été réalisées. En d'autres termes, le système permettrait d'imposer les multinationales en fonction du lieu où elles génèrent réellement du profit, selon la « substance économique » de leurs activités. Cet avantage s'explique par l'utilisation des critères qui refléteraient les activités économiques réelles, sur la base d'une formule fondée sur des facteurs *objectifs* et *vérifiables* dont les actifs corporels, les ventes et la masse salariale. Cela permet naturellement d'améliorer les dispositifs de contrôle pour l'administration fiscale et d'éliminer l'évasion fiscale artificielle basée sur l'utilisation des entités « boîtes aux lettres » logées dans des paradis fiscaux. Il serait également anéantir la manipulation des prix de transfert, puisque les transferts internes seraient tout simplement pris en compte dans les comptes unitaires. Les multinationales sont les principales utilisatrices des paradis fiscaux : on pourrait plus facilement remettre en cause ces territoires si elles ne pouvaient plus les utiliser.

.La taxation unitaire ne nie pas les effets de l'organisation intégrée de l'entreprise multinationale

780. La taxation unitaire met fin à la fiction juridique du concept de l'entité séparée des sociétés liées (filiales ou succursales) membres du groupe et renforce la réalité de l'unité du groupe¹⁶⁴⁹, qui n'est autre que la prise en compte de la réalité économique d'une EMN, ou plus précisément du caractère intégré des parties à l'échange.

.La prise en compte du phénomène économique réel a été discutée par la doctrine française.¹⁶⁵⁰

781. A ce propos, la théorie de la science et technique fiscale définit que l'impôt sur le revenu réalisé par une société atteint essentiellement le profit dégagé par son activité industrielle et commerciale¹⁶⁵¹. Pour un groupe de sociétés, *le bénéfice réalisé est différent de celui d'une société agissant seule*. Le Professeur Gutmann souligne que ce sont deux sujets d'imposition différents.¹⁶⁵² Le droit fiscal a pour particularité de s'intéresser, non seulement, à l'entreprise prise isolément, mais aussi à la société en tant qu'elle appartient à un groupe. A ce propos, le professeur Badaud explique « qu'en raison du lien qui unit étroitement une société à une autre ou à d'autres sociétés, cette activité ne peut non plus être considérée isolément de celles des autres sociétés ; le résultat, positif ou négatif, de cette activité ne peut non plus être considéré isolément de celui de chacune des autres sociétés. »¹⁶⁵³ Le professeur soutient ainsi que « *les règles classiques de la fiscalité se révélant inadéquates en n'ayant pour sujet*

¹⁶⁴⁶ Sol PICCIOTO, « Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations », Tax Justice Network, London, 2012. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf

¹⁶⁴⁷ Patrick RASSAT et Gianmarco MONSELLATO, *Les Prix de transfert*, Coll. Maxima, Laurent du Mesnil, Paris, 1998, p.63.

¹⁶⁴⁸ Pascal SAINT-AMANS et Sol PICCIOTTO, « Imposer les multinationales, une gageure ? », *Revue Projet*, 2014/4 (N° 341), p. 40-45. <<https://www-cairn-info-s.proxy.bu.dauphine.fr/revue-projet-2014-4-page-40.htm>>

¹⁶⁴⁹ Louis M. KAUDER, « Intercompany Pricing and Section 482: A Proposal to Shift from Uncontrolled Comparables to Formulary Apportionment Now », *Tax Notes*, 25 January 1993, at 485, 488. « ...(Unitary taxation) accepts the actuality of the integrated MNE and does not force an analysis based on the fiction that [an] affiliate of an MNE operates separately from the group of which it is a part. »

¹⁶⁵⁰ Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970.

¹⁶⁵¹ Lucien MEHL, *Sciences et techniques fiscales*, T. II, Technique et droit de la fiscalité, PUF, 1959, p.397.

¹⁶⁵² Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J, 9ème éd., §.119, 810p.

¹⁶⁵³ Bernard JADAUD, *op.cit.*, p.22.

que la société isolée, un nouveau dispositif fiscal devait être aménagé pour saisir le profit réalisé par le groupe tout entier et soumettre celui-ci à l'impôt. »

.L'unité du groupe EMN relève de la prise en compte de l'activité réelle.

782. L'unité du groupe de sociétés est définie par B. Jadaud par la communauté d'intérêts du groupe que non seulement on ne peut ignorer, mais encore qu'il faille respecter¹⁶⁵⁴. Elle se caractérise par la dépendance entre les sociétés : dépendance économique c'est-à-dire qu'une société détient un pouvoir de domination ou de direction d'autres sociétés ; dépendance politique, car la politique suivie par chacune d'elles est, concertée avec celle des autres. B. Jadaud poursuit « qu'en se renouvelant, la « montée des politiques » parvient à la société dominante principale qui, elle, définit les objectifs à long terme pour l'ensemble des sociétés. Ainsi, l'unité des objectifs au-delà de la diversité des activités procède l'unité de la décision politique au sein du groupe de sociétés. »¹⁶⁵⁵.

783. « Pendant longtemps, l'attitude du fisc à l'égard des constellations d'entreprises a été plutôt de rigueur que de faveur. Lorsque que le système fiscal comporte des impôts à cascade, l'administration tend à ignorer le groupe pour ne connaître que ses composantes. Cependant, affirme, L. Mehl, l'attitude d'ignorance ou de rigueur à l'égard des entreprises liées comporte de graves inconvénients économiques, de sorte que, progressivement ont été imaginées un certain nombre de solutions destinées à éviter les cumuls anormaux d'impôts, tel le régime des sociétés mères et des filiales, des sociétés d'investissement et, plus récemment, le régime du bénéfice consolidé ».¹⁶⁵⁶

784. D'après B. Jadaud, « A l'unité de décision économique doit correspondre l'unité de traitement fiscal ». ¹⁶⁵⁷ Cet auteur affirme que la communauté des intérêts conduit à la nécessité de tenir compte les relations structurelles entre les sociétés. Ainsi, il identifie la pluralité des liens qui puissent exister. Cet auteur souligne que « tantôt le lien qui unit les sociétés est si étroit, la dépendance des unes envers les autres ou envers l'une d'entre elles si certaine qu'il est plus logique, plus exact eu égard à la réalité économique, de considérer le groupe formé par l'ensemble des sociétés plutôt que de l'individualité de chacune. » Cette unité est assurée sur le plan de la réalisation et de l'imposition du revenu réalisé¹⁶⁵⁸ par le régime du bénéfice consolidé.

¹⁶⁵⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵⁵ Selon B. Jadaud, « Pour connaître et juger une entreprise, son bilan et ses comptes de résultats constituent des instruments efficaces. Néanmoins, ces documents sont impuissants à exprimer le visage exacte de l'ensemble des sociétés et à dépeindre la situation du groupe tout entier. Ainsi, la valeur la notion classique de bilan et de comptes de résultats de la société se trouve dépassées, une technique nouvelle de comptabilité devrait être recherchée pour pallier cette carence et représenter la situation économique du groupe de sociétés. En outre et plus importante encore, la fiscalité classique ne tient pas compte de cette réalité et peut profiter ou se priver d'impôt ». D'après cet auteur, c'est l'imposition du bénéfice consolidé réalisé par le groupe de sociétés qui doit, pour ce groupe, devenir la règle de la fiscalité. Proposition de directive CEE, 15 janvier 1969. Exposé des motifs. I c : « Le régime du bénéfice consolidé tend à substituer à une notion juridique étroite du contribuable un concept économique plus large : le groupe de sociétés, juridiquement distinctes, mais formant une entité économique considérée comme contribuable unique. » v. Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970, p.23.

¹⁶⁵⁶ Bernard JADAUD, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger-Levrault, 1970, p.15

¹⁶⁵⁷ Bernard JADAUD, *op.cit.*, p.19, §.11.

¹⁶⁵⁸ On distingue trois différents aspects du bénéfice (bénéfice réalisé, bénéfice distribué, bénéfice transféré. Voir : Lucien MEHL, *Sciences et Techniques Fiscales*. (le bénéfice réalisé par un organe productif est l'excédent net sur le coût effectif et global. Si le système productif est une société de capitaux, alors ce bénéfice ne se confond pas avec le bénéfice mis à la disposition des associés. Le bénéfice réalisé peut être, en tout ou partie, mis en réserve ou au contraire réparti entre les actionnaires ou porteurs de parts. Le bénéfice distribué provient du bénéfice réalisé. Enfin, le bénéfice transféré s'entend comme le bénéfice qui peut être normalement distribué par une filiale à sa société-mère, mais aussi, et surtout, l'avantage indirect consenti par l'entreprise à une autre, qui a pour effet de réduire le bénéfice réalisé ou en cours de réalisation, ce qui induit le législateur et le fisc à la vigilance, et le plus souvent, au redressement, surtout si le transfert s'opère au profit d'une firme étrangère ;

785. Dans la théorie de la science et technique fiscale, l'impôt sur le revenu réalisé par une société atteint essentiellement le profit dégagé par son activité industrielle et commerciale¹⁶⁵⁹. C'est le « bénéfice réalisé » lequel est frappé par l'impôt sur la base de la réalisation du profit générée par la réalisation de cette activité. Partant du constat que l'imposition isolée n'est pas adaptée pour l'imposition d'un groupe de sociétés intégré, *il semble juste d'affirmer que le bénéfice consolidé réalisé atteint le profit dégagé par les activités transfrontalières d'un groupe multinational. C'est ce bénéfice consolidé réalisé qui sera frappé, en principe par l'impôt sur les sociétés dans le cas d'un groupe multinational. Le mécanisme consacré à cette technique est connu sous le vocable de « consolidation ». De cette manière, le « bénéfice consolidé réalisé » saisit le profit imposable d'un groupe multinational.*¹⁶⁶⁰

Le recours à des indicateurs objectifs et vérifiables permet de saisir la « substance économique » ainsi que la localisation de l'activité économique.¹⁶⁶¹

786. Les problématiques des réglementations de prix de transfert actuelles sont la difficulté de la localisation de l'activité économique. En effet, une application fine de l'analyse fonctionnelle serait une garantie de l'efficacité de la règle lorsque les données existent et les agents vérificateurs disposent des capacités d'analyse nécessaires. Ce sont autant d'exigence lesquelles sont subjectifs et peuvent être parfois conflictuelles. Dans les territoires fiscaux privilégiés (ou paradis fiscaux) qui sont connues par leur opacité et leurs caractéristiques à ne diffuser d'information, l'utilisation des trois facteurs permet de lutter contre la déperdition des recettes fiscales. Ainsi, la formule de répartition spécifique choisie est susceptible de présenter des avantages substantiels de la redistribution.

787. Les facteurs de vente reflètent la demande de biens et de services, tandis que la main-d'œuvre et les actifs reflètent le processus d'offre. Certains auteurs rapportent qu'il n'existe pas de « vraie » formule qui permette de saisir objectivement la localisation de l'activité économique, mais un certain nombre de formules sont en vigueur ou ont été proposées¹⁶⁶²

La taxation unitaire avec la répartition par formule pourrait résoudre bon nombre de problèmes qui ont surgi dans le régime de pleine concurrence. Toutefois, il comporte son propre ensemble de problèmes. S. Picciotto atteste que la taxation unitaire n'est pas une panacée.¹⁶⁶³

2. Les faiblesses la TU avec la taxation unitaire avec la répartition par formule

788. Le modèle proposé comporte certainement des défis techniques et se heurte à des difficultés politiques majeures.¹⁶⁶⁴ De manière générale, les faiblesses de la taxation unitaire peuvent être classés en trois catégories : les difficultés techniques de sa mise en œuvre (a), la nécessité de coopération

¹⁶⁵⁹ Lucien MEHL, *Sciences et techniques fiscales*, T. II, Technique et droit de la fiscalité, PUF, 1959, p.397.

¹⁶⁶⁰ Le débat actuel qui oppose les partisans de la répartition formulaire et ceux du principe de pleine souligne souvent que la facilité du transfert d'actifs incorporels a effectivement causé l'inefficacité de cette dernière. Une perspective plus large de ce débat peut être trouvée, par exemple, dans Schoen (2010). Drucker (2010) illustre comment Google transfère ses actifs technologiques dans plusieurs pays européens afin d'obtenir un taux d'imposition moyen étonnamment bas pour ses activités européennes. In : Wolfgang SCHÖN and Kai A. KONRAD, *Fundamental of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in tax Law and Public Finance, Springer, 2012.

¹⁶⁶¹ Alex COBHAM and Simon LORETZ, « International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors Under Unitary Taxation », ICTD Working Paper 27, Brighton: Institute of Development Studies, 2014, p.7.

¹⁶⁶² Alex COBHAM and Simon LORETZ, « International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors Under Unitary Taxation », ICTD Working Paper 27, Brighton: Institute of Development Studies, 2014, p.7.

¹⁶⁶³ Sol PICCIOTTO, « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », ICTD Working Paper 53, 2016, p. 32.

¹⁶⁶⁴ Il convient de souligner que les pays membres de l'OCDE contestent la taxation unitaire et critiquent cette alternative dans les Principes directeurs sur les prix de transfert, dans son chapitre 1. V. OCDE, « Principes OCDE », 2017, para.1.16 – 1.32.

internationale étroite exigée pour sa mise en œuvre (b) et enfin, la volonté politique par les États dans le sens d'une acceptabilité politique de la taxation unitaire (c).

a. Les défis techniques

789. Pour l'application de la taxation unitaire sur une échelle internationale, les États devraient s'entendre sur certains points à savoir : la façon de déterminer l'assiette globale de l'impôt (par exemple, l'harmonisation de l'assiette fiscale globale), l'utilisation d'un système comptable commun, les facteurs qui devront intervenir pour répartir la base d'imposition entre les différentes autorités fiscales et ainsi que la façon de mesurer et de pondérer ces facteurs.

Nous allons considérer les difficultés selon que l'on soit en présence d'une taxation unitaire mise en œuvre au sein de multiples États ou d'une taxation unitaire mise en œuvre unilatéralement par un État.

790. **Cas d'une TU multilatérale.** D'évidence, la conception de la formule de répartition dans un cadre multilatéral (réunissant plusieurs souverainetés d'États), peut être très difficile, dans la mesure où parvenir à un consensus sur la formule applicable ou sur les clés de répartition soit une tâche ardue pour les autorités fiscales. L'idéal est d'arriver à s'entendre sur la formule qui permettrait la répartition équitable des bénéficiaires. Ces formules peuvent être source de conflits entre États.

La négociation des clés de répartition peut être une source de surenchère fiscale. Un changement de formule de répartition pourrait entraîner une double imposition (ou l'exonération de certains revenus) si d'autres pays n'adoptent pas des régimes similaires. La difficulté d'aboutir à un accord entre les États sur la formule de répartition entraîne un risque de double imposition ou alors de double non-imposition. Même si les pays avaient l'intention d'accepter la répartition globale selon une formule préétablie, des divergences pourraient surgir parce que chaque pays voudra sans doute inclure dans la formule des facteurs différents, ou privilégier certains d'entre eux. Chaque pays aura intérêt à ce que la formule ou les pondérations adoptées maximisent ses propres recettes. Cela génèrera la surenchère fiscale et la cacophonie fiscale.

791. **Cas d'une TU unilatérale.** Néanmoins, la taxation unitaire est une méthode d'imposition utilisée par certains États méthode peut être employée de manière unilatérale. De cette manière, la conception de la formule ne nécessite pas l'accord provenant des autres États. Toutefois, les difficultés peuvent concerner l'obtention et la vérification de l'information obtenue de l'étranger, nécessaire pour qu'une juridiction puisse être en mesure d'utiliser l'approche de manière efficace.

La non-reconnaissance expresse de la taxation unitaire dans le cadre étatique. Les États ne reconnaissent pas la taxation unitaire avec la répartition globale selon une formule comme une alternative au principe de pleine concurrence.¹⁶⁶⁵ C'est le cas par exemple de l'administration fiscale australienne (Australian Taxation Office ATO). D'après Sadiq, l'ATO ne considère pas que la taxation unitaire suivant une répartition globale soit une solution viable pour déterminer la répartition appropriée des bénéfices entre les juridictions fiscales nationales concurrentes.¹⁶⁶⁶

L'assiette imposable de la taxation unitaire exclue les actifs incorporels. Il convient de noter que la taxation unitaire ne règle pas la répartition globale des actifs incorporels. Les partisans de la TU semblent unanimes sur le fait que les actifs incorporels sont exclus dans la formule, plus précisément dans les clés de répartition en dépit du fait qu'ils participent considérablement à la création de la valeur au sein d'une EMN. La raison de cette exclusion découle du fait que les actifs incorporels sont des facteurs très mobiles et par conséquent, ils sont difficilement traçables et contrôlables. Les EMNs peuvent alors facilement déplacer les actifs incorporels dans le but de transférer indirectement ses profits – par exemple, en déplaçant le bénéficiaire des actifs incorporels. Cependant, ne rend pas aisée

¹⁶⁶⁵ Voir note supra. Para. Considérations contextuelles de ce chapitre.

¹⁶⁶⁶ Taxation Ruling TR 97/20, supra note 41, Paras. 3.100 and 3.101. Cité dans: Kerrie SADIQ, « Unitary Taxation : The Case for Global formulary apportionment », *BIT, IBFD*, 2001, July, at 283.

la tâche de vérification pour l'autorité fiscale. Et dernièrement et non des moindres, la taxation unitaire est confrontée à un problème politique.

792. **Des obstacles politiques.** L'acceptation politique internationale de la taxation unitaire est incertaine. Il existe une résistance institutionnelle au niveau de l'OCDE rejetant la taxation unitaire et confirmant son attachement au principe de pleine concurrence¹⁶⁶⁷.

b. L'incompatibilité de la taxation unitaire au principe internationalement admis

793. Comme évoqué précédemment, la taxation unitaire a été rejetée fermement par l'OCDE. Un des principaux arguments avancés par l'OCDE est que le principe de pleine concurrence reflète le consensus international accepté par les États et que l'adoption de la répartition de la taxation unitaire perturberait les modes établis d'administration fiscale et les attentes des contribuables.¹⁶⁶⁸ Pour l'OCDE, le seul et unique standard international est le principe de pleine concurrence. L'ancien directeur du Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE, Jeffrey Owens a déclaré que *“Au XXIe siècle, le besoin pressant des multinationales est de disposer d'une norme internationale unique afin de réduire l'incidence de la double imposition.”* Ainsi, les pays de l'OCDE s'attachent au maintien du principe de pleine concurrence. Cet auteur rajoute *“... Les partisans d'une alternative au principe de pleine concurrence doivent non seulement montrer que leur proposition est "meilleure" en théorie, mais aussi qu'elle est susceptible de constituer la base d'un consensus international.”*

794. Parmi l'une des critiques fréquentes, l'OCDE suppose que la taxation unitaire aboutit à une taxation arbitraire des EMNs. En ce sens, S. Picciotto explique que cette assertion semble fondée sur une polémique à cause de l'utilisation d'une formule et des clés de répartition, qui sont certes des approximations imparfaites mais sont adéquates pour l'évaluation de la production du profit d'une EMN.

c. Les multinationales s'attachent au maintien du PPC

795. Selon R. Avi-Yonah les règles de prix de transfert actuelles incitent les multinationales à localiser les profits dans des pays à fiscalité faible en utilisant deux méthodes : à travers la délocalisation des

¹⁶⁶⁷ Lee SHEPPARD, Transfer pricing: Alternatives approaches: unitary taxation with profit apportionment, 2012 (site internet) <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>

¹⁶⁶⁸ Voir Principes OCDE sur les prix de transfert, note 40, I-1 à I-6. Le fondement de cette affirmation est discutable pour deux raisons. Premièrement, le consensus international est imparfait étant donné que les pays de l'OCDE maintiennent un standard international sans que d'autres États concernés comme les pays en développement puissent participer à la décision de « consensus ». Hormis les pays en développement, certains auteurs ont fait observer que « Nearly two decades ago, one veteran of the US Treasury's Office of International Tax Counsel argued that the arm's length method is not and never has been an internationally accepted norm »; that “it is simply the product of a campaign by the federal government to have that norm accepted”; and that “the true norm is to use ‘comparable uncontrolled prices’ where comparable uncontrolled transactions can be found” and “[w]here such transactions cannot be found, the true norm applies formulary apportionment”. V. Stanley I. Langbein, « The Unitary Method and the Myth of Arm's Length », 30 Tax Notes 7 (17 February 1986), at 625. Par ailleurs, certains auteurs font constater que: “(...) even if historically the (arm's length standard) **may have been the internationally accepted norm**, formulary apportionment has increasingly become an accepted method for income allocation.” Walter Hellerstein, “Income Allocation in the 21st century: the Case for Formulary Apportionment”, *ITPJ*, IBFD, 2005, p.110. Et enfin, des études qui préconisent la taxation unitaire avec la répartition globale rendent compte de la déviation constante vers la répartition internationale de profit pour les pratiques suivantes : « (...) use of formulary apportionment in advanced pricing agreements in the United States; use of formulary apportionment in cost contribution arrangements under the OECD Transfer Pricing Guidelines and cost-sharing agreements in respect to research and development and other activities in the United States; use of formulary apportionment in connection with thin-capitalization rules in the Canada, Japan and the United States; use of formulary apportionment in attributing profit to a PE under Art. 7(4) of the OECD Model Treaty; use of formulary apportionment in defining and allocating costs; and use of formulary apportionment in determining a tax-payer's liability under domestic laws.” (Jinyan LI, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study*, Toronto: Canadian Tax Foundation, 2003, at 607. Cité dans Walter Hellerstein, « Income Allocation in the 21st century: the Case for Formulary Apportionment », *ITPJ*, IBFD, 2005, p.110).

activités économiques réelles et le transfert artificiel de bénéfices.¹⁶⁶⁹ Pellefigue a confirmé que la réglementation actuelle laisse une liberté aux multinationales de déplacer ses bénéfices au gré de ses intérêts fiscaux¹⁶⁷⁰. Et L. Sheppard ajoute que les multinationales jouent des failles des règles existantes et veulent maintenir le statu quo et font des pressions pour exclure toute alternative au principe actuel¹⁶⁷¹.

d. La taxation unitaire est une alternative pour le long-terme

796. Selon les partisans du principe de pleine concurrence, la taxation unitaire n'est pas une alternative envisageable à cause des grandes difficultés techniques que sa mise en œuvre requiert.¹⁶⁷² Nous pensons que de nécessaires travaux seront nécessaires dans l'avenir pour une TU dans les relations internationales. A ce sujet, le professeur B. Castagnède précise que « la mise en place la méthode de taxation unitaire mondiale supposerait la mise en place d'une importante réforme des politiques fiscales, qui devraient perdre leur caractère strictement national. *Elle impliquerait un degré élevé de coopération internationale, permettant une définition harmonisée de règles d'assiette, l'accord sur une clé de répartition, l'organisation commune des contrôles fiscaux. De telles perspectives ne sauraient être de court terme.* »¹⁶⁷³

797. Une autre critique formulée à l'égard de la TU provient de l'exigence de coopération internationale étroite que sa mise en œuvre requiert. D. Sandler semble reconnaître cette difficulté mais ne le considère pas comme un obstacle pour la mise en place de la taxation unitaire¹⁶⁷⁴ :

« Si le but premier de la coopération internationale en matière de fiscalité est de parvenir à une répartition équitable de l'assiette internationale de l'impôt sur le revenu des sociétés entre les différents pays concurrents, il est rationnellement plus sensé et plus cohérent avec la réalité économique de taxer les multinationales hautement intégrées comme une seule et même unité, que comme un groupe d'entités distinctes agissant sans lien de dépendance. »

798. Nous partageons l'avis de cet auteur. « Les États ont des racines mais les multinationales ont des ailes ». ¹⁶⁷⁵ La coopération internationale est difficile à obtenir, mais sans laquelle la lutte contre l'évasion fiscale internationale ne pourrait être efficace. Il s'agit d'un critère que nous discuterons dans le chapitre suivant.

Toutefois, nous pensons que la mise en place à l'échelle mondiale de la méthode de taxation unitaire suppose la définition d'instances fiscales mondiales permettant un degré élevé de coopération internationale. Il est essentiel que les États aient la volonté politique de réfléchir sérieusement à le désigner comme une alternative au principe de pleine concurrence.

¹⁶⁶⁹ Reuven AVI YONAH, K. CLAUSING and Michael DURST, « Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A proposal for Reconciliation : The problem of the ALS ». University of Michigan School, 2009, p.3.

¹⁶⁷⁰ Julien PELLEFIGUE, Théorie économique de la réglementation des prix de transfert, (dir.) Laurent BENZONI, th. Université Paris 1, 2012, p.90-95. ; Projet BEPS OCDE : « un des objectifs du projet BEPS est de réduire la capacité des groupes à décider de l'allocation géographique du profit ».

¹⁶⁷¹ Lee SHEPPARD, Transfer pricing: Alternatives approaches: unitary taxation with profit apportionment, 2012 (site internet) <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>.

¹⁶⁷² « 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. » v. OCDE, « Principes OCDE », 2017, 1.24.

¹⁶⁷³ Bernard CASTAGNÈDE, *La politique fiscale*, PUF, Paris, 2008.

¹⁶⁷⁴ « if the primary purpose of international cooperation in taxation is to achieve an equitable division of the international corporate income tax base amongst the various competing nations, it is rationally more sound and more consistent with economic reality to tax highly integrated multinationals as a single unit, rather than as a group of separate entities acting at arm's length. » D. SANDLER, « Slicing the Shadow – The Continuing Debate Over Unitary Taxation and Worldwide Combined Reporting », *BTR*, 1994, Issue 572, at 592.

¹⁶⁷⁵ U. BECK, *Pouvoir et contre-pouvoir à l'ère de la mondialisation*, éd. Alto AUBIER, Paris, 2003.

Section 2. Hypothèse de l'applicabilité de la taxation unitaire avec la répartition formulaire

799. La taxation unitaire avec la répartition formulaire est, en l'état, une alternative théorique au principe au pleine concurrence dans la mesure où elle n'a jamais été utilisée dans les relations internationales entre les États. Dès lors, il est judicieux de s'intéresser à la mise en œuvre de la taxation unitaire (Paragraphe 1) et de réfléchir sur les mesures transitoires que les États devraient mettre en place pour un éventuel changement de paradigme (Paragraphe 2).

§ 1. Les conditions et les exigences du remplacement du PPC

800. La taxation unitaire n'est pas une pratique nouvelle pour certains États. C'est le cas par exemple des États-fédérés comme l'Argentine, la Suisse, le Canada et les États-Unis.¹⁶⁷⁶ Le projet ACCIS de l'Union Européenne s'est inspiré de ces modèles en proposant quelques modifications. Ces pratiques existantes peuvent être classées en deux catégories. Il est intéressant d'observer quelques exemples de pratiques (A) afin de tirer quelques enseignements sur les conditions et les exigences du remplacement du principe de pleine concurrence dans les pays en développement (B)

A. Les pratiques existantes

801. Nous allons mettre en évidence dans ce sous-paragraphe deux catégories de taxation unitaire avec la méthode d'allocation forfaitaire telle qu'établie par l'État de la Californie (1) que nous identifierons comme *une approche unilatérale* du modèle proposé, et par les États membres de l'Union Européenne (2) désigné comme *une approche multilatérale* du modèle proposé. Les États souverains sont liés par un cadre juridique commun. Il est intéressant de voir successivement l'assiette imposable, les personnes imposables et les obligations fiscales liées aux étapes de la détermination de l'IS pour chaque État.

1. Le modèle d'imposition unitaire de la Californie « Unitary Business System »

802. Les autorités californiennes ont adopté en 1986 la législation dite du « *water's edge election* » qui institue et organise le dispositif connu sous le nom « *d'Unitary Business System (UBS)* ». La Californie était confrontée à la problématique des prix de transfert, notamment des sociétés étrangères implantées sur son territoire, lesquelles accusaient localement des résultats déficitaires alors que sur le plan consolidé ces mêmes sociétés affichaient des résultats confortables¹⁶⁷⁷.

a. L'assiette fiscale est une assiette consolidée des données du groupe.

803. Selon ce système « la base d'imposition n'est plus déterminée en fonction du résultat comptable local, mais en fonction d'une formule d'allocation forfaitaire établie sur les données consolidées du groupe »¹⁶⁷⁸. Ainsi, « *l'unitary business system* » permet de répartir les bénéfices globaux d'une entreprise, établis sur une base consolidée, entre ses différentes entités au moyen d'une formule préétablie et d'application automatique. Concrètement, l'UBS comme tout dispositif de taxation unitaire, commande une démarche tripartite qui s'articule d'abord par la détermination du groupe unitaire ou « *unitary group* », puis par la détermination du revenu répartisable ou *apportionable*

¹⁶⁷⁶ Pour des analyses détaillées, voir particulièrement l'étude réasiliée par : Erika Dayle SIU et al., « Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets », International Centre for Tax and Development, Institute of Development Studies, Research Report, 2014, N°3. V. aussi : Erika Dayle SIU et al., « Lessons from Existing Subnational Unitary and Formulary Apportionment Approaches for A Regional Transition to A Unitary Taxation », in Sol Picciotto (eds), *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, Institute of Development Studies, Brighton, 197 pages.

¹⁶⁷⁷ Benjamin F. MILLER, « Worldwide Unitary Combination: The California Practice », in Charles McLURE (eds), *The State corporation income tax*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p.X.

¹⁶⁷⁸ Patrick RASSAT et Gianmarco MONSELLATO, *Les prix de transfert: les concepts et la pratique, les lois française, américaine et internationales, les solutions pour les entreprises*, Maxima-L. du Mesnil, Paris, 1998, ici p.62.

income et enfin, par la détermination de la formule de répartition ou *formula apportionment*, établie par l'État d'imposition soit pour ce qui nous concerne de l'État de Californie.¹⁶⁷⁹

b. L'entité imposable est délimitée par un dispositif désigné par unitary group.

804. La détermination du groupe unitaire : unitary group.

L'unitary group définit le contour des entités membres du groupe devant consolider leurs comptes. Autrement dit, c'est le périmètre déterminé par le groupe lui-même, qui est redevable de l'impôt sur les sociétés, impôt assis dans ce cas sur la somme algébrique des bénéficiaires et des pertes des entreprises intégrées¹⁶⁸⁰. Les sociétés membres d'un groupe forment une unité à travers l'existence d'un lien capitalistique ou le contrôle de la direction de l'autre. La Cour suprême américaine a statué que les droits d'imposition entre les États devraient être répartis équitablement. Maintenant, plus de vingt États à l'intérieur des États-Unis, notamment en Californie, ont mis en place un système où ils traitent un groupe de sociétés comme une unité, alors le revenu du groupe de sociétés est reparti sur les différents États selon une formule convenue.

805. La détermination de la répartition du revenu : formula apportionment.

La Californie a adopté le régime d'imposition dit du « Worldwide Combined Reporting »¹⁶⁸¹. En substance, il consiste à répartir puis à imposer localement l'ensemble des revenus mondiaux. Néanmoins, sous la pression conjuguée du gouvernement fédéral et des États membres de l'OCDE, la Californie, imitée par d'autres États-fédérés, a été amenée à aménager un régime limité aux seuls revenus de sources américaines. En effet, la réglementation issue du Senate Bill 85 californien en date du 26 août 1986, reprise par la plupart des autres États pratiquant un système d'imposition unitaire, permet aux entreprises d'opter dans des conditions restrictives pour la méthode dite du « *water's edge* » admettant ainsi une assiette restreinte limitée aux seuls revenus nationaux¹⁶⁸².

806. **La détermination de la formule de répartition**¹⁶⁸³ L'État de Californie a autorisé l'utilisation d'un modèle de formule de répartition à travers la loi sur la division uniforme du revenu pour calculer l'impôt, en anglais *Uniform Division of Income for Tax Purpose Act*, plus connu sous le sigle UDITPA.

En 1986, elle autorise l'application du Water's Edge Election en remplacement du Worldwide Unitary Taxation., c'est l'hypothèse d'une consolidation mondiale des résultats de l'entreprise multinationale, la formule de « l' Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (UDITPA) » se fonde sur le rapport entre l'ensemble des actifs, salaires et ventes réalisés dans l'État sur un système unitaire mondial, lequel implique nécessairement que l'État exerce son pouvoir fiscal de manière extraterritoriale. Cette formule s'est avérée être un succès remarquable¹⁶⁸⁴.

¹⁶⁷⁹ Gharbi NAJIB, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, Préf. Thierry LAMBERT, l'Harmattan, 2005, p. 252.

¹⁶⁸⁰ Jacques LE CACHEUX, Christian SAINT-ÉTIENNE et Cotis JEAN-PHILIPPE, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, La Documentation française, Paris, 2005, p.108 et s.

¹⁶⁸¹ Najib GHARBI, *ibid.*

¹⁶⁸² Najib GHARBI, *op.cit.*, p.253.

¹⁶⁸³ *Ibid.*

¹⁶⁸⁴ Cité par: Robert Khuon WIEDERSTEL, « California and Unitary Taxation : The continuing Saga », *Ind. Int'l & Comp. L. Rev.*, Vol. 3, N° 135, p.135-154, ici p. 152.

$$B(\text{Etat}) = B(\text{Mondial}) \times \frac{1}{3} \times \left(\frac{S(\text{Etat})}{S(\text{Mondial})} + \frac{A(\text{Etat})}{A(\text{Mondial})} + \frac{V(\text{Etat})}{V(\text{Mondial})} \right)$$

B = Bénéfice ; S = Facteur salaires ; A = Facteur actifs ; V = Facteur chiffre d'affaires (ventes).

807. Cependant, cette méthode californienne est jugée insatisfaisante dans la mesure où il s'agit d'une approche *unilatérale*, comme le souligne R. Bird.¹⁶⁸⁵ De cette manière, une taxation unitaire dont la répartition n'est pas convenue avec d'autres États peut facilement générer des doubles impositions. Il convient pour cela de considérer une autre alternative orientée vers une approche *multilatérale*, ou tout au moins une approche qui sera le résultat d'un accord entre des États souverains, en l'occurrence l'ACCIS¹⁶⁸⁶ qui est une alternative proposée par la Commission Européenne pour les États membres du marché de l'Union Européenne.

2. L'ACCIS : Assiette Commune Consolidée sur l'Impôt sur les Sociétés

808. L'ACCIS¹⁶⁸⁷ est une alternative proposée par la Commission en 2011 et reprise en 2016. C'est une autre possibilité qui consiste à essayer de trouver des solutions plus globales et politiquement plus ambitieuses, telles que proposer aux entreprises un ensemble unique de règles régissant l'assiette de l'impôt sur les sociétés pour leurs activités menées à l'échelle communautaire. L'idée est (i) d'établir une définition commune de l'assiette imposable pour l'ensemble des sociétés opérant au sein de l'Union, et (ii) de créer un résultat européen commun à l'ensemble du groupe. Ce résultat sera ensuite réparti entre les États en fonction de leur implication dans l'activité, chaque État pouvant alors imposer son propre taux. Une déclaration fiscale est nécessaire pour la société tête de groupe auprès de l'autorité fiscale principale (iii).

a. L'assiette fiscale est une assiette commune consolidée

809. Comme son nom l'indique, l'assiette imposable à répartir entre les États membres est une assiette commune, laquelle devrait être consolidée.

Une assiette fiscale commune et harmonisée pour les États membres de l'UE. Elle suggère une harmonisation des règles pour la détermination de l'assiette imposable, c'est-à-dire de la base imposable à l'IS au sein des États-membres.

En effet, dans un communiqué de presse daté du 25 octobre 2016, la Commission indique que le projet ACCIS est scindé en deux : dans un premier temps, l'assiette commune sera mise en œuvre. L'UE indique que celle-ci devrait, sur la base des travaux déjà réalisés, rapidement faire l'objet d'un accord afin de dégager les principaux avantages à la fois pour les entreprises et les États membres.¹⁶⁸⁸

¹⁶⁸⁵ Richard BIRD, and Donald J.S. BREAN, « The Interjurisdictional Allocation of Income and the Unitary Taxation Debate », *Canadian Tax Journal*, 1986, Vol. 34, N° 6 at 1337.

¹⁶⁸⁶ European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2011) 121/4, 2011, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf>; mise à jour en 2016. European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2016) 683 final, 2016. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf>

¹⁶⁸⁷ Pour une présentation, voir https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/ctr_factsheet2016.pdf ; V. aussi Michel AUJEAN, Actualité de la fiscalité des groupes de sociétés : Actes du colloque organisé par le CEFEP le 15 juin 2011, *Dr. fisc.*, 2011, N° 44, étude 568, N° 77 et suiv. ; M. Gérard et M. El Bakkali, « L'imposition des entreprises multinationales en Europe : de la taxation séparée au modèle ACCIS », Service Public Fédéral Finances, Belgique, *Bulletin de documentation*, 2012, N° 4 ; Dominique BERLIN, « Fiscalité directe : ACCIS », Fasc.1620, JCl. Traité Européen, 2016.

¹⁶⁸⁸ Comm. UE, communiqué IP/16/3471, 25 oct. 2016. En effet, des grands États comme l'Allemagne et la France soutiennent la démarche de l'ACCIS, mais d'autres la rejettent dont au premier rang le Royaume-Uni. Une

Dans un second temps, la consolidation devrait intervenir et permettrait de tirer parti de tous les avantages du système dans son intégralité (la compensation des bénéfices et des pertes transfrontalières).¹⁶⁸⁹

810. **Éligibilité au régime de consolidation**¹⁶⁹⁰. L'article 54, paragraphe 1, prévoit la définition des sociétés dont les résultats seront consolidés et pose plusieurs conditions. Il ne pourra concerner que les résultats des filiales (et sous-filiales) dans lesquelles la société mère détient cumulativement *a) plus de 50 % des droits de vote et b) plus de 75 % du capital de la société ou plus de 75 % des droits sur le bénéfice*". Il s'agit donc de réserver le bénéfice de la consolidation aux groupes présentant un degré élevé d'intégration économique entre les membres.

811. **Périmètre de la consolidation**¹⁶⁹¹ C'est l'article 55 qui définit ce périmètre, bien entendu pour les sociétés qui réunissent les conditions exposées ci-dessus. Dès lors que la société tête de groupe est résidente fiscale d'un État membre, le périmètre de la consolidation comprend *"a) l'ensemble des établissements stables situés dans d'autres États membres, b) l'ensemble des établissements stables situés dans un État membre qui appartiennent à ses filiales répondant aux critères et résidant dans un pays tiers, c) de l'ensemble de ses filiales répondant aux critères et résidant dans un ou plusieurs États membres et d) d'autres contribuables résidentes ayant le statut de filiales répondant aux critères de la même société résidant dans un pays tiers et remplissant les conditions prévues par l'article 2 § 2 point a)"* (c'est-à-dire ayant une forme juridique similaire à celle de l'annexe I de la proposition). Dès lors que la tête de groupe est une société non-résidente dans l'Union (mais qui participe à un groupe ACCIS par l'intermédiaire d'un établissement stable établi dans l'Union), elle peut former un groupe ACCIS avec ses établissements stables établis dans au moins deux États membres, pour autant que les conditions d'éligibilité soient réunies. En revanche, et de manière générale, l'article 56 exclut de ce périmètre toute société faisant l'objet d'une déclaration d'insolvabilité ou d'une procédure de liquidation.

troisième catégorie d'États, comme par exemple les Pays-Bas, soutient le principe de l'assiette commune mais pas celui de la consolidation, les trois critères retenus étant objectivement défavorables aux États dont l'attractivité économique repose pour beaucoup sur des actifs immatériels. L'adoption d'un tel accord nécessite l'unanimité au Conseil des pays membres. Cela laisse les perspectives d'aboutissement à court terme d'ACCIS faibles à ce jour.

¹⁶⁸⁹ La proposition de directive offre aux sociétés constituées en groupe au sein de l'Union européenne une option pour une assiette commune et consolidée d'IS, se substituant à l'assiette définie par application des règles nationales. Il ne s'agit donc pas d'harmoniser les assiettes des 27 États membres, mais de créer une assiette alternative, commune à ces États.

¹⁶⁹⁰ « De surcroît, les seuils ainsi exprimés doivent être respectés tout au long de l'exercice pour lequel le bénéfice du régime est revendiqué, et exister depuis une période minimale et ininterrompue de neuf mois (art. 58). L'article 54, paragraphe 2, pose une règle importante pour le calcul des seuils. En effet, si le seuil de plus de 50 % des droits de vote est atteint, la société mère sera créditée de 100 %, afin d'éviter qu'une même société puisse appartenir à plusieurs groupes soumis à l'ACCIS, et de permettre à des sous-filiales de ne pas sortir du périmètre (Sans cette règle une société A détenant 70 % des droits de vote d'une société B qui elle-même détiendrait 70 % de ces droits d'une société C, serait considérée comme détenant $(70 \times 70/100 =)$ 49 % des droits de vote de C qui serait donc exclue du périmètre). Une attention particulière est accordée aux participations détenues via des sociétés établies dans un pays tiers (art. 54, § 2,). Enfin la société tête de groupe devra détenir 75 % au moins des droits aux bénéfices générés par les filiales et sous-filiales ». Dominique BERLIN, « Fiscalité directe : ACCIS », Fasc.1620, *JCl. Traité Européen*, 2016.

¹⁶⁹¹ Ibid.

b. La formule de répartition de l'assiette consolidée¹⁶⁹²

812. Une fois l'assiette consolidée, et à condition qu'elle fasse apparaître un profit (s'il s'agit d'un déficit il est reporté sur les exercices suivants), elle est ensuite répartie entre les États membres du groupe pour chaque exercice fiscal sur la base de *critères économiques*.¹⁶⁹³

L'article 86, paragraphe 1, fournit la clé permettant cette répartition. Dans cette formule, la quote-part de l'assiette consolidée du groupe allouée au membre A est égale à un tiers du rapport de son chiffre d'affaires sur celui du groupe, auquel on ajoute un tiers du rapport entre sa masse salariale et le nombre de ses employés rapportés respectivement à la masse salariale et au nombre d'employés du groupe auquel on ajoute pour un tiers le rapport entre ses immobilisations et celles du groupe.

813. Une fois l'assiette répartie selon cette clé¹⁶⁹⁴, les taux nationaux – dont la proposition de directive ne prévoit pas l'harmonisation – seraient appliqués aux quotes-parts nationales de l'assiette européenne. Le groupe optant pour ACCIS verrait l'ensemble de son dossier fiscal traité par une seule administration, celle de l'État de résidence de la société tête de groupe.

814. Fin du régime de groupe. L'article 65 dispose « *En cas de cessation du groupe, l'exercice fiscal est réputé prendre fin. L'assiette imposable consolidée et tout déficit non compensé du groupe sont répartis entre chacun des membres du groupe conformément aux dispositions des articles 86 à 102 sur la base des facteurs de répartition applicables à l'exercice de cessation* ». Certes, ce principe est complété par des règles particulières pour les immobilisations (art. 67), les déficits non compensés (art. 66), mais tout se passe comme si on liquidait le groupe en répartissant son assiette en fonction de la clé de répartition.

815. Nécessité d'une déclaration fiscale – Si une société, seule, opte pour les règles d'assiette commune, elle continue bien entendu à déposer sa déclaration dans son État de résidence. Ce n'est que dans le cas d'un groupe que la nouveauté réside. En effet, c'est la tête de groupe, et elle seule, qui déposera une déclaration auprès de l'autorité fiscale principale, dans les neuf mois qui suivent la fin de l'exercice fiscal (sauf à ce que cette administration procède à l'établissement d'office d'une déclaration que la société peut contester). Il n'existe pas à l'heure actuelle de modèle commun de déclaration, mais l'article 110 dresse la liste des informations que doit contenir une telle déclaration. L'article 109 confère à cette déclaration directement ou indirectement les mêmes effets juridiques, dans l'ordre juridique des États membres, que les déclarations purement nationales.

B. La taxation unitaire à l'échelle mondiale : une utopie utile

816. Beaucoup rejettent la taxation unitaire sur l'échelle mondiale en considérant que c'est une utopie. Il est vrai que dans sa forme complète elle exige un niveau très élevé et sans doute peu réaliste à moyen terme de coopération internationale. Mais comme le souligne Thomas Piketty, « *c'est une utopie utile, pour plusieurs raisons. (...) Même si cette institution idéale ne se met pas en place dans un futur prévisible, il est important d'avoir ce point de référence présent à l'esprit, afin de mieux évaluer ce que permettent et ne permettent pas les solutions alternatives* »¹⁶⁹⁵.

Ainsi, il est parfaitement possible d'aller vers la taxation unitaire mondiale étapes par étapes, de façon graduelle et progressive pour les pays qui le souhaitent. Les États pourraient commencer par mettre une taxation unitaire continentale ou régionale et en organisant la coopération entre les outils

¹⁶⁹² DOMINIQUE BERLIN, « Fiscalité directe : ACCIS », *JCI. Traité Européen*, Fasc.1620, 2016.

¹⁶⁹³ PIERRE-ALAIN MUET, Conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, Rapport d'information, Assemblée Nationale N°1243, 2013, p.114.

¹⁶⁹⁴ Cette formule reflète une approche microéconomique (par rapport à macroéconomique) et fait la part égale entre les trois facteurs ; valeur ajoutée, main-d'œuvre et immobilisations, même si le facteur main-d'œuvre est mixte puisqu'il tient à égalité la masse salariale et le nombre d'employés.

¹⁶⁹⁵ Thomas Piketty propose l'impôt mondial sur le capital ; mais nous pensons que la même référence peut être effectuée par rapport à l'impôt sur les revenus. Thomas PIKETTY, *Le Capital au XXIe siècle*, Editions du Seuil, 2013, p. 836.

régionaux, comme la coopération sud-sud par exemple. Nous imaginons mal à brève échéance l'ensemble des nations du monde s'accorder sur sa mise en place, répartir harmonieusement les recettes entre les pays. Ce dispositif est inséparable des échanges automatiques des renseignements. Mais ce dernier est encore extrêmement incomplet.¹⁶⁹⁶

817. Nous assisterons par exemple à différentes variantes plus ou moins coordonnées. Le centre international pour la fiscalité et le développement a réalisé des recherches proposant la taxation unitaire mondiale par rapport à un secteur d'activités. K. Sadiq préconise le modèle unitaire pour le secteur du financement des groupes multinationaux de sociétés¹⁶⁹⁷, d'autres auteurs recommandent la taxation unitaire pour le secteur extractif¹⁶⁹⁸. En outre, Kobestky réfléchit sur la mise en œuvre de la taxation unitaire au sein d'un traité multilatéral :

*« Un élément clé de la transition vers la répartition unitaire des formulaires est un traité fiscal multilatéral dans lequel les pays participants conviennent de diviser les bénéfices d'une entreprise internationale sur la base d'une formule convenue. Une convention fiscale multilatérale viendrait compléter les accords commerciaux multilatéraux conclus progressivement dans le monde entier, mais le problème essentiel est d'obtenir l'engagement des pays à adhérer à une convention fiscale multilatérale. »*¹⁶⁹⁹.

§ 2. Considérations pratiques sur les possibilités de mise en œuvre dans les pays en développement

818. Partant des développements précédents, nous pouvons distinguer trois possibles modalités de d'application de la taxation unitaire : une TU que l'on peut considérer « unilatérale » : c'est-à-dire une application de la TU suivant une décision unilatérale d'un État appliquée dans ses relations avec tous les pays tiers, une TU basée sur un accord régional ou continental : c'est-à-dire une application de la TU au sein d'un groupe d'États; comme l'Union Européenne avec le projet de directive ACCIS. Cet accord lie uniquement ceux qui s'accordent sur ses modalités ; en l'occurrence les pays membres de l'UE. Et enfin, une TU à l'échelle mondiale basée sur un traité multilatéral. Les pays participants doivent se mettre d'accord sur un certain nombre de questions, car l'application uniforme de la méthode est une condition préalable essentielle à la taxation unitaire. En l'absence d'uniformité, il y a un risque de double imposition ou de sous-imposition.

A. Plaidoyer pour la TU dans les pays en développement

819. Un modèle d'imposition unitaire aurait de nombreux avantages, y compris une relative facilité d'administration et une fin aux abus des paradis fiscaux. Ces deux avantages aideraient les pays en développement en particulier. Cependant, un système unitaire présente également de nombreuses questions, à la fois techniques et politiques.

¹⁶⁹⁶ Annet W. OGUTTU, « A Critique on the Effectiveness of 'Exchange of Information on Tax Matters' in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective », *BIT*, 2014, Vol 68 Issue No 1.

¹⁶⁹⁷ Kerrie SADIQ, « Multinational Entity Finance Schemes: Formulary Apportionment as the way forward », Queensland University, Australia (publication à venir 2019).

¹⁶⁹⁸ Erika SIU and *alii*, « Unitary Taxation in the Extractive Industry Sector », Institute of Development Studies, Brighton, ICTD Working Paper, 2015, N°35, p.50.

¹⁶⁹⁹ « A key element of a move to unitary formulary apportionment is a multilateral tax treaty in which the participating countries agree to divide the profits of an international enterprise on the basis of an agreed formula. A multilateral tax treaty would complement the multilateral trade agreements that have progressively been concluded throughout the world, but the critical issue is obtaining the commitment of countries to join a multilateral tax treaty ». Pour plus de détails, V. Michael KOBETSKY, « The Case for Unitary Taxation of International Enterprises », ICFD, *BIT*, 2008, p.201-215.

Nous allons nous inspirer du modèle Californien et considérer la possibilité de sa mise en œuvre dans un pays en développement comme Madagascar par exemple (A). Ensuite, nous envisagerons un autre modèle de taxation unitaire dans un cadre régional (B).

1. Hypothèse d'applicabilité de la TU unilatérale à Madagascar

Cette partie suggèrera quelques réflexions sur les mesures transitoires pour un changement effectif de paradigme. Partant des moyens existants que dispose l'autorité fiscale malgache, nous essayerons de réfléchir sur les pré-requis nécessaires pour adopter la taxation unitaire unilatérale inspirée du modèle californien (i), et essaierons de mentionner les conséquences politiques, juridiques, économiques et budgétaires de cette méthode (ii).

a. Imposition unitaire des sociétés étrangères ayant une activité à Madagascar.

820. L'imposition unitaire dans le cas de Madagascar consisterait à imposer la société membre du groupe multinational exerçant des activités sur le territoire malgache sur la base d'une fraction de leurs profits consolidés mondiaux au lieu du seul bénéficiaire tiré de la comptabilité locale de ces activités.

b. Les conditions de la TU unilatérale

821. Nous empruntons dans ce cadre, le modèle californien, lequel rappelons-le adopte une démarche tripartite dont : la définition de l'entreprise unitaire, la détermination de la répartition de revenu et enfin la répartition de la formule préétablie. Mais plus concrètement, il s'agit de préciser :

Le champ d'application « des personnes » : c'est-à-dire la délimitation du périmètre des sociétés à inclure dans « le groupe unitaire » par exemple : s'applique-t-il aux filiales uniquement ou aussi aux établissements stables des entreprises étrangères ? et pour les filiales, quel degré d'appartenance les ferait entrer dans le périmètre de consolidation ?

Le champ d'application « des revenus » : c'est-à-dire de définir la nature des revenus susceptibles de constituer le **bénéficiaire réel** du groupe multinational. Il s'agit ici de déterminer l'assiette imposable. Pour ce faire, les États pourraient s'inspirer des pratiques déjà existantes. Toutefois, on pourrait se demander que faire si une même entreprise a des activités différentes sur le territoire malgache ? Serait-il mieux de combiner ou doit-on les séparer ? etc.

Aussi, pour avoir une meilleure approximation entre la réalité de l'activité exercée et le profit généré, la formule à adopter devrait être pertinente. Et de là, d'autres choix à faire ; opter pour une unique formule (comme aux USA) laquelle est d'évidence simple mais pose une difficulté dans la mesure où elle risque d'être mécanique et par conséquent s'éloigne de la réalité des activités réalisées. Dès lors, il est utile de réfléchir sur l'opportunité de l'approche par secteur d'activité.

822. La définition d'une formule aux moyens des clés de répartition. Nous avons vu précédemment que la pratique veut qu'elle se repose sur la base des trois facteurs dont : la part de l'actif, de la masse salariale et le chiffre d'affaires.

En résumé, il conviendrait pour l'administration fiscale, de définir le champ d'application des sociétés du groupe éligibles à la consolidation et de créer la formule prédéterminée afin de trouver l'assiette commune ainsi que le profit taxable à Madagascar.

Considérant que l'autorité fiscale dispose des compétences nécessaires pour la lecture et l'accès aux comptes consolidés du groupe multinational, l'introduction d'une TU unilatérale suppose la faculté pour l'administration fiscale de disposer des moyens suivants : d'exiger le « combined reporting » pour toutes sociétés étrangères exerçant des activités sur le territoire malgache ; selon une norme que la législation fiscale nationale reconnaît. A titre d'information, la norme comptable existante est le plan comptable général PCG 2005 qui est compatible à la norme internationale IAS / IFRS. Il conviendrait de mentionner l'utilisation de langue française ou anglaise dans les rapports. Et de disposer dans le droit interne du « régime spécifique de groupe de sociétés » dans les textes fiscaux laquelle prévoit que les bénéfices d'une EMN intégrée seront consolidés sur la base des activités mondiales.

.Le cadre juridique est la condition sine qua none

823. L'introduction de la TU dans les pays en développement nécessite de réfléchir avant tout sur la compatibilité de la TU avec les règles de prix de transfert en place, notamment lorsque celles-ci existent déjà ; et/ou de réfléchir à l'introduction d'un régime fiscal de groupe autorisant le calcul d'une assiette consolidée et le partage des bénéfices pour les entreprises membres d'un groupe multinational dans le cadre juridique interne.

.Les cadres administratif/technique sont les conditions auxiliaires

824. L'instauration d'une TU unilatérale est conditionnée par la définition de l'entreprise unitaire, la détermination de la formule de répartition appropriée, la création de normes comptables communes (ou concilier les différences entre les normes), et le traitement des questions internationales de la convention fiscale.

2. Les conséquences d'une telle mesure

En considérant que ces conditions sont remplies, l'imposition unitaire des sociétés étrangères situées à Madagascar peut entraîner les conséquences suivantes.

a. Les conséquences politiques

825. Les conséquences politiques ne peuvent être que la contestation internationale notamment de la violation du consensus accepté entre les pays de l'OCDE, du G20 et des multinationales. Les partenaires économiques risquent de contester l'application de la TU à leurs multinationales, car cela crée des doubles impositions qu'ils devront éliminer à leur charge. Le risque est donc de décourager tout investissement à Madagascar. Pour cela il faut une étude approfondie et trouver des formules sectorielles.

Toutefois, une autre question est de savoir s'il y a une réelle volonté politique des dirigeants à réformer et en définitive, à résister à la pression du lobbying ; car force est de constater que le Brésil était un pays en développement quand il avait introduit le système de marge fixe comme sa politique de prix de transfert. Il avait justifié que le principe « océdéen » n'était pas conforme à ses réalités. De cette manière, le Brésil a réussi à développer son économie. Ainsi, à notre sens, les pays en développement peuvent introduire telle stratégie en adoptant des formules ad-hoc et sectorielles après étude approfondie du contexte.

b. Les conséquences budgétaires

826. A notre sens l'application d'une imposition unitaire à Madagascar ne serait que bénéfique pour les recettes de l'État pour les raisons suivantes :

Elle stabilise la rentrée fiscale en bénéficiant de l'avantage de la « consolidation » qui est pour l'entreprise multinationale une possibilité de compenser les pertes sur les bénéfices. Ainsi, une société étrangère déficitaire située à Madagascar paiera d'impôt à Madagascar si le groupe accuse un résultat bénéficiaire (assiette large). L'utilisation d'une formule préétablie est source de transparence. Cela contribue à la pérennité du système et surtout à une meilleure sécurité juridique. De ce qui précède, elle permet à l'État d'avoir une visibilité sur les prévisions de recettes et de conduire des politiques fiscales prospectives. Cette méthode constituerait un moindre coût de charges administratives,

827. Un coût modeste estimé par rapport au changement de paradigme

Aussi, nous confirmons l'efficacité de cette méthode car elle permettrait à Madagascar d'obtenir sa « juste part d'impôt ». Toutefois, la réussite dépend de la capacité de l'administration à obtenir des renseignements provenant de l'étranger des sociétés étrangères.

c. Les conséquences juridiques

828. Les conséquences juridiques nous commandent à inspecter les engagements et les législations en vigueur à Madagascar. Ainsi, faut-il se demander « Madagascar a-t-il le droit de décider souverainement d'imposer les multinationales sur une base unitaire mondiale ? » Et parallèlement, y-a-t-il un obstacle juridique lié à ce changement de paradigme ?

La question de « souveraineté fiscale » est problématique dans un ordre international. Si chaque État peut imposer « qui il veut, ce qu'il veut et où il veut » dans son propre territoire, la seule limite résiderait dans l'impossibilité de celui-ci de recouvrer l'impôt sur le territoire d'un autre. Et par ailleurs, il y a un certain nombre règles de droit international public à respecter ; ceux qui limiteraient cette compétence¹³⁹. Toutefois, il accorde la souveraineté s'il existe un lien de rattachement entre la personne, l'objet et l'État.

829. En effet, Madagascar a l'obligation de respecter la hiérarchie des normes laquelle place au sommet de sa hiérarchie les traités internationaux. A ce titre, il est tenu de se conformer primordialement aux traités internationaux en vigueur, avant de définir des normes de valeur inférieure. Aussi, comme la convention fiscale malgache inspirée sur les modèles OCDE et ONU officialisent « le principe de pleine concurrence » comme la règle en vigueur en matière de prix de transfert, le changement radical de paradigme entraînerait la dénonciation ou la modification par un avenant de ces conventions fiscales avec la France/Maurice.

En guise de conclusion, nous tenons à souligner qu'un changement de paradigme imposerait des études préalables notamment de conséquences politiques (qui définissent les intérêts en jeu), les conséquences budgétaires (la rentabilité et les charges relatant le coût de changement et d'administration de la méthode) et dernièrement et non des moindres les conséquences juridiques.

Dernièrement, nous aimerions émettre une remarque que si les sociétés étrangères implantées à Madagascar sont en majorité de nationalité chinoise¹⁴⁰ ; y-a-t-il encore un intérêt à conserver une méthode complexe (le PPC), sachant qu'aucune loi n'engage le pays à utiliser le PPC avec la Chine.

B. Hypothèse d'applicabilité de la TU au sein d'une organisation régionale dans les PED

1. Applicabilité de la TU au sein d'un groupe d'États (coopération sud-sud)

830. Partant, la taxation unitaire multilatérale serait dès lors envisageable dans les zones d'intégration économique régionale : par exemple en Afrique avec l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) ou la Communauté Est Africaine (CEA) ou encore la Southern African Development Community (SADC), en définitive, au sein d'une coopération des Sud-Sud. Nous avons mis au second plan cette proposition étant donné qu'elle n'est pas immédiatement exploitable pour les raisons évoquées *infra*. Son instauration se fera progressivement avec le temps.

2. Les conditions exigées par la TU régionale

a. Nécessité d'un cadre régional approprié dans une TU multilatérale

831. Le modèle américain montre que la taxation unitaire peut fonctionner dans le cadre d'un système de type fédéral : autrement entre un groupe de pays ou de subdivisions politiques fiscalement souverains. Cela évoque la nécessité d'une certaine harmonisation des dispositions fiscales au niveau fédéral en matière d'assiette et considère que la méthode consisterait à centraliser le calcul de l'assiette dans l'État dont la société est résidente, pour répartir ensuite cette assiette entre les divers membres concernés. Pour le cas de Madagascar, elle pourrait être envisagée au sein d'une zone d'intégration régionale. Le pays a adhéré à trois principaux groupements régionaux : la Commission de l'Océan Indien (COI), le Common Market for Eastern and Southern Africa (COMESA) et la Southern African Development Community (SADC). Au sein de la SADC, des dispositions en matière fiscale ont vu le jour¹⁷⁰⁰, notamment le développement des accords d'échanges de renseignements, d'assistance en matière fiscale et d'un modèle de convention fiscale, lesquelles se sont inspirés du modèle OCDE. La région du COMESA a adopté la plupart des dispositions du modèle de la SADC afin d'avoir des points communs compte tenu du fait que huit pays du COMESA ont également la (SADC) adhésion de la Communauté de développement de l'Afrique australe.

¹⁷⁰⁰ Un Memory Of Understanding en matière de coopération fiscale a été réalisé, et signé en 2002, par les États membres :

https://www.sadc.int/files/4413/5333/7922/Memorandum_of_Understanding_in_Cooperation_in_Taxation_Related_Matters.pdf.

Il convient de remarquer que le degré d'intégration entre économies peut être plus ou moins élevé, selon les objectifs poursuivis et les caractéristiques des économies concernées. On rencontre généralement cinq niveaux d'intégration régionales dont : la zone de libre échange, l'union douanière, le marché commun, l'union économique (marché commun marqué par l'harmonisation des politiques économiques des différents États membres) et l'union économique et monétaire. La zone de libre-échange est la formule la plus simple : elle porte seulement sur la libre circulation des marchandises. Ce degré de régionalisation n'autorise pas aux États-membres la conclusion de conventions fiscales, laquelle serait normalement établie dans le niveau plus avancé de régionalisation notamment l'union économique et monétaire.

832. On rencontre au niveau de l'UE, le projet de directive Assiette commune consolidée à l'impôt sur les sociétés (ACCIS) qui est actuellement dans la phase de discussion politique. Ainsi, la commission européenne a réfléchi à la formule de la répartition fractionnaire entre les États ainsi que les facteurs et les pondérations à utiliser. Un équivalent au niveau américain serait le projet NAFTA. D'autres groupements régionaux tels que l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) ou la Communauté Est Africaine (CEA) qui sont très avancées dans l'harmonisation de la fiscalité des sociétés pourraient formuler des propositions de taxation unitaire régionale.

En outre, l'instauration d'une taxation unitaire au niveau régional ne règle pas la question des relations avec les États tiers qui continueraient à se voir appliquer le principe de pleine concurrence, étant donné que les règles d'imposition unitaires ne seraient applicables qu'aux entreprises et à leurs bénéfices réalisés sur le territoire des États membres de la zone d'intégration économique.

833. Aussi, l'adoption de la taxation unitaire à l'échelle régionale échoue en l'absence d'un cadre approprié. Un niveau d'intégration régionale plus intensif serait approprié, ce qui laisse entendre un degré de coopération élevé avec le pays.

b. Le faible poids économique du pays : un obstacle

834. Le passage à un système de répartition globale selon une formule préétablie serait extrêmement complexe sur le plan politique et administratif. Nous l'avons vu précédemment, l'intégration régionale s'avère indispensable pour asseoir cette évolution. Néanmoins, force est de constater que l'instauration de la taxation unitaire serait beaucoup plus qu'une question économique et technique. C'est d'abord un choix politique. De cette manière, l'on sort du cadre de la technique fiscale pour entrer dans la problématique majeure de la fiscalité internationale. Le secrétaire général du Conseil économique et social des Nations Unies (ECOSOC) souligne qu'il n'existe toujours pas d'organe véritablement mondial et global chargé d'énoncer des normes pour la coopération internationale en matière fiscale, au niveau intergouvernemental alors que les règles gouvernant la fiscalité internationale suscitent un vif intérêt et où les pressions augmentent en faveur d'une lutte plus efficace contre l'évasion et la fraude fiscale. Partant, l'absence de droit ou de normalisateur international donne libre cours au jeu des forces sociales en présence. Cela est caractéristique de la « loi du plus fort ». De cette manière, il est évident que les États pauvres ne pèsent pas lourds dans les négociations et par conséquent ne parviennent pas à imposer leurs initiatives dans les instances internationales. De ce point de vue, Madagascar n'a pas le poids économique suffisant pour contraindre les puissantes multinationales à la nouvelle obligation fiscale de la taxation unitaire.

835. A titre illustratif, l'État de Californie est un exemple très précis et concret. Son dispositif « d'unitary business system » a fait l'objet de plusieurs contestations accusé de violer la constitutionnalité en droit américain : de représenter un obstacle au commerce inter-étatique alors que la libre pratique des biens sur le territoire des États-Unis est garantie par la Constitution. Mais aucune des attaques n'a abouti, leur échec renforçant la légitimité de ce système. Or, l'exemple californien dépasse le cadre strictement local. D'abord, parce que la Californie était la 7^{ème} puissance commerciale mondiale. Ensuite, parce qu'au moment où la légitimité de ce système était remise en cause sur le plan national, le Président des États-Unis (de 1980 à 1988) n'était autre que Ronald Reagan, l'ancien Gouverneur de Californie. Et le principe est conservé actuellement où l'économie de la Californie représente 13 % du PIB des États-Unis, et serait à elle seule en 2011 la 12^{ème} puissance économique mondiale.

836. Entre autres, l'approche de la taxation unitaire universelle serait également difficile à obtenir. Elle 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 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 transaction, 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.

Une étude réalisée par Avi Yonah propose que la formule de répartition puisse être introduite parallèlement à côté du principe de pleine concurrence ; Cela de manière à insérer progressivement la TU. En outre, cette étude montre que ces deux paradigmes totalement opposés peuvent cohabiter.

TRANSITION VERS LE SECOND CHAPITRE

837. Notre démarche n'est en rien exhaustive et l'étendue de notre recherche est limitée à la seule perspective de l'administration fiscale des pays en développement. En outre, elle peut à la fois manquer d'une vision pluridisciplinaire que requiert l'étendue des connaissances requises pour la maîtrise du vaste domaine des prix de transfert. Toutefois, notre contribution fonde son utilité dans la nécessité absolue de positionnement scientifique par rapport aux discussions actuelles dont le prix de transfert et l'érosion de la base d'imposition par les EMNs font l'objet de sujets récurrents et lesquels représentent une perte considérable pour la finance publique de ces États. Notre objectif consiste à mettre en lumière les vertus de la taxation unitaire (telle que fondée sur la répartition par formule) pour les administrations fiscales en dépit du fait que sa mise en œuvre effective au sein du droit interne des États ne sera envisagée que dans un long terme.

838. Nous avons examiné l'importance de la reconnaissance fiscale de l'unité des groupes de sociétés, pour une meilleure appréhension de la base imposable des groupes de sociétés. Nous sommes favorables à la répartition des revenus entre les juridictions qui seraient le fruit de principes économiques plutôt que sur des principes particuliers fruit de négociations. D'un point de vue technique, la TU est une alternative idéale permettant de préserver la base d'imposition (la question de localisation du centre de profit ; la séparation intellectuelle et géographique de fonctions, matérielles ou immatérielles¹⁷⁰¹).

Une analyse politique de cette nouvelle approche nécessite d'être explorée.

¹⁷⁰¹ Gauthier Blanluet et Michel Taly et Daniel Gutmann et Philippe Martin et Véronique Bied-Charreton et Alexandre Gardette, « La localisation des centres de décision : critères et enjeux - Compte-rendu de la soirée de l'IFA du 7 novembre 2012 », *RDF*, 28 Mars 2013, N° 13, 214. V. aussi : Peggy B. MUSGRAVE & Leif MUTEN, « The Relevance of UT in developing countries », in Charles E. Mc Lure (eds), *The State Corporation Income Tax : issues in worldwide unitary combination*, Hoover Institution Press, Stanford, 1984, p.269.

CHAPITRE 2. LA TAXATION UNITAIRE : ANALYSE POLITIQUE

Introduction

839. **Opposition à la taxation unitaire.** Nonobstant les mérites théoriques de la TU¹⁷⁰², il apparaît clairement que la mise en place de la taxation unitaire sur une échelle globale présente un défi de plusieurs ordres¹⁷⁰³, et essentiellement d'ordre politique¹⁷⁰⁴. Le concept trouvera sans doute, un point d'appui au sein d'un *consensus universel* ou d'une décision ou d'une recommandation du droit fiscal international ; ce qui permet formellement de l'incorporer en droit interne par les États. De Visscher souligne justement que : « *Évoquer l'application ou la mise en œuvre du droit international par les États, c'est postuler leur disposition générale à en accepter les devoirs, à y conformer leurs attitudes. C'est poser avec le problème de l'obligation de l'effectivité du droit dans les rapports internationaux* ». ¹⁷⁰⁵ Aussi, la volonté politique des gouvernements (des États) est une condition *sine qua non* pour deux choses : d'une part, ils devraient donner leur accord sur la mise en place d'une réforme fiscale sur le mode de répartition de la base taxable d'un groupe multinational. D'autre part, ils devraient s'engager dans la coopération fiscale entre États. En effet, le concept appelle une réaction coordonnée des politiques fiscales pour une répartition équitable de la base imposable au niveau du droit interne.¹⁷⁰⁶ L'objectif final consiste de retenir la TU comme une norme internationalement acceptée pour la détermination de la base d'imposition des EMNs dans leurs activités transfrontalières.

¹⁷⁰² C.f. Chapitre précédent. Voir : Emmanuel DINH, La planification fiscale internationale, th. Université Paris-Dauphine, (dir.) Jean Pierre GASTAUD, 2009, p.491, §909. Le mérite financier de la TU a été illustré par A. Laumonier: « *En effet, en retenant les données chiffrées d'un grand groupe international tel que Google, on obtient les résultats suivants selon que l'on retient la méthode actuelle de répartition des profits (« arm's length principle ») ou la méthode ACCIS. Par application du principe actuel, les 12 mds \$ de résultat de la société sont imposables pour 11 mds \$ dans les pays où sont localisés les actifs incorporels et où le taux d'imposition des bénéfiques est très faible (Suisse ou Luxembourg par exemple), alors que le reste des pays concernés ne se partagerait que la somme de 1 md \$ à imposer en raison de la localisation, sur leurs territoires, des activités de R&D, de production, et de vente et marketing. À l'inverse, la méthode de répartition du bénéfice imposable de type ACCIS conduirait à une situation exactement inverse en ne permettant d'imposer dans les paradis fiscaux que la somme de 1 md \$, les onze autres milliards étant répartis entre les autres pays.* » Voir : Alexandre Laumonier, « le projet BEPS : contexte, contenu et perspectives », *RDF*, 2016, N° 17, 298.

¹⁷⁰³ Entre autres, le défi administratif consiste à réunir les informations de différents pays afin de déterminer un résultat imposable unique et d'en extraire la part de chaque État. Des études approfondies seront nécessaires mais quelques propositions semblent exister déjà. V. Matthieu SABONNADIÈRE, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *RDF*, 2015, Vol 41, N° 616, p.12 ; Sol PICCIOTTO, « Transfer Pricing is Still Dead... : From Independent Entity Back to the Unitary Principle », *IBFD, Tax Note Intl*, 2013, Vol.13, N° 73.

¹⁷⁰⁴ Groupe de la Banque Mondiale, Prix de transfert dans les économies en développement : Un manuel à l'intention des décideurs et professionnels, Groupe de la Banque Mondiale, Washington, 2016, p.19.

¹⁷⁰⁵ Charles DE VISSCHER, « Cours Général de Principes de Droit International Public », in Recueil Des Cours, Martinus Nijhoff Publishers, 1968, Volume 86 (1954/II), p.483.

¹⁷⁰⁶ La coordination des politiques fiscales devrait aboutir à l'adoption d'une base commune consolidée de l'impôt sur les sociétés au niveau communautaire. Les pistes explorées par la Commission européenne vont dans ce sens, un « groupe de travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés » (groupe de travail ACCIS), ayant été créé fin 2004 les États des pays développés membres de l'UE. Il conviendrait d'élaborer un système d'imposabilité construit à partir d'une consolidation¹³⁰³ (pour les activités paneuropéennes des entreprises) couplée à une répartition proportionnelle des bénéfiques entre les différents États d'implantation, en fonction d'une clé de répartition donnée (prenant en compte des facteurs tels que le chiffre d'affaires, le capital, le travail). Une entreprise ayant une activité dans au moins deux États membres déterminerait donc son résultat imposable à partir d'une base commune, puis la matière taxable serait ventilée entre les divers États d'implantation, conformément au mécanisme de répartition. Ce mécanisme pourrait, au moins dans un premier temps, être optionnel. Sa mise en œuvre pose les questions préalables de la définition du groupe, de la définition du revenu ayant vocation à être attribué¹³⁰⁴, et du choix adéquat des clés de répartition.

840. **Deux positions extrêmes.** En dépit du constat grandissant des vertus de la TU, dans le milieu universitaire comme dans le milieu politique, l'obtention d'un consensus international ou l'accord mutuel sur une échelle internationale semble lointaine. En l'occurrence, E. Dinh écrivait que « *cette perspective est, à vue humaine, hors de portée.*¹⁷⁰⁷ Il est possible de distinguer deux vocations militantes et opposées : d'une part, une *position optimiste* face à la possibilité d'une mise en place d'une TU globale. Ce sont notamment les défenseurs de la TU, lesquels proposent des réflexions ou améliorations sur l'éventuelle mise en place la TU. Et d'autre part, une *vision pessimiste* rejetant l'applicabilité de la TU. Cette dernière représente les opposants de la TU. Les arguments présentés sont notamment, les difficultés administratives, techniques et les difficultés d'obtenir le niveau de coopération attendu par le mécanisme de TU. Nous n'allons pas aborder ces difficultés (techniques et administratives)¹⁷⁰⁸. En revanche, nous nous intéresserons au dernier motif, qui répond aux difficultés politiques liées à l'acceptation internationale de la TU comme une norme internationale.

841. **L'absence de volonté politique des États.** Comme le souligne B. Marre, « l'élaboration d'un ordre juridique est l'un des premiers éléments constitutifs d'un cadre démocratique »¹⁷⁰⁹. La création d'une « instance fiscale internationale », mènera vers la voie d'une coopération entre les États, ou peut-être l'inverse est vraie. En effet, l'obtention d'un *consensus universel qui serait le résultat d'un accord mutuel entre les États* est un facteur politique qu'il faudrait cerner sur un angle politique. Cela signifie que la « démocratie » est un objectif recherché. Elle est comprise comme étant « le régime politique dans lequel le pouvoir suprême est attribué au peuple qui l'exerce lui-même, ou par l'intermédiaire des représentants qu'il élit »¹⁷¹⁰. Ainsi, une analyse politique nous semble indispensable et complémentaire à l'analyse technique, dans la mesure où cette réforme fiscale internationale touche les souverainetés fiscales des États ainsi qu'à leurs intérêts économiques et politiques.

842. **Les rôles (politique et fiscaux) des organisations internationales.** Force est de constater que les organisations internationales semblent s'être faites une spécialité d'engendrer des normes, en l'occurrence l'OCDE et l'ONU. Nous tenterons de passer rapidement en revue le pouvoir normatif des organisations internationales pour l'élaboration des normes fiscales internationales et de vérifier la représentativité globale dans la prise de décision au sein de ces organisations. De cette manière, ce chapitre examinera principalement *l'architecture*¹⁷¹¹ *du champ juridique (fiscal) international* et tentera de savoir si les normes fiscales internationales en vigueur, ont été le résultat d'un processus démocratique et universel. Il est à notre avis extrêmement intéressant d'examiner les places occupées

¹⁷⁰⁷ V. aussi Emmanuel DINH, La planification fiscale internationale, th. Université Paris-Dauphine, (dir.) Jean Pierre GASTAUD, 2009, p.491.

¹⁷⁰⁸ Cf. Partie II, Titre II, Chapitre I.

¹⁷⁰⁹ En effet, l'adoption du système d'imposition unitaire, et *in fine*, de méthode de répartition globale selon une formule préétablie au niveau international doit faire l'objet d'un accord entre un nombre considérable de pays concernant la formule à retenir, la définition d'une « entreprise unique » (dont les bénéficiaires doivent être regroupés), la base de calcul des bénéficiaires (normes comptables communes par exemple), la monnaie fonctionnelle à utiliser, etc. Cf. Groupe de la Banque Mondiale, Prix de transfert dans les économies en développement Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels, 2015, p.21. En ce qui concerne cette difficulté, nous avons vu que l'exemple de l'ACCIS à l'échelle de l'UE où une politique d'établissement d'une assiette fiscale commune consolidée a été proposée pour la première fois en 2001 ; et que l'UE était incapable de poser les principes d'une harmonisation de l'assiette fiscale dans les pays de l'UE. (cf. Chap 1 sur la taxation unitaire)

¹⁷¹⁰ Gérard CORNU (dir.), Vocabulaire juridique, 9^e éd., Association Henri Capitan, Paris, Quadrige/PUF, 2011, p.322. La signification conférée à ce terme en anglais est différente. En anglais, le mot democracy se définit comme le fait que « everyone affected by a decision has a right to participate in the decision-making process ». P. CANE et J. CONAGHAN, The New Oxford Companion to Law, Oxford, Oxford University Press, 2008, p.303.

¹⁷¹¹ Ce terme a été emprunté dans l'écrit de Professeure Allison Christians. Voir : Allison CHRISTIANS, « taxation in a time of crisis : Policy Leadership from the OECD to the G20 », Legal Research Studies Paper Series N° 1107, *Northwestern Journal of Law & Social Policy*, 2010, p.22. Elle cite : « By 'architecture', I refer to the mechanisms and processes by which individuals make decisions about what policies governments should adopt. »

par les Organisations¹⁷¹² comme l'OCDE et l'ONU, notamment en matière de coopération fiscale internationale. A cet effet, il s'agit de mettre en évidence le nécessaire compromis entre leurs intérêts divergents (**Section 1**). Notre analyse appréciera le contenu des standards internationaux (dont le plus récent est le projet BEPS), leur niveau de pertinence en droit interne et conventionnel (**Section 2**).

Section 1. Le nécessaire compromis entre des intérêts divergents

843. La mise en place d'une telle réforme nécessite que les États agissent de concert, en dépit de leurs intérêts nationaux divergents. Cette section a pour objectif de décrire les difficultés de l'obtention du consensus international pour mettre en place la TU. Nous démontrerons qu'en l'absence d'une « gouvernance fiscale mondiale » laquelle pourrait représenter « l'ordre fiscal normatif mondial¹⁷¹³, le système fiscal international ne saurait être équitable. Nous expliquerons qu'il s'agit d'une affaire de politique : que la volonté de mettre en place une réelle gouvernance internationale semble *quasi-inexistante*¹⁷¹⁴. Aussi, le champ juridique international est constitué par les organisations internationales lesquelles souffrent d'une certaine légitimité. Nous étudierons l'OCDE et l'ONU. Nous montrerons que les rapports de force entre les deux Organisations sont déséquilibrés.

Nous nous intéresserons dans un premier temps aux positions respectives des « organisations internationales » en examinant l'absence d'une « Organisation fiscale mondiale » disposant d'une légitimité démocratique et d'efficacité (**Para 1**) mais au sein des Organisations existantes lesquelles souffrent d'une manque de légitimité (**Para 2**).

¹⁷¹² D'autres organisations internationales variées sont concentrées dans des activités d'assistance technique ou de développement de capacités comme le FMI ou la Banque Mondiale. Mais nous traiterons essentiellement dans ce chapitre l'OCDE et l'ONU qui jouent des rôles centraux dans la production des normes fiscales internationales. De surcroît, elles déterminent des intérêts politiques et économiques divergents de leurs États membres respectifs, lesquels se trouvent au centre du débat concernant la taxation unitaire globale. Le consensus international est tributaire d'un compromis entre les deux principales organisations. C'est ce facteur politique qui semble contraindre la mise en œuvre du consensus global recherché que nous mettrons en évidence.

1. ¹⁷¹³ L'idée est de créer un cadre d'affrontement entre systèmes fiscaux (juridiques) nationaux différents, susceptible de devenir un véritable ordre démocratique international. Voir : s.n, « Gouvernance mondiale : la nécessaire utopie », Revue politique et parlementaire, 2005, n°1035, p.1.

¹⁷¹⁴ S.N, « Gouvernance mondiale : la nécessaire utopie », Revue politique et parlementaire, 2005, n°1035, p.1. L'auteur anonyme cite sept paradoxes d'une mondialisation perçue à la fois comme aussi nécessaire que dangereuse dans sa forme actuelle : « *en effet, tout se passe comme si l'économisme était la seule vision possible de la mondialisation alors que (...) les écarts de richesses s'accroissent entre les nations* ».

§ 1. Les organisations fiscales internationales

Il est à notre avis essentiel d'expliquer rapidement le contexte actuel évoquant l'absence d'une « ordre fiscale mondial »¹⁷¹⁵, ou plutôt le paradigme de la « gouvernance fiscale mondiale »¹⁷¹⁶. Ensuite, nous évaluerons les positions respectives de l'ONU et de l'OCDE face à la mise en place d'une taxation unitaire à l'échelle globale. Nous vérifierons que la littérature politiste entérine le constat d'une concurrence entre les acteurs internationaux.

A. La mise en place d'un ordre fiscal mondial politiquement contestée

844. On peut être tenté de se demander pourquoi un ordre fiscale mondiale n'existerait pas. Beaucoup s'en réjouissent, d'autres s'en inquiètent. Elle pourrait disposer d'expertises techniques, financières, et politiques pour surveiller les externalités des mesures fiscales internationales de manière impartiale. Une analogie peut être faite avec l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) ou aussi l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), ou de l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS). L'Organisation mondiale du commerce (OMC) est l'instance de régularisation des échanges¹⁷¹⁷. Par ce principe d'analogie, une autorité fiscale mondiale serait une institution intergouvernementale représentative de tous les pays, laquelle assumerait « des fonctions d'anticipation, d'orientation, de coordination et de mise en cohérence »¹⁷¹⁸. Autrement dit, de l'instance chargé d'élaborer le *droit commun fiscal mondial* ou la *lex fiscalia*¹⁷¹⁹, et de traiter les problèmes liés aux externalités négatives des systèmes fiscaux au niveau international, tout en assurant la protection légitime des recettes fiscales.¹⁷²⁰

¹⁷¹⁵ AN, Commission des Finances, de l'Économie Générale et du contrôle budgétaire sur la proposition de résolution européenne pour une Conférence des Parties (COP) de la Finance Mondiale, l'harmonisation et la justice fiscale, Rapport de M. Alain BOCQUET, N° 4418, 25 Janvier 2017, p.43 et suiv. Il a été cité que : « Cette structure serait à l'initiative de cycles de négociations et serait chargée de l'analyse des progrès effectués. Sa composition devrait rassembler les gouvernements nationaux, les représentations parlementaires de chaque pays, les institutions financières, les organisations non gouvernementales et les associations, les organisations syndicales et tous les acteurs utiles d'une finance au service de l'intérêt général. Un organe parlementaire permanent, composé de représentants des parlements nationaux, pourrait être associé à cette structure et serait chargé d'échanger sur les bonnes pratiques nationales ou sur les obstacles encore existants en droit interne. Cet organe devrait en outre donner son avis en matière de conception des modèles de convention fiscale. Enfin, cette institution pourrait organiser la formation d'une équipe de contrôleurs fiscaux internationaux composée de délégués issus des administrations des États membres ou d'avocats spécialisés. Ces contrôleurs pourraient coordonner les contrôles effectués sur les plus importantes multinationales. »

¹⁷¹⁶ Cette expression a été empruntée à Dialigué Ba. Pour plus d'analyses, voir El Hadji DIALIGUE BA, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, (dir.) Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, th. Paris Est, 2012, p.432 et suiv.

¹⁷¹⁷ C. COLARD-FABREGOULE, *L'essentiel de l'Organisation mondiale du commerce (OMC)*, Gualino, coll. Les carrés, 2002, p.142; J.-B. RACINE et F. SIIRIAINEN, *Droit du commerce international*, Dalloz, coll. Cours, 2007, p. 26 et s.

¹⁷¹⁸ Le Président de la République français l'a appelé de ses vœux, lors du sommet du G8 à Évian en 2008 où la France avait pris l'initiative d'une réunion élargie aux grandes puissances émergentes et aux représentants des pays en développement, et associant le SG des Nations Unies et les responsables des grandes institutions multilatérales. Cité dans : Pascal TEIXEIRA, « 2005 : année cruciale pour les Nations unies », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1035, p.30.

¹⁷¹⁹ El Hadji DIALIGUE BA, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, (dir.) Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, th. Paris Est, 2012, p.433.

¹⁷²⁰ Les missions d'une telle Organisation peuvent-être nombreuses, voir : Rapport de M. Alain BOCQUET : *Organization*, Lecture, 1996; Vito TANZI, *Building Fiscal Capacity through Greater Cooperation*, <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/20120314_Presentation_Tanzi.pdf>. La proposition de M. MANUEL sur les missions d'une telle Organisation sont en ANNEXE 9, intitulée : « Recent

1. L'idée d'un ordre fiscal mondial est intéressante

845. Concrètement, elle comprendrait la mise en place d'une organisation fiscale mondiale, dont il convient de définir.

a. Un nouvel espace fiscal né de la suppression des frontières fiscales

846. Idéalement, les problématiques induites par la mondialisation des activités économiques largement impulsées par les EMNs, invitent à penser à l'exercice d'une structure intégrée globale, d'un ordre juridique globalisé¹⁷²¹ et d'un ordre fiscal mondialisé¹⁷²². Elle supprimerait les frontières fiscales entre les États. Elle couvre qu'une réalité très partielle. Au sein de l'UE, elle vise la fiscalité indirecte. Une réelle gouvernance internationale supposerait en effet la création d'un gouvernement mondial, d'un législateur mondial et d'une fiscalité globale. Cette idée n'est pas nouvelle, les littératures existantes évoquent l'expression d'*ordre fiscal mondial*¹⁷²³, en anglais « *world tax organization* » ou « *intergouvernemental tax body* ».

b. Histoire et origine de la proposition

847. D'après C. Deblock et M. Rioux, la mise en place d'une Organisation Fiscale Mondiale avait été proposée pour la première fois dans le cadre de la société des Nations en 1920. Elle a été reprise par certains hauts dirigeants politiques comme Kofi Annan¹⁷²⁴, puis repris par Vito Tanzi en 1996. En effet, Vito Tanzi, ancien directeur des affaires fiscales du FMI, a dénoncé une montée en puissance des « termites fiscaux » dont les paradis fiscaux et la concurrence fiscale lesquels grignotent les recettes fiscales de l'État.¹⁷²⁵ La plupart des auteurs proposait une vue plus nette de l'organisation l'envisageant au sein d'une Organisation démocratique comme l'ONU.¹⁷²⁶ L'Organisation a été soutenue dans le cadre de la préparation d'une contribution indépendante aux discussions intergouvernementales sur le financement du développement par un groupe d'experts indépendant nommé par le Secrétaire

Design of an Intergouvernemental tax Body within the UN ». V. aussi les aspirations des organisations de la société civile, eurodad : <<https://eurodad.org/files/pdf/55828f0985a99.pdf>>.

¹⁷²¹ P. Moreau DEFARGES, *L'ordre mondial*, 2^e éd., Armand Colin, 2000.

¹⁷²² Voir El Hadji DIALIGUE BA, *ibid.*, p.416 et suiv.

¹⁷²³ Cette idée de mise en place d'un ordre fiscal mondial ou d'une Organisation Fiscale Mondiale « world tax Organization » a été évoquée par Vito Tanzi en , dès lors directeur du département des affaires fiscales du FMI. V. Vito TANZI, « Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems », IMF Working Paper, December 1996. V. aussi : Vito TANZI, *Is There a Need for a World Tax Organization* », Lecture, 1996. Selon Deblock et Rioux, l'idée n'est pas nouvelle, « c'est aux années 1920, dans le cadre de la Société des nations, que remontent les premières initiatives internationales pour tenter de trouver une réponse collective aux problèmes soulevés par la double imposition ; l'évasion fiscale et les prix de transfert. ». Voir dans : Christian DEBLOCK et Michèle RIOUX, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, vol. 10, n° 1, p.2. Disponible sur <http://journals.openedition.org/ethiquepublique/1707> ; DOI : 10.4000/ethiquepublique.1707, consulté le 10 avril 2019.

¹⁷²⁴ Christian DEBLOCK et Michèle RIOUX, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, vol. 10, n° 1, p.2. <<http://journals.openedition.org/ethiquepublique/1707>>, consulté le 10 avril 2019. Cela a été déjà été évoquée par Vito Tanzi, ancien directeur du département des affaires fiscales du Fonds monétaire international (FMI) dès 1996.

¹⁷²⁵ Vito Tanzi, « Globalization and the Future of Fiscal Protection », IMF, Working Paper, 2000, N°00/12, p.15.

¹⁷²⁶ « 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. » Pour une analyse de la proposition, voir : El H. DIALIGUÉ BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse Université Paris-Est, Hal, 2012, p. 416 et suiv.

Général de l'ONU et présidé par l'ancien Président Mexicain Ernesto Zedillo.¹⁷²⁷ Corrélativement, en juin 2015, cette idée était une proposition phare¹⁷²⁸ de la Chine et du G-77 lors la troisième Conférence internationale sur le Financement pour le Développement.¹⁷²⁹ Cette proposition a été portée par Secrétaire général de l'ONU, dans le cadre du Sommet sur le Financement du Développement à Addis-Abeba. L'objet a été d'élever le statut du Comité d'experts en matière de coopération fiscale de l'ONU en créant un véritable comité intergouvernemental sous les auspices de l'ONU.¹⁷³⁰ Plusieurs ONGs ont également soutenue cette idée : c'est le cas notamment de Eurodad¹⁷³¹, Oxfam et Christian Aid.

¹⁷²⁷ En juin 2001, le groupe Zedillo a rendu son rapport. La création d'une Organisation fiscale mondiale figure parmi les propositions phares de ce rapport. Voir. Nations Unies, Assemblée Générale, « Réunion internationale de haut niveau chargée d'examiner la question du financement du développement à l'échelon intergouvernemental », Rapport du Groupe Zedillo, à l'intention du Secrétaire Général, 55^e session, Document A/55/1000, 26 juin 2001. V. aussi : M. AUJEAN et G. Monsellato, Il faut une organisation mondiale de la fiscalité, Les Échos, N° 20400, 7 avr. 2009, p.17, <http://archives.lesechos.fr/archives/2009/LesEchos/20400-80-ECH.htm>.

¹⁷²⁸ La déclaration du G77 et la Chine : <<http://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=120727>> ; V. aussi : Abdul M. CHOWDHARY, « Towards an Intergovernmental Tax Committee », Economic and Political Weekly, Vol. 50, Issue N° 39, 26 Sep, 2015.

¹⁷²⁹ Organisation des Nations Unies, Rapport de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, A/CONF.227/20, Addis-Abeba 13-16 juillet 2015, p. 14/106. <https://www.undocs.org/fr/A/CONF.227/20> : « Nous affirmons qu'il faut que la coopération et le dialogue entre les autorités fiscales nationales sur les questions fiscales internationales soit sans exclusive. À ce sujet, nous accueillons avec satisfaction l'action du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et en particulier de ses sous-comités. Nous avons décidé de continuer à chercher à améliorer ses ressources afin de le rendre plus efficace encore et d'augmenter ses capacités opérationnelles. À cette fin, nous augmenterons la fréquence de ses sessions, pour la porter à deux par an, chacune devant comprendre quatre jours de travail. Nous intensifierons la participation de ce comité aux travaux du Conseil économique et social grâce à la réunion spéciale sur la coopération internationale en matière fiscale afin d'améliorer encore le traitement intergouvernemental des questions fiscales. Les membres du Comité continueront à rendre compte directement au Conseil économique et social. Nous continuons à engager instamment les États membres à soutenir le Comité et ses organes subsidiaires, au moyen du fonds d'affectation spéciale volontaire, pour lui permettre de s'acquitter de son mandat, notamment pour faciliter une participation accrue des experts des pays en développement aux réunions de ses sous-comités. Les membres du Comité, qui agiront en leur qualité d'experts, seront choisis dans les domaines de la politique fiscale et de l'administration fiscale. Les gouvernements proposeront des candidats suivant le principe d'une répartition géographique équitable afin que différents systèmes fiscaux soient représentés, puis le Secrétaire général désignera les membres du Comité, en concertation avec les États Membres ».

¹⁷³⁰ Nations Unies - Conseil Économique et Social (ECOSOC), La coopération internationale en matière fiscale est plus utile que jamais au moment où les ressources en faveur du développement durable doivent être mobilisées ». Session 2015, Nations Unies, ECOSOC/6687. <<https://www.un.org/press/fr/2015/ecosoc6687.doc.htm>>. Voir également la déclaration du G77 et la Chine disponible sur : <<http://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=120727>>, pour l'Inde : Vito TANZI, « Globalization and the Future of Fiscal Protection », Working Paper IMF, 2000, N°00/12, p.15 et suivantes.

¹⁷³¹ Voir : Eurodad, Financing for development : Key challenges for policy makers, s.d, p.9. <<http://eurodad.org/files/pdf/1546457-financing-for-development-key-challenges-for-policy-makers.pdf>> Consulté en avril 2019 ; V. aussi : <https://eurodad.org/files/pdf/55828f0985a99.pdf>. Cette proposition a été signée par plusieurs ONGs notamment, ActionAid, Canadians for Tax Fairness, CCFD-Terre Solidaire, Centre national de coopération au développement, Christian Aid, Conference on Development and Mission (KOO), Demnet Diakonia Equity and Justice Working Group Bangladesh, European Network on Debt and Development (Eurodad), Forum Syd, Global Alliance for Tax Justice Global Policy Forum, Global Fokus, Glopolis, Ibis, InspirAction, Kairos Europe, Kepa - the Finnish NGO Platform, Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (LATINDADD), Methodist Tax Justice Network, Norwegian Church Aid Norwegian Forum for Development and Environment (ForUM), Oxfam, Plateforme Paradis Fiscaux et Judiciaires, Save the Children, Secours Catholique Caritas France, Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO), Tax Reconciliations, Tax Research UK, Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation (VIDC).

L'enceinte de l'ONU semble être une proposition naturelle de l'OMF dans la mesure où seule l'ONU semble illustrer la représentativité globale, et donc la légitimité nécessaire dans le domaine.

2. Les carences de soutien politique

848. **Constat de carence du soutien politique.** V. Tanzi constatait que ¹⁷³² «The keen observer must also have noted that there is now no international institution responsible for dealing with the cross-border externalities or spillovers created by tax system ». En effet, la mise en place d'une « Organisation Fiscale Mondiale » ou d'un « droit international fiscal commun »¹⁷³³ sous les enceintes de l'ONU n'a toujours pas vu le jour, en dépit de la demande de la majorité des États des pays en développement et l'appui des organisations de la société civile. Il était clair que la demande des pays du G77 n'a pas eu de soutien politique.

849. **Constat d'éparpillement et de faiblesses pour la gouvernance fiscale internationale.** P. Teixeira¹⁷³⁴ écrivait que « le système international est, marqué par un éclatement, voire un cloisonnement des institutions et de nombreux conflits de normes et d'objectifs, que ce soit entre le commercial et l'environnemental ou entre l'économique et le social (...). Ainsi au plan institutionnel aucune instance ne joue le rôle d'arbitre ni donne les impulsions nécessaires en ayant une vue d'ensemble des problèmes auxquels est confronté la planète ». Dans le cadre du commerce international, rappelons que les opérations commerciales internationales ne sont pas faites par l'État, mais par les EMNs et d'autres opérateurs économiques puissants lesquels occupent une position prépondérante.

850. **Des influences politiques.** Par définition, ils constituent une des stratégies politiques que les entreprises ou les acteurs privés mettent en œuvre auprès des décideurs publics en vue d'obtenir des décisions en leur faveur¹⁷³⁵. Les échanges intra-groupes représentent une part importante des échanges internationaux. Selon les estimations de B. Kieffer¹⁷³⁶, « environ 40% du commerce mondial consisterait en échanges « internes » entre les différents établissements d'une même société transnationale, environ 30% supplémentaires seraient constitués d'échanges entre différentes sociétés transnationales. Seul un tiers des échanges mondiaux se ferait ainsi en dehors de l'emprise des STN ». D'autres études sont venues réaffirmer ce constat¹⁷³⁷. Ainsi, il a été observé que cette situation indique que ces opérateurs sont les premiers concernés par les règles régissant les échanges

¹⁷³² Cité dans : Vito TANZI, *Is There a Need for a World Tax Organization*, Lecture, 1996.

¹⁷³³ Concernant les éléments techniques sur le sujet, v. Maxime CHRETIEN, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États*, RCADI 1954-II, t. n° 86, p. 15.

¹⁷³⁴ Pascal TEIXEIRA, « 2005 : année cruciale pour les Nations unies », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1035, p.30.

¹⁷³⁵ Cité par Ngoc Ha NGUYEN, « La démocratisation de la procédure de règlement des différends de l'OMC : une vraie ouverture pour les acteurs privés », *RIDE*, 2016, n°3, p.343 ; voy. Bob KIEFFER, *L'Organisation mondiale du commerce et l'évolution du droit international public*, Bruxelles, Larcier, 2008, p.156-158.

¹⁷³⁶ Bob KIEFFER, *L'Organisation mondiale du commerce et l'évolution du droit international public*, Bruxelles, Larcier, 2008, p.155.

¹⁷³⁷ Ainsi, d'après les données du service des études et des statistiques industrielles (SESSI), les multinationales contribuent à environ 75% des échanges internationaux réalisés par des entreprises françaises. Cf. Simon QUANTIN, Sébastien RASPILLER, Salvatore SERRAVALLE, « Commerce intragroupe, fiscalité et prix de transferts : une analyse sur données françaises », Institut National de la Statistique et des Études Économiques, 2009, p.5 ; Aux États-Unis, les échanges intragroupes étaient de 48% des exportations et 30% des importations en 2009 ; En Suède 51% des échanges d'import-export ont été effectués au sein des EMNs. Cf. R. LANZ et S. MIROUDOT, « Intra-Firm Trade : Patterns, Determinants and Policy Implications », *OECD Trade Policy Papers*, 2011, N°114, p.12-15.

internationaux¹⁷³⁸. Pour ce faire, ils cherchent d'une manière ou d'une autre, des moyens pour protéger leurs intérêts lesquels risquent d'être compromis dans le processus d'élaboration des normes du droit international économique, dont leur capacité de *lobbying politique*¹⁷³⁹. Les EMNs se trouvent dans une position avantageuse dans les négociations commerciales grâce à leur capacité financière et humaine à faire du lobbying.

851. Solidarité ou compétitivité fiscale des États. Hormis ce constat, il ressort de la littérature que les obstacles s'accumulent et empêchent sa création. Le premier obstacle serait dû à la concurrence des organisations internationales existantes. Ensuite, l'isolationnisme des États qui se manifeste par leurs oppositions à coopérer davantage sur un niveau international. Cela peut s'expliquer simplement par le fait que chaque État a des intérêts économiques et sociaux propres, lesquels peuvent être divergents, voire même opposés à un autre État (voisin ou non). À cet égard, des auteurs¹⁷⁴⁰ évoquent la difficulté pour ces États de céder une partie de leur souveraineté étatique en matière fiscale. D'autres auteurs¹⁷⁴¹ ont constaté que les intérêts des États sont tournés vers la concurrence fiscale internationale entre eux.

852. La concurrence fiscale internationale (à nuancer de la « concurrence fiscale dommageable »¹⁷⁴²). Les études de M. Rioux et Deblock ont montré que la mondialisation pousse les gouvernements dans la direction de la concurrence fiscale aliénant toute possibilité d'une uniformisation au niveau mondial.¹⁷⁴³ Le professeur T. Lambert ajoute que « *la concurrence est l'un des maîtres mots de la compétition mondiale, qui oppose les États au profit des firmes multinationales qui se révèlent être des acteurs à part entière de la vie internationale* »¹⁷⁴⁴.

853. L'opposition de puissants États. T. Friedman affirmait que de puissants intérêts bloquent toute négociation sérieuse des règles qui viendraient surplomber les marchés et restreindre la liberté des choix ». ¹⁷⁴⁵ D'après cette affirmation, quelques puissants États ont manifesté leurs désintérêts par rapport à la mise en place d'une Organisation fiscale mondiale. En effet, elle peut constituer une menace pour les États qui effectuent le contrôle stratégique, et géopolitique du marché mondial. Nous avons vu que ce sont principalement les entreprises multinationales et leurs États de résidence qui sont les principaux bénéficiaires (en matière fiscale) de la globalisation économique. Nous sommes d'avis avec l'affirmation de Michèle Rioux et Deblock que la mondialisation est à l'image de ces acteurs

¹⁷³⁸ Bob KIEFFER, L'Organisation mondiale du commerce et l'évolution du droit international public, Bruxelles, Larcier, 2008, p.155.

¹⁷³⁹ Cité par Ngoc Ha NGUYEN, « La démocratisation de la procédure de règlement des différends de l'OMC : une vraie ouverture pour les acteurs privés », *RIDE*, 2016, n°3, p.343.

¹⁷⁴⁰ El Hadji DIALIGUE BA, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, Thèse Université Paris-Est, Hal, 2012, p. 416 et suiv. Pour cet auteur, l'institution d'un ordre fiscal mondial va constituer une atteinte importante à la souveraineté des États. Sachant que la mise en place d'une telle institution suppose l'idée de la création d'autorités administrative et juridictionnelle, qui imposeront leurs décisions. Néanmoins, l'auteur indique que la mise en place d'une telle institution relève de l'utopie.

¹⁷⁴¹ Thierry LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », *Recueil Dalloz*, 22 juillet 2010, Vol. 27, p.1733-1739.

¹⁷⁴² La lutte contre la « concurrence fiscale dommageable »

¹⁷⁴³ Christian DEBLOCK et Michèle RIOUX, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, vol. 10, n° 1, p.2. Dans ce contexte, 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.

¹⁷⁴⁴ Thierry LAMBERT, *art.cit.*, 2010, Vol.27, p. 1733-1739.

¹⁷⁴⁵ Christian DEBLOCK et Michèle RIOUX, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, vol. 10, n° 1, p.2.

qui les façonnent.¹⁷⁴⁶ En outre, le professeur A. Christians constatait que¹⁷⁴⁷ : « *The world's wealthiest countries have globalized tax policy by developing consensus on a set of mutually agreeable tax norms. The world's least developed countries, most of which are in Sub-Saharan Africa, are all but missing in this global dialogue* ».

Les arguments qui s'opposent à cette idée de mise en place d'une instance fiscale mondiale font valoir la nécessité de promouvoir les organisations déjà existantes et d'améliorer les synergies entre elles. Ils supposent que l'instance fiscale ne serait donc pas nécessaire dans la mesure où elle aboutirait à la création de multiplication d'institutions. Force est toutefois de constater que c'est une stratégie pour éviter toute modification afin de renforcer la domination actuelle. Il est clair, qu'il s'agit d'un rapport de force, et que l'architecture actuelle permet de maintenir le *statu quo*. Il est permis de constater que le déséquilibre du rapport de force entre les États empêche la mise sur pied d'une organisation universelle et démocratique nécessaire. Toutefois, il est important que les pays en développement participent dans le « processus décisionnel »¹⁷⁴⁸ lors de l'élaboration des normes fiscales internationales. J. Sundaram écrivait¹⁷⁴⁹ « in the present, more attention needs to be paid to the role of developing countries as « norm makers », rather than as just « norm takers ».

854. De ce qui précède, les organisations internationales existantes n'ont pas été modifiées. Selon le rapport du FMI¹⁷⁵⁰ : « Bien que certains aient plaidé en faveur d'une 'organisation fiscale mondiale', les perspectives sont très lointaines ». L'ancien directeur du FMI, V. Tanzi écrivait :¹⁷⁵¹

« Un observateur attentif doit avoir noté le rôle croissant que jouent les institutions internationales (telles que le FMI, l'OCDE, l'ONU, l'OMC, l'OMS, la Banque mondiale, etc.) dans le cadre de questions ayant des ramifications internationales. Un tel rôle est parfois controversé, mais la plupart des observateurs semblent accepter la légitimité de ces institutions, même s'ils peuvent critiquer certaines de leurs actions ou de leurs politiques. »

Nous verrons dans le paragraphe suivant le rôle politique important d'une organisation fiscale mondiale.

¹⁷⁴⁶ *Ibidem*. Dans ce contexte, 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.

¹⁷⁴⁷ Allison CHRISTIANS, « Global Trends and Constraints on Tax Policy in the Least Developed Countries », *U.B.C Law Review*, 2010, Vol.42, N° 2, p.239–274.

¹⁷⁴⁸ Sur le sujet, nous voudrions placer une réserve notamment par rapport au « cadre inclusif » sur le projet BEPS de l'OCDE et du G20. A travers ce cadre, l'OCDE se veut « universel »: l'Organisation élargit son organe de décision (c-à-d le Comité des Affaires Fiscales) aux pays non membres de l'OCDE et non membres du G20. En d'autres termes, les pays en développement participent de façon directe au Comité des Affaires Fiscales. A ce jour, de nombreux pays en développement ont déjà rejoints le cadre inclusif. Pour voir la liste des pays membres du cadre inclusif, cf. ANNEXE 8. Néanmoins, très peu de pays en développement ayant rejoint le cadre inclusif ont accès au processus décisionnel de l'OCDE. (V. Attia W.); mais la situation pourrait peut-être évoluer ou progresser vers la vraie participation de ces pays dans le processus décisionnel des normes fiscales internationales.

¹⁷⁴⁹ Jomo K. SUNDARAM, *Transfer Pricing Is a Financing for Development Issue*, UN DESA, 2012, p.4. <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2012/03/20120314_08938.pdf>

¹⁷⁵⁰ « While some have argued for a 'World Tax Organization', prospects are very remote ». IMF, *Spillovers in International Corporate Taxation*, IMF Policy Paper, 2014, p.43.

¹⁷⁵¹ « A keen observer must have noted the growing role that international institutions (such as the IMF, the OECD, the UN, the WTO, the WHO, the World Bank, and so on) are playing in connection with issues with international ramifications. Such a role is at times controversial, but most observers seem to accept the legitimacy of these institutions even though they may criticize some of their actions or policies ». Cité dans Vito TANZI, *Is There a Need for a World Tax Organization* », Lecture, 1996.

3. Rôle politique important d'une OMF.

855. **Impératif d'une souveraineté fiscale et politique globale.** La politique internationale est souvent basée sur le rapport des forces plutôt que des considérations idéologiques. A notre avis, l'ONU pourrait représenter l'enceinte politique adéquate, notamment pour débattre et répondre aux préoccupations de tous les pays. De nombreuses études ont suggéré les missions que l'on pourrait attribuer à une telle instance. Nous présenterons quelques-unes à titre illustratif en ANNEXE 9 (par V. Tanzi et par l'ONG Eurodad).

De manière générale nous pensons à une Organisation fiscale mondiale, universelle par nature, légitime par sa composition, démocratique dans le processus décisionnel, disposant des ressources financières et politiques suffisantes pour élaborer les normes fiscales internationales et coordonner les politiques fiscales internationales sont les caractéristiques idéales. En dépit de l'absence d'une OMF, l'OCDE et l'ONU sont les organisations internationales¹⁷⁵² à vocation mondiale existantes.

Elles sont, sans doute, les acteurs de l'élaboration des normes fiscales internationales. Elles possèdent des organes de prise de décision pour l'élaboration des normes, et de discussions sur les problèmes fiscaux internationaux.

B. L'ONU et l'OCDE

856. **Crise de légitimité des organisations internationales existantes.** L'OCDE et l'ONU sont des organisations internationales largement reconnues sur les questions fiscales internationales. Ce sont les organisations au sein desquels les standards internationaux étaient élaborés et produits¹⁷⁵³. Toutefois, comme le souligne T. Dubut, *l'exercice de la compétence fiscale de ces Organisations est imparfait*.¹⁷⁵⁴ Il explique que nous assistons à l'émergence des standards internationaux de ces organisations sans qu'il soit approprié de parler d'une *constitutionnalisation du droit fiscal international* »¹⁷⁵⁵. Les critiques convergent à l'idée que la plupart des organisations

¹⁷⁵² Les organisations internationales sont définies comme une association ou de réunion d'États (voir RCADI Charles de Visscher). Elles peuvent être gouvernementales ou non-gouvernementales. Les auteurs identifient successivement l'OCDE, l'ONU, le G20, l'Union Européenne, le Fonds Monétaire Internationale, la Banque Mondiale ; Il y a aussi, les organisations de la société civile, les associations des administrations fiscales comme le CREDAF, la CIAT, l'ATAF, le SGATAR. Pour plus de détails sur les acteurs d'un cadre mondial sur les normes fiscales internationales, voir : Satoru ARAKI, « Un nouveau cadre mondial d'élaboration et mise en œuvre des normes fiscales internationales », *Dr. Fiscal*, 2017, N°20, Étude 302. V. aussi Elio PALMITESA, « The Major Players in Recent and Future Tax Policy », in Raphael PETRUZZI and Karoline SPIES (Eds.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, Vienna: Linde, 2014, p. 27-60.

¹⁷⁵³ Sur l'idée de fabrication de normes et de création du droit, les internationalistes, du moins de tradition juridique française ont plutôt tendance à appréhender la création du droit par la théorie des sources formelles. Ce faisant, le processus préparatoire comme la fixation d'objectifs, le choix de concepts juridique à insérer dans le tissu normatif sont des moments importants de l'élaboration du droit. Il semble que ce sont des exigences constitutionnelles mais qui tendent à être négligé voire rejeté. C'est pour cette raison que l'exercice de la compétence fiscale par les organisations internationales, notamment de l'OCDE et de l'ONU est considéré comme imparfait. Pour une analyse globale, voir Thomas DUBUT, « La formation des standards en matière fiscale par les organisations internationales : émergence progressive d'un constitutionnalisme fiscal global ? », in A. PETERS et al.(dir.), *Les acteurs à l'ère du constitutionnalisme global*, Société de législation comparée, 2014, Vol. 35, p. 97-111.

¹⁷⁵⁴ Voir Thomas DUBUT, « La formation des standards en matière fiscale par les organisations internationales : émergence progressive d'un constitutionnalisme fiscal global ? », *op.cit.*, p.97-111. V. aussi : Thomas Dubut, « Le juge constitutionnel et les concepts. Réflexions à propos des « exigences constitutionnelles », *Revue française de droit constitutionnel*, 2009, Vol.4, N° 80, p.749-764.

¹⁷⁵⁵ Voir Thomas DUBUT, *op.cit.*, p.97-111 ; Thomas Dubut, *art.cit.*, p. 749-764. D'autre auteur s'y était intéressé, pour les organisations internationales : Jean-Marc COICAUD, « International organizations, the evolution of international politics, and legitimacy », in J.-M COICAUD and Veijo HEISKANEN (eds), *The Legitimacy of International Organizations*, United Nations University Press, 2001, p. 545-546. "international organization must

internationales souffre de légitimité¹⁷⁵⁶ soit au regard de leur fonctionnement, c'est-à-dire par rapport à la transparence et à la démocratie ; soit par rapport à leurs objets respectifs, c'est-à-dire les finalités ; soit encore quant à leur mode d'intervention, c'est-à-dire, leurs efficacités et leurs conditionnalités.

1. Le premier acteur : l'OCDE

857. L'OCDE est un acteur doté d'une structure puissante. Ses travaux exercent une influence déterminante sur la pratique des États, dans notre étude, sur les sujets fiscaux internationaux, et notamment en matière de prix de transfert. Nous verrons que l'Organisation dispose d'organes importants lui permettant de disposer d'une légitimité internationale en terme d'efficacité. fen développements.

858. **Organisation dotée de structures importantes.** L'Organisation est un lieu de production importante de normes internationales.¹⁷⁵⁷ Son pouvoir normatif est décrit aux articles 5, 6 et 12 de la Convention de 1960 et précisé au Règlement de procédure (art. 18).¹⁷⁵⁸ L'Organisation présente divers atouts liés à sa structure (organes représentatifs des États) et à ses expertises sur les questions très techniques et de portée mondiale (i). Cependant, elle a un blocage au niveau de sa représentativité (ii).

859. **L'efficacité de son organe de prise de décision.** Le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE est un organe intergouvernemental qui offre l'expertise technique de ses pays membres. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE joue un rôle clé dans la formulation et la mise en œuvre du programme de politique fiscale internationale. Il est soutenu par le Centre de politique et d'administration fiscales.

860. Le Centre de politique et d'administration fiscales (CPAF) est l'organe pivot des travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal. Il fournit l'expertise et l'appui au Comité des Affaires fiscales et à ses organes subsidiaires, composé de représentants des administrations fiscales des États membres et aux travaux duquel prennent également part certains États non-membres. Le Centre de politique et d'administration fiscales (CPAF) regroupe quelque 155 fonctionnaires internationaux au sein d'une équipe de travail multiculturelle et pluridisciplinaire, comptant des économistes, des experts en droit fiscal, des analystes politiques, des statisticiens ainsi que des personnels administratifs.¹⁷⁵⁹

successfully take up four major challenges to be actors of strategic importance to international constitutionalism in the making

¹⁷⁵⁶ Cité par : Béatrice MARRE, « La gouvernance mondiale, produit inattendu de la mondialisation ? : Réflexions sur l'architecture internationale », *Revue politique et parlementaire*, 2005, N°1035, p.125-148. V. aussi : le rapport parlementaire de Béatrice MARRE n° 2477, XIe législature : « Vers une démocratie planétaire ».

¹⁷⁵⁷ Entendu au sens strict, un effet normatif désigne une action créatrice de règles de droit. Sur l'aptitude de l'OCDE à générer des normes, standards, codes, guidelines et best practices, voir : SFDI, *Le pouvoir normatif de l'OCDE*, Editions Pédone, Paris, p.13. L'OCDE est un lieu d'élaboration de normes techniques dont l'utilisation peut ensuite être prescrite par le Conseil, ce qui établit un lien formel entre standards techniques et droit international. Sur les interactions entre la normalisation et le droit international, voir : Laurence BOSSON DE CHAZOURNES, « Normes, standards et règles en droit international », in Estelle BROSSET et Ève TRUILHE-MARENGO, *Les enjeux de la normalisation technique internationale*, La Documentation française, Paris, 2006, p.43-56 ; Allison CHRISTIANS, « Hard Law & Soft Law in International Taxation », *Wisconsin International Law Journal*, 2007, Vol. 25, N° 2, p.325 et s.

¹⁷⁵⁸ Il est indiqué que l'OCDE peut par accord mutuel des pays membres, prendre des décisions, qui, sauf disposition différente lient tous les membres et faire des recommandations aux Membres. Elle peut également exprimer des vœux à des États non membres et à des organisations. En effet, l'OCDE a privilégié l'instrument non contraignant à l'obligatoire. L'OCDE a favorisé l'adoption de ce qu'on l'appelle « *soft law* ». Toutefois, cette faible portée juridique ne veut pas dire que la contribution de l'OCDE à l'élaboration du droit international et d'approches nationales est insignifiante. En effet, les normes adoptées par l'OCDE se sont mondialisées. Voir. Bernard COLAS, *L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement*, Thèse, Paris, Éditions OCDE, 2012.

¹⁷⁵⁹ OCDE, *Les travaux de l'OCDE sur le domaine fiscal*, éd. OCDE, Paris, 2018-2019, p.52.

861. **Les activités fiscales importantes.** La richesse des travaux de l'OCDE dans le domaine de la coopération fiscale internationale est bien connue. L'importance des travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal sont démontrées par ses capacités à l'élaboration de normes et d'instruments juridiques multilatéraux. L'Organisation a développé un corpus important d'instruments juridiques composés de droit dur (les décisions, les traités) et de droit mou (les recommandations, les guidelines)¹⁷⁶⁰. En outre, l'Organisation produit et publie des statistiques exhaustives qui constituent un outil indispensable pour les responsables de la politique fiscale du monde entier. Elle constitue une plateforme de dialogue mondial notamment à travers le Forum mondial de l'OCDE sur les conventions fiscales et les prix de transfert, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales¹⁷⁶¹. Et enfin, l'Organisation participe aux efforts engagés aux côtés des pays en développement afin de s'assurer que ces derniers disposent des ressources nécessaires pour adapter leurs systèmes fiscaux à leurs propres besoins.

862. **La diffusion mondiale de ces normes.** Les normes produites à l'OCDE n'ont pas de valeur contraignantes¹⁷⁶². Toutefois, on peut constater que ses normes se sont propagées facilement et se diffusent mondialement. A titre d'illustration, on peut citer¹⁷⁶³ : le « principe de pleine concurrence » développé sous l'égide de l'OCDE¹⁷⁶⁴ ; les Principes applicables aux prix de transfert mis à jour régulièrement, dont la version plus récente est de 2017 ; le paquet de mesures BEPS et le cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS ; le Modèle de convention fiscale de l'OCDE mis à jour régulièrement dont la version plus récente date de 2017, qui constitue la base de plus de 2 600 conventions fiscales bilatérales ; la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale laquelle réunit 120 pays ; la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices laquelle réunit 80 pays, etc.

863. L'OCDE envisage d'être une plateforme d'échanges et de dialogue mondial en ce qui concerne la coopération fiscale internationale. A ce titre, nous pouvons citer les influences considérables de l'OCDE sur : le forum mondial de l'OCDE sur les conventions fiscales et le prix de transfert¹⁷⁶⁵, lequel constitue

¹⁷⁶⁰ Le recueil des instruments juridiques de l'OCDE comprend les textes de tous les instruments juridiques adoptés dans le cadre de l'OCDE : il comprend 249 instruments juridiques, 25 décisions, 174 recommandations, 27 déclarations lesquelles décomptes 37 instruments juridiques en matière fiscale 35 recommandations en matière fiscale (en vigueur), 2 déclarations en matière fiscales (en vigueur). <https://legalinstruments.oecd.org/fr/>.

¹⁷⁶¹ A ce jour, 150 pays sont membres du Forum. Voir : www.oecd.org/tax/transparency.

¹⁷⁶² Hervé ASCENCIO, « Les normes produites par l'OCDE et les formes de normativité », in Hervé Ascensio & Nicola Bonucci, (eds), *Le pouvoir normatif de l'OCDE*, Paris, éd. Pédone, 2014.

¹⁷⁶³ Voir ANNEXE 8 : Les travaux fiscaux de l'OCDE en chiffres, p.7. in OCDE, « Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal », éd. OCDE, Paris, 2019, p. 56. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>

¹⁷⁶⁴ Cf. Partie I – Titre I – Chapitre I de cette thèse.

¹⁷⁶⁵ Son objectif est de présenter les travaux en cours dans le domaine des conventions fiscales et des prix de transfert ; de faire participer les économies non membres aux discussions sur ces travaux ; de recevoir leur contribution avant que les travaux soient finalisés et d'assumer la mise en œuvre et l'élargissement d'un consensus sur l'application des réglementations fiscales internationales afin de faire en sorte que ces règles soient appliquées d'une manière correcte et cohérente. » Participants désignés : Ouvert à tous les pays Membres Observateurs Régulier (Non-Membres) : Inde, Fédération de Russie, République populaire de Chine, Afrique du Sud, Argentine Observateurs ad hoc : Brésil, Colombie, Indonésie Et plus que 120 économies non-OCDE invités à chaque réunion. OCDE, *Répertoire des organes de l'OCDE*, Éditions OCDE, 2012, p.294.

un élément de dialogue du dialogue entre l'OCDE et les économies non-membres ; le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ; et l'initiative africaine.¹⁷⁶⁶

864. Outre son activité normative qui lui permet d'influencer le droit international et les droits nationaux, l'OCDE exerce une activité d'expertise.¹⁷⁶⁷

865. La facilité pour l'OCDE de disposer des expertises de ses États membres. L'une des caractéristiques de l'OCDE est d'appuyer son activité normative et de suivi sur la collecte et l'analyse de données statistiques solides. Les données fiscales collectées servent par ailleurs à l'analyse des politiques économiques nationales menée périodiquement, sous la forme d'un examen par les pairs, par le Comité d'examen des situations économiques et des problèmes de développement¹⁷⁶⁸. Il y a également le programme d'assistance technique pour les pays en développement. A ce titre, on peut citer le programme « Inspecteur des Impôts sans frontières » (IISF). L'initiative OCDE/PNUD Inspecteurs des impôts sans frontières est un programme dynamique qui aborde sous un angle nouveau l'assistance aux pays en développement : des experts apportent un soutien concret aux administrations des pays bénéficiaires sur des dossiers de vérification d'entreprises multinationales, assurant un transfert de compétences.¹⁷⁶⁹

866. Le programme IISF. Il s'agit d'un projet conjoint entre l'OCDE et le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD). L'initiative IISF a vocation à faciliter la mise en œuvre de programmes ciblés d'assistance en matière de vérification fiscale dans des pays en développement de toutes les régions du monde, et pendant lesquels les experts fiscaux fournissent des conseils sur les mesures susceptibles d'être prises par les administrations fiscales des pays en développement concernées. Selon S. Abdelghani¹⁷⁷⁰, « 3 programmes IISF ont été menés à leur terme, notamment en Albanie, en Colombie et au Sénégal. Et 28 programmes IISF sont en cours notamment, au Botswana, au

¹⁷⁶⁶ L'Initiative africaine est un programme initialement lancé pour une période de trois ans (2015-2017). Elle s'appuie sur ses pays membres africains, ainsi que sur l'ATAF (l'African Tax Administration Forum), le Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), l'OCDE, le Groupe de la Banque mondiale, le ministre français des Affaires étrangères et le ministère britannique du Développement international, pour promouvoir la transparence fiscale et l'échange de renseignements en Afrique pour lutter contre la fraude fiscale et l'ensemble des flux financiers illicites. Son mandat a été renouvelé pour trois ans (2018-2020) à l'occasion de la réunion du Forum mondial organisée à Yaoundé en novembre 2017 pour lui permettre de définir de nouvelles étapes et de nouveaux objectifs concrets dans la mise en œuvre des normes internationales de transparence, et de mettre en place des programmes d'assistance technique centrés sur le renforcement des capacités, en coordination avec les principales organisations africaines. La déclaration ministérielle de Yaoundé, signée à ce jour par 21 pays africains, est un appel à l'action lancé aux pays africains pour les inviter à s'associer au mouvement de coopération internationale renforcée engagé dans le cadre des actions du Forum mondial et à en bénéficier. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>.

¹⁷⁶⁷ Voir en Annexe 8. La priorité aujourd'hui est de relever les défis posés par la transformation numérique de l'économie, et c'est l'un des domaines où l'approche collaborative adoptée par le Cadre inclusif peut être le mieux mise à profit pour trouver une solution pérenne et fondée sur le consensus. Cette coopération sans précédent en matière fiscale ouvre de nouvelles perspectives de renforcement de la participation des pays en développement aux débats sur les politiques fiscales internationales et aux institutions qui les animent, mais la pleine réalisation de ces possibilités s'accompagne aussi de nouveaux défis. Pour que les pays puissent mobiliser leurs propres ressources, ils doivent impérativement être associés à cet important dialogue et posséder les compétences et les moyens nécessaires pour utiliser ces nouveaux outils. OCDE, *Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal, 2018-2019*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>

¹⁷⁶⁸ OCDE, *Collecter et analyser les données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, Éditions OCDE, 2015.

¹⁷⁶⁹ Selon l'OCDE, cette initiative a permis de recouvrer 414 millions USD de recettes supplémentaires moyennant un coût inférieur à 4 millions USD. OCDE, *Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal, 2018-2019*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>. (consulté en août 2019).

¹⁷⁷⁰ Samia ABDELGHANI, « L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières au service de la mobilisation des ressources intérieures », *REIDF*, 2018, N°1, p.103 et s.

Cambodge, au Cameroun, au Costa Rica, en Egypte, en Éthiopie, en Géorgie, au Ghana, en Jamaïque, au Kenya, au Lesotho, au Libéria, au Malawi, au Nigéria, en Ouganda, au Pérou, au Rwanda, en République démocratique du Congo, au Sénégal, au Sri Lanka, au Vietnam, en Zambie et au Zimbabwe ». L'assistance IISF couvre différents domaines techniques (évaluation des risques fiscaux ; techniques d'enquête; prix de transfert ; sous-capitalisation ; valorisation d'actifs; accords préalables de prix de transfert ; etc.) et peut porter sur divers secteurs d'activité (industrie extractive; télécommunications ; banque; assurance; tourisme; commerce électronique; etc.) selon les besoins spécifiques exprimés par les pays en développement¹⁷⁷¹.

867. La plateforme de collaboration en matière fiscale. Cette initiative met à profit les forces spécifiques à chacune de ces organisations – à savoir l'expertise de l'OCDE dans le domaine fiscal et la présence sur le terrain du PNUD dans les pays en développement – pour aider les pays dans le renforcement de leurs capacités de vérification fiscale¹⁷⁷². Par ailleurs, l'OCDE a développé de vastes partenariats avec des organisations variées, ainsi que les pays en développement non-membres de l'Organisation¹⁷⁷³.

868. Évolutions au sein de l'OCDE : une stratégie d'ouverture aux pays non-membres

L'activité du Centre de politique et d'administration fiscales (CPAF) a considérablement évolué ces dernières années, a déclaré Pascal Saint Amans, le directeur du CPAF.¹⁷⁷⁴ Ce dernier ajoute la raison est évidente : « Conséquence de l'essor de la mondialisation, la fiscalité internationale comporte des enjeux qui s'étendent au-delà de la zone OCDE, ce qui a conduit le CPAF à intensifier son dialogue avec les pays en développement. »¹⁷⁷⁵ Pour conséquence, un nombre croissant de pays en développement sont désormais associés aux travaux de l'OCDE, et participent sur un pied d'égalité aux côtés des pays membres au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le Forum mondial) et au Cadre inclusif OCDE/G20 (le Cadre inclusif) sur le BEPS, et puissent faire entendre leur voix pour influencer sur la création et la mise en œuvre de nouvelles normes fiscales internationales.

Toutefois, force est de constater que l'OCDE désigne par la composition de ses États membres « le club des pays riches » et son organe de prise de décision est néanmoins limité à ses pays membres.¹⁷⁷⁶

¹⁷⁷¹ *Ibidem*.

¹⁷⁷² En 2016, l'OCDE, le FMI, le Groupe de la Banque mondiale et les Nations Unies – autrement dit les principales organisations internationales intervenant dans le domaine de la fiscalité – ont joint leurs efforts pour créer la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales. Cette plateforme offre un cadre pour la tenue d'échanges réguliers concernant la conception et la mise en application de normes fiscales internationales, le renforcement des capacités et l'élaboration d'orientations conjointes. Elle permet également aux organisations partenaires d'échanger sur leurs activités et de porter les questions importantes à l'attention du Cadre inclusif.

¹⁷⁷³ Partenariats solides avec les organisations fiscales régionales, par le biais notamment du soutien accordé à l'ATAF depuis sa création en 2009 ; Participation en qualité de membre à la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (avec le FMI, l'ONU et la Banque mondiale) ; Étroite collaboration et travaux menés conjointement avec le Comité d'experts des Nations Unies et ses sous-comités ; Création d'un partenariat entre l'Initiative africaine du Forum mondial et les pays africains pour piloter l'échange de renseignements en Afrique ; Groupe de travail sur la fiscalité et le développement : seule instance multipartite réunissant des pays développés et en développement, ainsi que des représentants des entreprises et de la société civile autour des enjeux de fiscalité et de développement ; Liens étroits de collaboration avec le Comité d'Aide au développement (CAD) aux fins de coopérer sur l'analyse des questions de fiscalité et de développement. Voir OCDE, Les travaux de l'OCDE dans le domaine de la fiscalité et du développement, Éditions OCDE, 2019, p.5.

¹⁷⁷⁴ <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/brochure-ocde-fiscalite-et-developpement.pdf>

¹⁷⁷⁵ *Id.*

¹⁷⁷⁶ Thomas DUBUT, *op.cit.*, p.97-111.

a. Les travaux de l'OCDE représentent des intérêts partiels

869. L'OCDE est le « club des pays riches¹⁷⁷⁷ » : L'OCDE est une organisation qui réunit 36 États membres.¹⁷⁷⁸ La Lituanie est le dernier pays à avoir adhéré à l'Organisation. En passant de 20 à 36 membres, le profil économique et géographique des États membres s'est un peu diversifié. Néanmoins, elle représente très majoritairement des pays occidentaux développés. C'est pour cette raison qu'elle est désignée le *club des pays riches*.

870. Il semble juste de constater que les actions de l'OCDE sont certes internationales mais elles visent surtout les intérêts de ses États membres.¹⁷⁷⁹ (Nous y reviendrons dans la section II sur le BEPS). Il convient à titre liminaire de mentionner l'influence *très considérable* du G20 sur les orientations des politiques des actions de l'OCDE.¹⁷⁸⁰ Cela suppose que les intérêts des pays émergents et des pays en développement ne constituent pas une priorité.

b. Un problème de représentativité de l'intérêt général

~~871.~~ Nous venons de le constater, l'OCDE est une organisation dont l'intérêt général de ses travaux est parfois questionné. En effet, aucun pays en développement n'est actuellement membre de l'Organisation. En outre, son organe de prise de décision représente des intérêts partiels, soulève M. Dubut¹⁷⁸¹. Cela pose une problématique de légitimité de l'Organisation, notamment dans la mesure où l'OCDE prétend occuper la place de la gouvernance globale.¹⁷⁸² Hervé Ascencio ajoute que « L'OCDE prétend être le hub de la gouvernance mondiale ». D'après certains auteurs¹⁷⁸³, l'ambition mondiale de l'OCDE est de prétendre être une organisation globale.

2. Le deuxième acteur global : l'ONU

872. L'ONU est la plus grande enceinte pour débattre des grandes questions économiques et sociales, et particulièrement de la coopération en matière fiscale internationale ainsi qu'en matière de prix de transfert. Le Conseil économique et social des Nations unies, souvent désigné par son sigle anglais ECOSOC, soit *Economic and Social Council* est un des six organes principaux de l'ONU¹⁷⁸⁴. Il est placé

¹⁷⁷⁷ Agnès GAUTIER-AUDEBERT, « Organisation de Coopération et de développement Économique », *JCI. Droit International*, 2009, Fasc. 160, p.40.

¹⁷⁷⁸ Allemagne Australie Autriche Belgique Canada Chili Colombie Corée Danemark Espagne Estonie États-Unis Finlande France Grèce Hongrie Irlande Islande Israël Italie Japon Lettonie Lituanie Luxembourg Mexique Norvège Nouvelle-Zélande Pays-Bas Pologne Portugal République slovaque République tchèque Royaume-Uni Slovénie Suède Suisse Turquie. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>

¹⁷⁷⁹ A ne citer ici par exemple que la définition de l'OCDE trop partielle des paradis fiscaux permettant à ses pays membres de ne pas apparaître sur la « liste noire ». Les critères plus complets devant être au nombre de cinq. <<http://www.stopparadisfiscaux.fr/les-pfi-c-est-quoi/les-paradis-fiscaux/article/definition-et-caracteristiques-des>> consulté en mai 2019.

¹⁷⁸⁰ Le G20 valide les mesures BEPS en Octobre 2015 ; en début septembre 2016, le G20 a validé les critères élaborés par l'OCDE pour établir une « liste noire » des paradis fiscaux. Le G20 prend la décision sur la question d'échanges de renseignements dans le mandat du Forum mondial. voir : Per OLAV Gjestei, « Le Rôle du Forum Mondial de l'OCDE et l'exemple des pays nordiques », *Revue Dr. Fiscal*, 2016, N°48, 605. Cet article se concentre essentiellement sur les facteurs politiques ayant influencé les travaux du Forum mondial et les négociations nordiques.

¹⁷⁸¹ V. Thomas DUBUT, *op.cit.*, p. 97-111.

¹⁷⁸² R. MAHON et S. MCBRIDE, *The OECD and Transnational Governance*, University of British Columbia Press, 2008, p.6.

¹⁷⁸³ SFDI, *Le pouvoir normatif de l'OCDE*, éd. Pédone, Paris, 2011, p.34.

¹⁷⁸⁴ Depuis 1997 Kofi Annan a engagé plusieurs trains de réformes touchant la gestion interne de l'ONU, la coordination entre les différentes composantes du système des Nations Unies, la coopération avec les institutions financières internationales et le fonctionnement des opérations de maintien de la paix. La réforme

sous l'égide de l'Assemblée générale des Nations unies¹⁷⁸⁵ et a un rôle consultatif concernant les questions de coopération économique et sociale internationale.

873. **Rôle réduit de l'ECOSOC.** En 2005, il a été indiqué que le Conseil économique et social (ECOSOC) n'est plus le lieu central d'impulsion et d'orientation pour le développement, et a vu son rôle et son influence se réduire au fil des années, notamment au profit des institutions de Bretton Woods, mais aussi du G7/8 et de l'OCDE¹⁷⁸⁶. P. Teixeira indiquait que¹⁷⁸⁷ « sa taille (composée de 54 membres), sa culture institutionnelle et ses méthodes de travail constituent autant de freins à une véritable revitalisation même si on a cherché au cours des dernières années à rationaliser son ordre du jour et à développer le dialogue avec les institutions de Bretton Woods ».

D'évidence, la structure de cet organe est moins importante que celle de l'OCDE. Le Groupe spécial d'experts des Nations Unies comprend environ 25 représentants des pays en développement et des pays développés.¹⁷⁸⁸

874. L'ONU préfigure l'enceinte politique représentative de gouvernance économique et sociale, ici dans notre étude, pour débattre des grandes questions en matière de coopération fiscale internationale. Les travaux des Nations reflètent des points vus équilibrés entre les pays développés et les pays en développement. Le Comité d'experts des Nations Unies est composé par des représentants des pays de l'OCDE et des pays émergents et en développement. Le Comité possède une expertise particulière sur les relations entre pays développés et pays en développement en matière de conventions fiscales.

L'ONU est une Organisation de représentativité plus globale. L'ONU réunit 193 États-membres, incluant la majorité des pays en développement. En effet, seule l'enceinte des Nations Unies peut offrir la portée universelle souhaitée dans le cadre d'une Convention qui s'appuierait cependant sur les travaux faits par l'OCDE.¹⁷⁸⁹

875. Cependant, d'après M. Chrétien, l'universalité de l'ONU est plus virtuelle qu'actuelle.¹⁷⁹⁰ La référence est peut-être faite à la divergence des pratiques des États au sein de l'Organisation ; à ne citer que ceux des économies émergentes dans le Chapitre 10 du Manuel Pratique en matière de prix de transfert. Le chapitre 10 (la partie D dans la version récente) du manuel des Nations Unies fait valoir le point de vue des pays émergents de manière extrêmement claire, notamment dans une partie du

est nouveau à l'ordre du jour en 2005, considérée comme restreinte car les propositions ne concernaient que les organes délibératifs et décisionnels et ne prévoyaient pas de restructurer en profondeur le système opérationnel des Nations Unies. Cité dans Pascal TEIXEIRA, « 2005 : année cruciale pour les Nations unies », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1035, p.24.

¹⁷⁸⁵ Les organes délibératifs et décisionnels de l'ONU *stricto sensu* sont composés de l'Assemblée Générale, du Conseil de Sécurité, du Conseil Économique et Social Commission des droits de l'homme. Pascal TEIXEIRA, « 2005 : année cruciale pour les Nations unies », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1035, p.23-33.

¹⁷⁸⁶ Pascal TEIXEIRA, « 2005 : année cruciale pour les Nations unies », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1035, p.29.

¹⁷⁸⁷ Ibid.

¹⁷⁸⁸ Claude RUCZ, « Organisation des Nations Unies (ONU) : Conseil Économique et social », *JCI. Droit International*, 2009, Fasc. 121-20, <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf> V. aussi Caroline SILBERZSTEIN, « Nations Unies 10^{ème} session d'Experts sur la Coopération internationale en matière Fiscale », *RDF*, 2014, n° 47, act 582.

¹⁷⁸⁹ ASSEMBLÉE NATIONALE, Rapport de M. Alain BOCQUET : Commission des Finances, de l'Économie Générale et du contrôle budgétaire sur la proposition de résolution européenne pour une Conférence des Parties (COP) de la Finance Mondiale, l'harmonisation et la justice fiscale. N°4418, 25 Janvier 2017, p.43 et suiv.

¹⁷⁹⁰ Maxime CHRÉTIEN, « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États », *RCADI*, vol. 86, 1954, p.19.

Manuel qui recense des prises de position de pays tels que la Chine, l'Inde, le Brésil, le Mexique, et l'Afrique du Sud.

a. Les travaux réalisés par l'ONU en matière fiscale

876. Les Nations Unies ont une expérience de longue date en matière de conventions fiscales et de prix de transfert, en particulier. Le Comité a pris d'importantes initiatives en faveur des pays en développement.

Prenant acte des préoccupations propres aux pays en développement, le Comité d'experts des Nations Unies pour la coopération internationale en matière fiscale « a pris note de la proposition d'établir un manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert pour les pays en développement ». Un premier rapport a été publié en octobre 2012. Une révision du manuel des Nations Unies sur les prix de transfert, avec addition de nouveaux chapitres a été publiée en 2017. Le programme d'action d'Addis-Abeba est un agenda des Nations Unies pour l'horizon 2030 dans le cadre du Développement Durable. Nous y reviendrons.

D'évidence, nous pouvons constater que les moyens de l'ONU sont moins importants que ceux de l'OCDE. Comme le souligne l'avis du CESE¹⁷⁹¹, l'ONU ne joue pour l'instant qu'un rôle marginal en matière de fiscalité. L'organe technique semble être dépourvue de moyens car son Comité ne se réunit qu'une fois par an, ce qui n'est pas le cas pour l'OCDE¹⁷⁹².

b. La force amoindrie de ses organes d'intervention de l'ONU¹⁷⁹³

877. **La carence de l'organe décisionnel.** Il convient de constater que l'organe de prise de décision de l'ONU n'a pas le mandat des gouvernements. Le Comité d'experts de l'ONU sont des experts indépendants, exerçant à titre personnel, et ne représente pas les États membres. Par conséquent, les décisions prises par l'Organe de l'ONU n'est pas représentative de ses États-membres. Dans le même étude, Dubut a observé cette prise de décision non représentative au sein de l'ONU¹⁷⁹⁴.

Dans l'exercice de la compétence fiscale internationale, et essentiellement de la coopération fiscale internationale, la conclusion de Michel Aujean, ancien directeur des analyses et politiques fiscales de la Commission Européenne, nous semble légitime : « Nous faisons face aujourd'hui à une impasse institutionnelle. »¹⁷⁹⁵ En effet, l'OCDE n'est pas universellement illégitime. A l'inverse, l'ONU est l'essence de la coopération car elle peut produire un traité mais elle n'est pas efficace. »¹⁷⁹⁶ Nous aborderons dans le paragraphe suivant la coopération entre les organisations internationales. A cet effet, une nouvelle Organisation dénommée, « International Tax Dialogue (ITD) », laquelle rassemble l'OCDE, l'ONU, le FMI, la Banque Mondiale, a été créée. L'idée repose sur la mise en place d'un organe de dialogue institutionnel qui soit cohérent et capable de fédérer et d'organiser le dialogue entre les organisations existantes.

§ 2. La position dominante de l'OCDE vs la position alléguée de l'ONU

Nous essaierons de démontrer la position dominante de l'OCDE et inversement la position réduite de l'ONU suite à l'affaiblissement de ses moyens.

¹⁷⁹¹ Assemblée Nationale, Rapport de M. Alain BOCQUET : Commission des Finances, de l'Économie Générale et du contrôle budgétaire sur la proposition de résolution européenne pour une Conférence des Parties (COP) de la Finance Mondiale, l'harmonisation et la justice fiscale. N°4418, 25 Janvier 2017, p.43 et suiv.

¹⁷⁹² Pour plus de développements sur ce sujet, voir : Thomas DUBUT, *op.cit.*, p.103-106.

¹⁷⁹³ Pour plus de développements sur ce sujet, voir : Thomas DUBUT, *op.cit.*, p.106-110.

¹⁷⁹⁴ V. Thomas DUBUT, *op.cit.*, p. -97-111.

¹⁷⁹⁵ (Mise en évidence par nos soins) P. Lamy, G. Monsellato, M. Aujean, J. Pellefigue et G. de Vogüe, « Fiscalité des entreprises en 2025 : concurrence, confits ou coopération », *RDF*, 2015, N°41, 617.

¹⁷⁹⁶ Ibid.

A. Le refus de l'approche unitaire globale par l'OCDE...

878. **Le principe de pleine concurrence est le seul standard crédible, selon l'OCDE.** Force est de constater que l'OCDE maintient le principe de pleine concurrence comme le seul standard crédible, et affirme qu'aucune autre alternative consensuelle ne se dégage actuellement sur le plan international pour régir pour la fixation des prix des transactions intragroupes. L'Organisation énonce dans le chapitre 1 des lignes directrices en matière de prix de transfert que « les pays membres de l'OCDE continuent de penser que le principe de pleine concurrence doit régir l'évaluation des prix de transfert entre entreprises associées. »¹⁷⁹⁷

En ce sens, les déclarations de Jeffrey Owens, ancien directeur du Centre for Tax Policy and Administration à l'OCDE indique que : « *we should be very cautious about replacing a well established institutional face with an untried visage. Rather, our efforts should continue to focus on making the existing systems work more effectively.* »¹⁷⁹⁸ Par ailleurs, l'auteur indiquait l'impératif nécessité de ne disposer que d'un seul standard pour les multinationales afin de réduire le risque de double imposition internationale¹⁷⁹⁹.

879. En outre, Pascal Saint-Amans, actuel directeur du centre de politique et d'administrations fiscales (CTP), précise que « *si le projet BEPS constitue bien le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle, il ne remet jamais en cause les principes fondamentaux qui structurent le système fiscal international hérité du XXe siècle (par exemple le principe de pleine concurrence ou le critère de l'établissement stable)* »¹⁸⁰⁰. À ce stade de l'analyse, le constat logique qui en découle est donc naturellement le refus de la TU par l'OCDE et le G20.

880. **Opposition des pays de l'OCDE de mettre en œuvre l'approche unitaire globale.** L'OCDE et ses pays membres rejettent la taxation unitaire. L'OCDE précise que « *les pays membres de l'OCDE n'acceptent pas (l'approche unitaire globale) et considèrent que cette approche n'est pas une alternative réaliste au principe de pleine concurrence* ».¹⁸⁰¹ Les raisons du refus semblent basées sur deux arguments : les difficultés administratives¹⁸⁰² et l'impossibilité d'une coopération internationale.

881. L'OCDE déclare que « Le passage à un système de répartition globale selon une formule établie 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. » *c.f.* para 1.24. Nous pouvons distinguer deux aspects dans cette position de l'OCDE : premièrement, une opposition de principe au sein de l'OCDE, rejetant volontairement toute possibilité d'examiner sérieusement les possibilités de la taxation unitaire soit parce qu'elle présente une menace pour les États de l'OCDE soit car cette approche n'a pas été développée au sein de l'OCDE¹⁸⁰³.

¹⁷⁹⁷ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Paras. 1.14 et suiv.

¹⁷⁹⁸ Jeffrey OWENS, « Should the Arm's Length Principle Retire ? », *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, 2005.

¹⁷⁹⁹ *Ibid.* L'auteur cite : « The overwhelming need for MNEs in the 21st century is to have one single international standard in order to reduce the incidence of double taxation. »

¹⁸⁰⁰ Pascal SAINT-AMANS et Éric ROBERT, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIe siècle », *Dr. fisc.*, 2015, n° 49, 709.

¹⁸⁰¹ OCDE, « Principes OCDE, 2017 », Paras. 1.21 et suiv.

¹⁸⁰² Pour l'OCDE, les contraintes majeures de l'approche unitaire globale semblent les difficultés de l'application de sa mise en œuvre. (*cf.* para 1.22 et suiv. : « la préoccupation majeure que suscite (l'approche unitaire globale) tient à la difficulté de mettre en œuvre ce système ... »).

¹⁸⁰³ La thèse de B. Colas peut être instructive dans ce sens où il écrivait que : « des divergences entre pays Membres de l'OCDE et de la compétition interétatique existent. (...) Les informations internes de l'Organisation qui font état de ces divergences sont en principe confidentielles et ne peuvent être citées dans un document public avant l'expiration d'une période de trente ans. Cependant, il n'est de secret pour personne que les États-Unis sont à l'origine de nombreuses initiatives de l'OCDE et y exercent une influence prépondérante. Quant aux

Deuxièmement, cette opposition peut être le reflet de la divergence d'intérêts des États qui entrent en conflits. Néanmoins, il est permis de penser que l'OCDE s'autolimité volontairement à restreindre la portée de la coopération fiscale internationale. En ce sens, elle tend à redéfinir le champ d'application de la coopération fiscale internationale. Nous concentrerons notre développement ultérieur sur cette notion. Le lecteur comprendra que cette étude contient le facteur politique, car c'est ici qu'il entre en jeu et cristallise l'opposition entre le maintien du principe de pleine concurrence et la transposition d'une nouvelle approche de répartition globale.

1. Le pouvoir d'influence de l'OCDE en défaveur de la taxation unitaire

882. L'influence considérable de l'OCDE sur les questions fiscales internationales est connue. Elle a des caractères techniques, politiques et administratifs.

883. **Sur l'influence technique** : L'OCDE dispose des expertises techniques de ses pays membres. Les travaux de l'OCDE ont une place très importante dans la création des normes fiscales internationales, désignés comme du *droit mou* ou *soft law*.¹⁸⁰⁴ Ce rôle de créateur de droit mou permet à l'OCDE d'être à l'initiative de nombreuses propositions reprises par les États membres ou associés dans le cadre de sommets mondiaux type G20.¹⁸⁰⁵ À titre d'illustration, le Projet BEPS¹⁸⁰⁶ est un projet de l'OCDE et du G20 lequel a un impact mondial et lequel renforce le rôle de l'OCDE dans la nouvelle coopération fiscale internationale¹⁸⁰⁷ en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. D'autres acteurs comme le FMI, la Banque Mondiale, l'Union Européenne, les organisations fiscales régionales comme le CREDAF, l'ATAF, la CIAT semblent harmoniser avec les normes ou principes que cette Organisation créée. L'OCDE semble devenu aujourd'hui comme le pensent certains, « l'Organisation Fiscale Mondiale informelle », « Informal Tax World Organization »¹⁸⁰⁸.

884. **Sur l'influence politique**. Comme le souligne H. Ascencio¹⁸⁰⁹, le succès de l'action de l'OCDE est directement lié au soutien politique obtenu par ses travaux au plus haut niveau. Le caractère politique prononcé du mandat du G20 à l'OCDE explique que les principes ou normes élaborées à l'OCDE soient présentées comme le consensus international.

pays de la Communauté européenne, ils jouissent d'une majorité numérique qui leur permet de faire contre-poids, mais utilisent rarement leur puissance pour proposer à l'OCDE d'entreprendre l'élaboration de nouvelles normes. Bernard COLAS, *L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement*, éd. OCDE, 2012, Thèse, p.12.

¹⁸⁰⁴ En effet, l'OCDE est un important organe d'élaboration de processus normatif: la *soft law* et son influence directe sur le droit étatique. Voir Allison CHRISTIANS, « Hard Law & Soft Law in International Taxation », *Wisconsin International Law Journal*, 2007, Vol. 25, N° 2, p.325 et s.

¹⁸⁰⁵ En effet, l'OCDE est un important organe d'élaboration de processus normatif: la *soft law* et son influence directe sur le droit étatique. Voir Allison CHRISTIANS, « Hard Law & Soft Law in International Taxation », *Wisconsin International Law Journal*, 2007, Vol. 25, N° 2, p.325 et s.

¹⁸⁰⁶ L'objectif fondamental est de faire en sorte que les règles fiscales internationales ne facilitent pas le transfert des bénéficiaires d'entreprises hors du pays où les activités économiques réelles se déroulent et où a lieu la création de valeur. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/>

¹⁸⁰⁷ « Dans cette approche nouvelle, la coopération internationale occupe une place centrale dans l'effort coordonné de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale. Elle s'exprime, ou doit s'exprimer, par la participation de chaque juridiction fiscale à un réseau d'accords permettant un échange de renseignements en matière fiscale conforme à la « norme internationale », telle que définie sur la base des travaux effectués dans le cadre de l'OCDE. » V. Union Européenne, « La bonne gouvernance dans le domaine fiscal », *RDF*, 2009, N°24, 360. COM (2009) 201 final, 28 avr. 2009). V. aussi : Bernard CASTAGNEDE et Daniel GUTMANN, « La nouvelle coopération fiscale internationale », *RDF*, 2014, Etude N° 531.

¹⁸⁰⁸ V. Arthur COCKFIELD, « The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges », *Yale Journal of Law and Technology*, Spring, 2006, Vol. 8, p. 136.

¹⁸⁰⁹ Hervé ASCENSIO, Les normes produites à l'OCDE et les formes de normativités, in SFDI, *Le pouvoir normatif de l'OCDE*, éd. Pedone, Paris, 2011, p.80.

a. Grâce à l'appui politique du G20 à l'OCDE

885. Le support politique apparaît clairement dans la feuille de route qui a été donnée par le G20 à l'OCDE. En effet, Pascal Saint-Amans a précisé que « *dès le lancement du projet en 2013, le G20 a convenu que les travaux de l'OCDE ne porteraient pas sur la répartition des droits d'imposition entre les États de la source et de la résidence, mais sur la révision des normes du système fiscal international.*¹⁸¹⁰ Le G20, est considéré par P. Malherbe¹⁸¹¹ comme *le gouvernement économique mondial autoproclamé*. Le G20 fixe l'agenda de l'OCDE et approuve les normes fiscales mondiales, notamment en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale.¹⁸¹² Manuel Montes soutient que les normes fiscales internationales sont des travaux de l'OCDE lesquels sont validés par au préalable par le G20.¹⁸¹³ Cet auteur a commenté que « The G20 itself is another instance of a problematic approach to global economic governance.¹⁸¹⁴

b. Grâce au leadership du G-20

886. En effet, « l'OCDE est le bras armé du G-20 » car c'est à la demande du G20 que l'OCDE a conduit les travaux pour réformer le système fiscal international.¹⁸¹⁵ Les dirigeants du G20 ont entériné le Plan d'action élaboré par l'OCDE. L'ensemble des rapports issus du projet BEPS présenté en octobre 2015 couvre 15 domaines identifiés.

2. Les conséquences du refus de l'OCDE sur le droit fiscal international

887. Les conséquences du refus de la taxation unitaire par l'OCDE sur l'ordre fiscal international peuvent présenter des enjeux à la fois d'ordre technique, juridique¹⁸¹⁶ et financiers¹⁸¹⁷. Mais nous adresserons uniquement les conséquences politiques sachant que notre analyse est essentiellement politique. Le consensus global recherché est une problématique de nature politique (i) ; le risque de délocalisation des normes fiscales internationales est apparent (ii).

3. L'échec du consensus au niveau de l'OCDE et de ses pays membres

888. La première contrainte à la mise en place de la TU se manifeste par le rejet par l'OCDE et de ses pays membres. Il est peut-être utile de rappeler que *la norme internationale actuelle*, sur les prix de transfert a été développée sous l'égide de l'OCDE. Elle consiste à évaluer la base d'imposition pour chaque filiale d'une EMN en se référant au standard international désigné sous l'appellation « principe de pleine concurrence ». Nous avons exposé dans le titre premier que c'est la norme universelle en dépit de ses défaillances théoriques et pratiques. La doctrine OCDE continue ainsi de croire que le

¹⁸¹⁰ Pascal SAINT-AMANS et É. ROBERT, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXI^e siècle », *RDF*, 2015, n° 49, 709.

¹⁸¹¹ Philippe MALHERBE, *Éléments de droit fiscal international*, Bruylant, Belgique, 2015, p.15.

¹⁸¹² *JCI*. Droit International, « Lutte contre l'évasion fiscale internationale – Plan d'action de l'OCDE », Fasc. 3705, 2017, p.9.

¹⁸¹³ Manuel F. MONTES, Conférence « No Taxes, No Development - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

¹⁸¹⁴ Manuel F. MONTES, Conférence « No Taxes, No Development - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

¹⁸¹⁵ <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/>

¹⁸¹⁶ Outre le problème d'ordre technique, sur le plan politique, on est en présence d'une délocalisation de la production de la norme fiscale et d'une confusion des niveaux de pouvoir qui pose un problème de légitimité. Pour plus de détails, voir Thierry LAMBERT, « La refondation du droit fiscal international », *REIDF*, 2016, p.407.

¹⁸¹⁷ Voir les défaillances pratiques du principe actuel (chapitres précédents). Nous avons expliqué qu'une nécessaire réforme des règles fiscales internationales devrait trouver une alternative crédible pour la détermination de la base imposable d'une société multinationale dans leurs activités transnationales. L'insistance dans l'utilisation du principe actuel aurait pour conséquence du point de vue technique, d'engendrer un risque d'imposition multiple, ainsi qu'une possibilité d'érosion de la base d'imposition.

principe de pleine concurrence est le meilleur paradigme pour la répartition des bénéfices des EMNs dans leurs activités transfrontalières.¹⁸¹⁸ Sans l'accord des États membres de l'OCDE, il y a la certitude de ne voir émerger aucun consensus international de représentativité globale.

a. Le risque d'un échec du consensus au niveau global

889. Dans les relations interétatiques internationales demeurent et se confirment les rapports de force. L'OCDE et le G20 sont prédominants dans le domaine de la fiscalité internationale. Il y a lieu de constater l'influence de l'OCDE sur l'ordre normatif fiscal international (voir paragraphe précédent) grâce au support politique du G20 (voir également paragraphe précédent). Ce qui peut générer pour les pays non-OCDE une délocalisation certaine de la production de leurs normes fiscales et un problème de légitimité. Nous y reviendrons.

b. La délocalisation des normes fiscales

890. Il est important de noter que la majorité des pays dans le monde ne sont pas membres de l'OCDE. Et comme le souligne T. Dubut, la prise de décision au sein de l'OCDE représente les intérêts partiels de ses pays membres, et qu'en dépit de son influence, l'on ne peut pas admettre que l'Organisation assure une représentativité globale. Cependant, le pouvoir d'influence de l'OCDE et du G20 maintient une sorte de pression sur les États non-OCDE d'incorporer les normes élaborées par celle-ci dans son droit interne.

891. La deuxième contrainte est la délocalisation de la production de la norme fiscale.¹⁸¹⁹ La production des normes mais également la définition des politiques fiscales paraît confiée à des autorités indépendantes composées d'experts indépendants du politique. Comme le souligne Professeur T. Lambert, dans le cadre de la nouvelle régulation se crée les normes : au sein d'un réseau international, d'une circulation de conceptions et des propositions de normes prennent forme pour être ensuite éventuellement reprises dans un cadre législatif ou réglementaire par les États. « *La façade ne change pas, le parlement demeure aux yeux de tous comme le centre du processus (...), toutefois se pose le problème du contrôle démocratique et de la légitimité des choix faits par ces autorités à moins que l'on estime suffisante celle de l'organe de décision qui les aurait créées. (La tradition démocratique accorde le pouvoir de créer les règles fiscales aux parlements. Le phénomène qui tend à s'accroître consiste dans le développement de la production de normes par des organismes internationaux indépendants et par conséquent, extérieurs aux Parlements nationaux* ». ¹⁸²⁰ Certains auteurs observent que l'OCDE est l'organisation fiscale mondiale informelle¹⁸²¹. Le sujet touche là un terrain essentiel, celui de la légitimité de l'OCDE, en tant que productrices de normes fiscales. C'est à ce niveau que se pose la question des rapports entre l'expert et le politique. ¹⁸²²

¹⁸¹⁸ P. SAINT-AMANS et É. ROBERT, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIe siècle », *Dr. fisc.*, 2015, n° 49, 709.

¹⁸¹⁹ La globalisation des échanges et le nombre important d'opérations transfrontalières ont créé la nécessité pour les États de collaborer afin de structurer la réponse fiscale. Initialement, cette coopération entre États visait à pallier le risque de double imposition ou de discrimination fiscale mais la globalisation des échanges commerciaux a introduit de nouveaux problèmes tels que la non-imposition, la concurrence et l'évasion fiscale. Cette globalisation entraîne l'émergence de nouvelles formes de normativité qui dépassent le seul cadre législatif interne. Une conversation s'établit, concernant l'élaboration de ces normes, entre des organisations internationales, d'autres États et le droit interne de chacun des États. Ces nouveaux processus normatifs sont susceptibles de créer des pressions sur la théorie démocratique. Voir Karim BENYKHLEF, *Une possible histoire de la norme – Les normativités émergentes de la mondialisation*, 2e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2015, p. 587.

¹⁸²⁰ Thierry LAMBERT, *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, 2002, p.200.

¹⁸²¹ V. Arthur COCKFIELD, « The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges », *Yale Journal of Law and Technology*, Spring, 2006, Vol. 8, p. 136,

¹⁸²² Thierry LAMBERT, *op.cit.*, 2002, p.200.

Nous examinerons dans ce chapitre les vastes projets de l'OCDE et du G-20 pour diffuser les mesures fiscales élaborées par les experts techniques de l'OCDE. Ce faisant, il convient de savoir la position adoptée par l'ONU.

B. La position modérée de l'ONU sur l'idée de mise en place d'un autre standard

892. La position de l'ONU en faveur de la taxation unitaire est, à notre avis, modérée pour les deux raisons suivant. D'une part, l'Organisation recommande l'indispensable respect de la norme fiscale internationalement reconnue (i). D'autre part, à la différence de l'OCDE, l'ONU n'a pas rejetée de manière ferme la possibilité d'utiliser un autre standard (ii). Cette possibilité peut être laissée ouverte pour les occasions où les pays en développement proposeraient son adoption, dans la mesure où ces derniers font l'objet de l'attention particulière de l'Organisation dans ses travaux.

1. L'indispensable respect de la norme fiscale internationale

893. L'ONU recommande le respect du standard international « le principe de pleine concurrence ». Nous avons vu que l'Organisation ne remet pas en cause le principe de pleine concurrence même s'il prend en considération la situation particulière des économies en développement¹⁸²³ :

« (...) Le Manuel de l'ONU est conçu pour refléter le principe de pleine concurrence en matière de tarification des transactions au sein des entreprises multinationales, en se référant aux problèmes rencontrés par les pays en développement, et cette approche est plus pratique que législative. »

Toutefois, force est de constater que son point de vue est nuancé, ouvrant la voie à la possibilité d'utiliser un autre standard au sein du droit interne, que nous verrons dans le paragraphe suivant.

2. Le Manuel pratique de l'ONU adopte une position nuancée¹⁸²⁴

894. Contrairement à une stipulation expresse du rejet de la taxation unitaire par l'OCDE, le Manuel des Nations Unies ne fait pas mention explicite du refus de la possibilité de recourir à un autre standard. Il indique que:

*« C'est à chaque pays de choisir son système fiscal, le Manuel s'adresse aux pays qui souhaitent appliquer la norme de pleine concurrence aux questions de prix transférés (...). Les rédacteurs du Manuel n'ont pas jugé nécessaire ni utile de le faire prendre position sur des débats plus larges sur d'autres normes possibles (...). Le manuel contribuera tout au plus à éclairer ces débats au niveau pratique et encouragera les pays en développement à participer à des débats d'une grande importance pour tous les pays et les contribuables. ».*¹⁸²⁵ (mise en évidence par nos soins).

¹⁸²³ Citations originales « (...) the UN Manual is designed to reflect the arm's length principle for pricing transactions within multinational enterprises, with reference to the issues faced by developing countries, and the approach is practical rather than legislative ». ONU, UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries, 2017, Foreword.

¹⁸²⁴ ONU, « Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement – Révision de 2011 », 2011. Il est reconnu que le modèle de convention des Nations Unies pour la double imposition entre pays développés et pays en développement (le « modèle de convention des Nations Unies ») est plus favorable aux pays sources (pays en développement) que le modèle de convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune (le « modèle de convention de l'OCDE »), qui est plus favorable aux pays résidents. Les pays en développement utilisent souvent la convention type de l'ONU plutôt que celle de l'OCDE comme base de négociation des conventions fiscales. En outre, le modèle de convention des Nations Unies traite le cas des services.

¹⁸²⁵ Citations originales « It is for each country to choose its tax system, the Manual is addressed at countries seeking to apply the "arm's length standard" to transfer pricing issues (...) the drafters of the Manual have not found it necessary, or helpful, for it to take a position on wider debates about other possible standards (...) The Manual will, at most, help inform such debates at the practical level, and encourage developing country inputs into debates of great importance to all countries and taxpayers ». United Nations, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Department of Economic & Social Affairs, Second Edition, 2017, (Foreword) p.vii.

895. De surcroît, le Manuel pratique prévoit les pratiques de certains économies émergents et en développement comme le Brésil, la Chine, l'Inde, l'Afrique du Sud et le Mexique. Ce chapitre est politiquement important dans la mesure où il présente les divergences pratiques des pays avec le standard international.¹⁸²⁶ La taxation unitaire pourrait trouver un appui dans l'enceinte de l'ONU. La condition nécessaire et suffisante pour que l'Organisation soit acceptée comme un ordre fiscal international cohérente nécessite d'être établie.

896. Si la TU était soutenue par les États au sein de l'ONU, le consensus obtenu pourra être *universel*. Ce faisant, il est utile de rappeler que plusieurs déclarations politiques provenant du G 77, de l'Inde, de la Chine, d'un rapport de l'Assemblée Nationale française ont évoqué leur souhait de créer dans l'enceinte de l'ONU l'instance fiscale internationale.¹⁸²⁷

Nous savons que la TU était envisagée au sein d'une instance fiscale internationale. Et cette instance fiscale internationale était envisagée sous les auspices de l'ONU. D'après plusieurs auteurs ainsi que pour le rapporteur de l'Assemblée Nationale française¹⁸²⁸, l'ONU est la seule Organisation idéale pour enceinter l'instance fiscale internationale.

a. La demande d'élever le Comité d'experts des Nations Unies en Comité intergouvernemental

897. Lors de la troisième Conférence sur le financement du développement, au Sommet des Nations Unies en Éthiopie, en juillet 2015¹⁸²⁹, la proposition de création d'un organe fiscal intergouvernemental a été incluse dans le projet d'Accord d'Addis-Abeba de la Conférence pour son éventuelle adoption par les États signataires. Durant cette conférence, la majorité des pays en développement ont demandé le renforcement financier et de l'organe décisionnel des Nations Unies¹⁸³⁰ afin que celui-ci soit *inclusif* et, mieux encore *universel*. Les représentants de gouvernements présents, à ne citer que l'Inde, la Chine, le Brésil et le G 77 annonçaient que la création d'un Comité intergouvernemental sous les auspices de l'ONU était l'une des propositions phare de la Conférence. Force est toutefois de constater que le paragraphe exprimant cette demande, a été remplacé dans le document final de la

¹⁸²⁶ Cf. la Partie I, Titre I, Chapitre I.

¹⁸²⁷ Voir en ce sens les actions réalisées au sein de l'ONU: le Programme d'Action d'Addis-Abeba (<<https://www.un.org/press/fr/highlights/FFD3>> et l'Initiative fiscale d'Addis : Samia ABDELGHANI, « L'initiative 'Inspecteurs des impôts sans frontières' au service de la mobilisation des ressources intérieures », REIDF, 2018, Vol.1, p.1-8.

¹⁸²⁸ <<http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/rapports/r4418.pdf>>

¹⁸²⁹ Les 198 Chefs d'État et de gouvernements membres de l'ONU étaient réunies en Addis-Abeba pour discuter du financement du développement et principalement pour le financement de la lutte contre l'extrême pauvreté. Ils ont adopté « le programme d'Action d'Addis-Abeba » qui définit le cadre global de financement du développement, ayant pour vocation de financer les 17 objectifs du programme de développement durable pour l'horizon 2030, pour prendre le relais des Objectifs du Millénaire pour le développement (OMD). Nations Unies, « Les pays parviennent à un accord historique pour financer le développement », New York, 2015. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf.

¹⁸³⁰ Le paragraphe 25 du projet d'Accord d'Addis-Abeba de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (2015) annonce que « Nous nous félicitons des travaux du Comité d'experts des Nations Unies pour la coopération internationale en matière fiscale, notamment les traités de double imposition, les prix de transfert, l'échange de renseignements, la fiscalité des industries extractives et le renforcement des capacités. Nous décidons de transformer le Comité en un comité intergouvernemental, afin de compléter les travaux d'autres initiatives en cours et de renforcer encore la voix et la participation des pays en développement à l'établissement des normes de la coopération fiscale internationale. » : The Addis Ababa Accord of the Third International Conference on Financing for Development, Revised Draft, 6 May 2015. http://slocat.net/sites/default/files/u10/revised_draft_outcome_document-may_6.pdf

Conférence intitulée « Résolution adoptée par l'Assemblée Générale », dont les paragraphes 27 à 29 énoncent ¹⁸³¹ :

« Nous nous engageons à intensifier la coopération fiscale internationale. (...) La coopération fiscale internationale doit être universelle dans son approche et dans sa portée. (...) Nous affirmons qu'il faut que la coopération et le dialogue entre les autorités fiscales nationales sur les questions fiscales internationales soit sans exclusive. (...). À ce sujet, nous accueillons avec satisfaction les travaux du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et en particulier de ses sous-comités. Nous avons décidé de continuer à chercher à améliorer ses ressources afin de le rendre plus efficace encore et d'augmenter ses capacités opérationnelles ».

Nous pouvons déduire que la proposition des pays en développement s'est réduite à deux modestes engagements lesquels sont l'engagement à l'amélioration de la coopération fiscale internationale et aux moyens modestes ci-après.

En effet, le même paragraphe précise une amélioration au niveau des moyens de l'ECOSOC dont :¹⁸³²

« À cette fin, nous augmenterons la fréquence de ses sessions, pour la porter à deux par an, chacune devant comprendre quatre jours de travail. Nous intensifierons la participation du Comité aux travaux du Conseil économique et social grâce à la réunion spéciale sur la coopération internationale en matière fiscale afin d'améliorer encore le traitement intergouvernemental des questions fiscales. »

b. La proposition de renforcer le pouvoir du Comité d'experts a été bloquée...

898. Le rapport du Comité Économique et Social des Nations Unies¹⁸³³ indiquait que la demande du G 77, de la Chine, de l'Inde et du Brésil concernant la création d'un Comité intergouvernemental dans l'enceinte de l'ONU, ainsi que tout changement de statut du Comité de l'ONU existant avait vu l'opposition de puissants États comme les États-Unis. Le journal The Guardian rapportait que d'autres puissants comme le Royaume Uni avait rejoint la position des États Unis ». ¹⁸³⁴

De surcroît, la délégation de l'Union européenne a déclaré que la composition actuelle du Comité était appropriée et qu'également elle déclarait « s'est opposée à la « prolifération » des institutions »¹⁸³⁵.

c. Les rapports de force demeurent, car l'ONU bien qu'imparfaite, illustre une certaine idée de l'intérêt général.

899. Il est important de mentionner le rôle décroissant de l'ONU (qui est le représentant de 193 pays) et le rôle prépondérant de l'OCDE dans le projet BEPS (qui est le représentant de 37 pays) en tant que

¹⁸³¹ Nations Unies, Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 27 juillet 2015 : A/RES/69/313, Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Programme d'action d'Addis-Abeba, Aout 2015, 69^e session, 43pages.

¹⁸³² Nations Unies, Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 27 juillet 2015 : A/RES/69/313, Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Programme d'action d'Addis-Abeba, Aout 2015, 69^e session, 43pages.

¹⁸³³ Nations Unies, Conseil Économique et Social (ECOSOC), Session 2015, Nations Unies, ECOSOC/6687. <https://www.un.org/press/fr/2015/ecosoc6687.doc.htm>. « La coopération internationale en matière fiscale est plus utile que jamais au moment où les ressources en faveur du développement durable doivent être mobilisées ».

¹⁸³⁴ « The UK joined the US and several other wealthy countries at the UN financing for development conference in Addis Ababa in a manoeuvre to limit discussions on tax policy at the UN, arguing that the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) was taking the lead on tax issues ». Philip INMAN, « Rich countries accused of foiling effort to give poorer nations a voice on tax », The Guardian, 13 juillet 2015, consulté le 26 avril 2019. [<https://www.theguardian.com/global-development/2015/jul/14/financing-for-development-conference-addis-ababa-rich-countries-accused-poorer-nations-voice-tax>].

¹⁸³⁵ Nations Unies - Conseil Économique et Social (ECOSOC), Session 2015, Nations Unies, ECOSOC/6687. <https://www.un.org/press/fr/2015/ecosoc6687.doc.htm>.

principale organisation fiscale des pays en développement¹⁸³⁶. Ce faisant, nous avons constaté précédemment que l'appui politique puissant du G20 a participé au poids politique de l'OCDE. L'OCDE qui regroupe ses 36 États membres, éventuellement des pays industrialisés a une influence considérable sur l'architecture des normes fiscales mondiales.¹⁸³⁷

900. Par ailleurs, le Parlementaire du gouvernement indien Abdul Chowdhary, avait soulevé que « (a)ctuellement, les normes en matière de fiscalité internationale sont décidées de facto par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). C'est un groupe de 34 des pays les plus riches du monde. Ce sont les mêmes pays où se trouvent beaucoup de sociétés multinationales parmi les plus puissantes au monde et qui exercent une influence considérable sur l'élaboration des politiques. Les normes de la fiscalité internationale, en particulier sur des sujets cruciaux tels que l'évitement de la double imposition et les prix de transfert, sont définies exclusivement par ces pays. Cependant, ces normes touchent de manière disproportionnée les pays en développement où de nombreuses opérations de multinationales ont lieu ».¹⁸³⁸

901. L'on conçoit que la problématique n'est pas purement économique. Elle est de nature politique. A cet effet, le constat suivant nous semble cohérent : « *Tout est fait pour marginaliser l'ONU sur la fiscalité, les dettes, les multinationales, dit Stefano Prato, de la Society for International Development. On est de plus en plus dans un monde où l'on tolère que l'ONU identifie des problèmes, partage des diagnostics, mais surtout n'apporte pas de solutions. Ou alors avec le privé, sur l'éducation, la santé... Or, l'ONU, bien qu'imparfaite, reste un espace démocratique planétaire central.* »¹⁸³⁹

902. Des développements précédents, nous pouvons observer que le rapport de force entre les organisations globales dont l'OCDE et l'ONU est asymétrique. De surcroît, le rapport entre les pays en développement et les multinationales sont basés sur un déséquilibre des rapports de force. Somme toute, l'asymétrie dans les rapports de force montre la facilité pour l'OCDE de disposer d'outils puissants et de maintenir la pression internationale pour la suprématie de leurs normes fiscales à l'échelle globale.

Section 2. Regard critique sur le contenu des normes fiscales internationales

903. **Question sur la légitimité de l'institution (OCDE) pour les pays non-membres.** On peut dire que la légitimité d'une institution découle de la légitimité des normes qu'elle édicte, et vice versa. Cette section sera consacrée à l'étude de la légitimité de l'OCDE. Nous nous interrogerons si l'OCDE en tant qu'organisation internationale possède la qualité de la légitimité, essentiellement, lorsqu'elle produit des normes fiscales internationales, délicates car elles impactent la souveraineté fiscale des États.

¹⁸³⁶ Irma M. VALDERRAMA, Lesage DRIES et Lips WOUTER, « Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda », Bruges, the United Nations University – Centre Regional Comparative Studies CRIS, Working Paper, 2019, vol. W-2018/4/, p.10.

¹⁸³⁷ Groulier CEDRIC « La 'gouvernance réglementaire' de l'OCDE : vers une « globalisation légistique » ? », *RDP*, 2015, N° 3, p.763-783.

¹⁸³⁸ Citations de l'auteur : « Currently, the norms on international taxation are decided de facto by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). This is a grouping of 34 of the world's richest countries. These are the same countries where many of the world's most powerful multinational corporations (MNC) are headquartered and who have tremendous influence on policymaking. The standards of international taxation, especially on crucial topics such as double taxation avoidance and transfer pricing, are decided exclusively by these countries. However, these standards disproportionately affect developing countries where a large amount of MNC operations take place ». Abdul M. CHOWDHARY, « Towards an Intergovernmental Tax Committee », *Economic and Political Weekly*, 2015, Vol 50, Issue 39, p.6.

¹⁸³⁹ Christian LOSSON, « Sommet à Addis-Abeba », sur Libération.fr. <https://www.liberation.fr/futurs/2015/07/16/sommet-a-addis-abeba-y-a-qu-a-faucons_1349020>, publié le 16 juillet 2015. Consulté le 26 avril 2019.

Avant de répondre à cette interrogation, nous définirions la notion, et analyserons la rationalité des normes produites à l'OCDE. Nous privilégierions l'approche de la Professeure A. Christians et vérifierons si l'élaboration desdites normes respecte les critères comme la transparence, la démocratie et la neutralité.

904. **La légitimité.**¹⁸⁴⁰ La définition donnée de manière usuelle, par les dictionnaires juridiques, nous renvoie à la qualité de ce qui est *légitime, juste*¹⁸⁴¹ ou bien encore *de la conformité à une norme supérieure juridique ou éthique ressentie comme fondamentale par la collectivité*¹⁸⁴². Autrement dit, *c'est la qualité qu'une institution ou d'une norme qu'elle tire de sa conformité à des valeurs jugées essentielles par le milieu dans lequel elles se situent.*¹⁸⁴³ D'après A. Toublanc¹⁸⁴⁴, la notion de légitimité revêt un pluralisme de sens. À cet égard, l'auteur identifie plusieurs références M. Weber, A. Kholti, Ch. Eisenmann et P. Bastid. Nous avons retenu que l'analyse de la légitimité est tripartite : elle distingue une conception subjective, une conception objective et une conception instrumentale.

905. **La légitimité de l'OCDE : primauté du soft sur le hard power.** En effet, l'OCDE n'est pas une organisation vouée à représenter les intérêts des pays en développement, même si les activités de l'Organisation sont devenues globales. Il est paraît inutile d'affirmer que l'OCDE reste un groupe de pays développés et veut imposer ses normes qualifiées de « droit mou international » aux États. L'OCDE et le G20 admettent que le projet BEPS ne vise pas les pays en développement, leurs réponses sont orientées vers la mise en place d'une assistance technique, désignée par « plateforme de collaboration fiscale ». Des études sur le contenu des mesures BEPS – portant sur le contexte des pays en développement ont démontré que le projet BEPS ne s'était pas préoccupé d'étudier le cas des pays en développement. Nous expliquerons que le vaste projet BEPS a été critiqué dû aux manquements démocratiques dans la mise en œuvre du processus. À cet égard, M. Montes se demande si la coopération internationale en matière fiscale se résume à la mise en place du standard de l'OCDE dans les pays en développement. C'est peut-être l'une des raisons pour laquelle les résultats y sont controversés.

Il faut analyser la légitimité de l'OCDE et du G20 (**Para 1**) et vérifier si le contenu des mesures fiscales internationales (ici, notre étude concerne le prix de transfert) répond aux intérêts des pays en développement (**Para 2**).

§ 1. La problématique légitimité de l'OCDE sur les projets BEPS

906. La problématique de légitimité de l'OCDE et du G20 est bien une réalité pour les pays en développement. Les pays en développement non-membres du G20 ont été impliqués dans ces deux processus par le biais de « consultations ». Cependant, les négociations intergouvernementales et les décisions se sont déroulées à huis clos et sans prendre véritablement en compte les conclusions de ces consultations.

907. Il convient de nuancer que seulement quelques pays en développement ont participé dans l'élaboration du projet BEPS ; que l'OCDE a ouvert son organe décisionnel aux pays non-membres dans

¹⁸⁴⁰ Denis ALLAND et Stéphane RIALS (eds), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, 1^{ère} éd., 2003, p.929. Le mot de légitimité est apparu dans la langue française au XVI^e s., il appartient principalement au registre de la pensée politique où il désigne le bien fondé du pouvoir, ce qui lui confère sa justification et sa validité. Elle enveloppe l'idée de ce qui est *juste*. Il reste de distinguer la légitimité politique de la légitimité juridique et la légitimité morale.

¹⁸⁴¹ Jean SALMON, *Dictionnaire de droit international public*, Préf. Gilbert GUILLAUME, Bruylant, 2001, p.643-644.

¹⁸⁴² R CABRILLAC, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 1987, p.461.

¹⁸⁴³ Jean SALMON, *Dictionnaire de droit international public*, Préf. Gilbert GUILLAUME, Bruylant, 2001, p.643-644.

¹⁸⁴⁴ Alix TOUBLANC, Contribution à une étude des rapports entre légalité et légitimité dans la doctrine internationaliste du XX^e siècle, (th.) Paris II, (dir.) Pierre-Marie DUPUY, 2002, p.12.

le processus du *cadre inclusif*¹⁸⁴⁵ qui est un projet post-BEPS. L'ouverture de l'OCDE aux pays non-membres à la mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS suite à la demande du G20. Le cadre inclusif permet aux États membres d'avoir la qualité d'« associés » et participer sur un pied d'égalité aux Comités des affaires fiscales à condition de s'engager à incorporer les *standards minimums*¹⁸⁴⁶ issus du paquet BEPS dans leur droit interne.

Avant d'évaluer la problématique légitimité de l'OCDE et du G20 face aux pays en développement (B), il convient de décrire la notion (A) sur la base des écrits de A. Christians et I. Mosquera.

A. La notion de légitimité

908. Dans un discours concernant la crise financière mondiale, Dominique Strauss-Kahn, Directeur Général du Fonds Monétaire International faisait référence à la notion légitimité. Il déclarait : « *Nous ne pouvons être efficaces que si nous sommes légitimes, et nous ne pouvons être légitimes que si nous sommes représentatifs.* »¹⁸⁴⁷ Une interprétation littérale de cette affirmation peut être tout simplement : la notion de légitimité repose sur un critère obligatoire dont la représentativité, afin de pouvoir gagner en efficacité.

La notion de légitimité est peu abordée dans la recherche juridique en fiscalité internationale.¹⁸⁴⁸ Pour y voir clair, ce développement se basera sur les écrits des Professeures Irma¹⁸⁴⁹ et de Christians¹⁸⁵⁰.

1. Professeur I. Mosquera : « *input legitimacy* » et « *output legitimacy* »

909. S'agissant du projet BEPS pour les pays en développement, la notion de légitimité, en anglais « *legitimacy* » contient deux aspects que l'auteur désigne comme le « *input legitimacy* » et le « *output legitimacy* ». Par définitions¹⁸⁵¹ : « *La légitimité des contributions concernait la participation et la*

¹⁸⁴⁵ Suite à la publication du paquet BEPS en octobre 2015, les dirigeants des pays du G20, ont appelé instamment à sa mise en application rapide, demandant à l'OCDE de développer un cadre plus inclusif impliquant les pays intéressés non-membres du G20 ainsi que les juridictions, et englobant les pays en développement. L'OCDE a créé Cadre inclusif sur le BEPS en juin 2016 de manière à ce que tous les pays et juridictions travaillent ensemble. Plus de 115 pays et juridictions ont adhéré au Cadre Inclusif sur un pied d'égalité dans le développement de normes concernant les questions relatives au BEPS tout en veillant à leur mise en œuvre de manière cohérente. Pour devenir membre, un pays ou juridiction doit s'engager à mettre en œuvre les mesures BEPS et s'acquitter d'une cotisation annuelle de 20 000 euros. OCDE, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018, Paris, 48pages. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/depliant-cadre-inclusif-sur-le-beps.pdf>.

¹⁸⁴⁶ Quatre standards minimums obligatoires ont été adoptés afin de remédier aux situations dans lesquelles une absence d'action de la part de certains pays aurait induit des retombées négatives (y compris en matière de compétitivité) pour les autres pays. Ce sont les actions 5, 6, 13 et 14. OCDE, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018, Paris, 48pages.

¹⁸⁴⁷ Discours du Directeur Général du FMI : Dominique STRAUSS KAHN, « Le triple retour - L'impact de la crise financière sur la gouvernance économique mondiale », Discours Fonds Monétaire international, 2010. <https://www.imf.org/fr/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp120810>. Consulté le 3 mai 2019.

¹⁸⁴⁸ La recherche juridique en fiscalité internationale se concentre souvent sur l'efficacité des règles de l'OCDE dans une perspective plutôt positiviste.

¹⁸⁴⁹ Elle tente de définir la notion de légitimité dans le contexte du projet BEPS de l'OCDE et du G20. Voir: Irma M. VALDERRAMA, « Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism », *WTJ, Journals IBFD*, 2015, Vol 7, Issue 3.

¹⁸⁵⁰ Elle étudie le processus normatif de l'OCDE en essayant d'établir le lien entre la démocratie, la légitimité et la conformité fiscale. V. Allison CHRISTIANS and Stephen SHAY, « Assessing BEPS : Origins, standards, and responses », *Cahiers de droit fiscal international, IFA Rio de Janeiro*, 2017, Vol. 102, p.19-57; V. aussi : Leyla ATES, « Domestic Political Legitimacy of Tax Reform in Developing Countries: A Case Study of Turkey », *Wis. Int'l L.J.*, 2012, Vol. 30, N° 706, p.707-760.

¹⁸⁵¹ Citations originales: « The input legitimacy addressed the participation, and representation of developing countries in the setting of the agenda and the drafting of the content of the BEPS Project; the output legitimacy

représentation des pays en développement dans l'établissement de l'ordre du jour et la rédaction du contenu du projet BEPS; la légitimité des résultats concernait la recherche de solutions collectives pour lutter contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices, y compris les mécanismes permettant de parvenir aux solutions différentes entre les pays (en développement) de l'OCDE et les autres. »

910. Pour comprendre le fonctionnement de la légitimité, il est à notre avis intéressant de noter la remarque de l'auteur suivante¹⁸⁵² : « *The lack of input legitimacy can be forgiven if output legitimacy exists. This means that the solutions of the BEPS Project are responsive to the problems of not only OECD and G20 but also of developing countries. However, this is not the case.* »

Nous montrerons les manques de contribution et de participation des pays en développement dans l'établissement de l'ordre du jour et la rédaction du contenu du projet BEPS

2. Professeur A. Christians : le processus normatif au sein de l'OCDE

911. Cet auteur explique la légitimité en se référant au processus normatif en droit fiscal international. En d'autres termes, la légitimité s'inscrit dans le processus d'élaboration de normes fiscales internationales. L'auteur explique pourquoi la légitimité est importante ; à défaut de laquelle, elle évoque le mot « *coup d'État conceptuel* ».

a. Le coup d'État conceptuel

912. En dehors des aménagements conventionnels, la soft law internationale de l'OCDE nécessite d'être traduites dans le droit interne de chaque juridiction. Certains auteurs ont évoqué la progression et la délocalisation de l'élaboration des normes fiscales et du rôle normatif de l'OCDE. Ainsi, les normes produites à l'OCDE primeraient sur les hard law. Les États des pays en développement devraient importer les normes de l'OCDE et les transposer dans leur droit interne. S'écarter de celles-ci serait vu comme une défiance envers la communauté internationale et se traduirait par des baisses des investissements internationaux. De cette manière, les États introduiront les normes adoptées à l'extérieur des mécanismes législatifs habituels de la fabrication des lois, c'est-à-dire donc, à l'OCDE.

913. La question de la légitimité consiste de savoir si l'OCDE est légitime par rapport aux pays non-membres ou principalement si les normes fiscales de l'OCDE sont légitimes. Selon A. Christians, cette pratique relève de la gouvernance qu'elle considère comme un *coup d'État conceptuel*¹⁸⁵³ dans la mesure où le processus normatif du droit international congédie le parlement pour créer des instances de discussions où toutes les parties prenantes, et pas seulement les représentants du peuple, sont invités à participer (syndicats, ONG, entreprises, associations patronales, etc). L'auteur conclue dans son étude qu'il est *illusoire de croire en l'égalité des parties dans une telle instance*.¹⁸⁵⁴

b. Le lien entre la légitimité, la démocratie et la conformité fiscale

Par ailleurs, A. Christians a essayé d'établir le lien entre démocratie, légitimité et conformité fiscale. En ce sens, ses analyses sont à la fois intéressantes et importantes. Elle montre l'importance du processus démocratique dans le processus d'élaboration de la norme, et notamment dans le processus décisionnel pour bénéficier de la légitimité. Nous aborderons son travail dans le paragraphe suivant.

addressed the search for collective solutions to tackle base erosion and profit shifting including the mechanisms to achieve those solutions which differ between OECD and non-OECD (developing) countries. » Irma J.M. VALDERRAMA, « Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism », *WTJ, Journals IBFD*, 2015, Vol 7, Issue 3.

¹⁸⁵² Cf. Irma M. VALDERRAMA, « The BEPS vis-à-vis developing countries », 2017 (publication en cours).

¹⁸⁵³ Allison CHRISTIANS and Stephen SHAY, « Assessing BEPS : Origins, standards, and responses », *Cahiers de droit fiscal international, IFA Rio de Janeiro*, 2017, Vol. 102, p.19-57.

¹⁸⁵⁴ *Ibidem*.

B. L'évaluation de la légitimité de l'OCDE et du G20 en rapport au projet BEPS

914. Dans ce paragraphe, nous mettrons en lumière les études réalisées par les universitaires, les experts qui évaluent les règles de l'OCDE dans la perspective des pays en développement. En se référant au projet BEPS du G20 et de l'OCDE, nous allons montrer les lacunes démocratiques et de transparence de l'élaboration des normes fiscales par l'OCDE.

Les actions du plan BEPS sont une approche globale au-delà des prix de transfert. Notre intention n'est pas ici, de développer les 15 actions et l'ensemble des mesures issues du projet BEPS¹⁸⁵⁵. Notre analyse concernera uniquement les mesures issues des actions 8 à 10 du projet lesquelles concernent les prix de transfert, mais particulièrement de se demander si l'OCDE a respecté les critères de légitimité définis précédemment dans les écrits des deux professeurs I. Mosquerra et A. Christians.

915. En revanche, « le cadre inclusif »¹⁸⁵⁶ nous intéressera également dans la mesure où il s'agit d'un phénomène novateur adopté par l'OCDE pour renforcer sa légitimité.

1. Critiques sur le processus d'élaboration des mesures issues du projet BEPS

916. Nous utiliserons le processus à trois étapes de la production des normes suivant l'approche de Pr. Allison¹⁸⁵⁷ : la première étape est l'identification des priorités (si celles-ci visent les intérêts des pays en développement); la deuxième est la participation dans l'élaboration de la norme (si celle-ci est inclusive pour tous les pays); et enfin, la troisième est la phase de la transposition de la norme dans le droit interne (si tous les pays sont sur un même pied d'égalité face à l'application de la norme fiscale). Nous examinerons si chacune des étapes sont vérifiées dans les pays en développement.

a. 1^{ère} étape : Identification des priorités des mesures BEPS si elle vise également les besoins des pays en développement

917. **BEPS est un agenda¹⁸⁵⁸ du G20 et de l'OCDE.** Dès le début du projet BEPS, l'OCDE a déclaré que le projet BEPS vise les pays du G20 et de l'OCDE. L'OCDE, elle-même admet que les travaux concernant le plan d'action BEPS ne répondent pas à certaines des préoccupations les plus importantes des pays en développement.¹⁸⁵⁹ M. Lennard, chef de la coopération fiscale internationale à l'ONU, avait

¹⁸⁵⁵ Voir Partie I, Titre I, Chapitre I.

¹⁸⁵⁶ À la demande des dirigeants du G20 en novembre 2015, les membres de l'OCDE et du G20 ont mis en place un cadre inclusif qui permet aux pays et juridictions intéressés de participer sur un pied d'égalité avec les membres de l'OCDE et du G20 à la phase suivante du projet BEPS. Au-delà du Comité des affaires fiscales de l'OCDE qui en constitue le noyau, le Cadre inclusif a vocation à accueillir tous les pays et juridictions intéressés qui s'engagent à adopter l'ensemble des mesures issues du projet BEPS et à les mettre en œuvre de façon cohérente. Ces pays et juridictions participent à l'instance plénière de décision, ainsi qu'à tous les groupes de travail techniques. Les organisations régionales et internationales concernées sont également associées, y compris lors de réunions régionales et de séminaires de renforcement des capacités, ou en qualité d'observateurs auprès du Cadre inclusif. En août 2018, le Cadre inclusif sur le BEPS comptait 117 membres. *OCDE, Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal, 2018-2019.* <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>.

¹⁸⁵⁷ Allison CHRISTIANS and Stephen SHAY, « Assessing BEPS : Origins, standards, and responses », Cahier de droit fiscal international, IFA Rio de Janeiro, 2017, Vol. 102, p.19-57 ; Voir Manuel F. MONTES, Conférence « No Taxes, No Development - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

¹⁸⁵⁸ Sur la notion d'agenda en science politique, J. W. Kingdon, *Agendas, Alternatives, and Public Policies*, Little Brown, Boston, 1984. Cité par le professeur M. Leroy: Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, n°4, p.516.

¹⁸⁵⁹ Michael LENNARD, « Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations », *Intertax*, 2016, Volume 44, Issue 10, pp. 740–745.

confirmé que le projet BEPS n'a pas été conçu pour traiter des problèmes auxquels sont confrontés les pays en développement.¹⁸⁶⁰

918. **BEPS rassemble les pays de l'OCDE, du G20 et seulement de quelques pays en développement.** Selon l'OCDE¹⁸⁶¹, le Comité des affaires fiscales (CFA) de l'OCDE, qui est l'organe directeur du projet BEPS, rassemble 44 pays sur un pied d'égalité : tous les membres de l'OCDE et les associés du BEPS (8 pays du G20 non-membres de l'OCDE) et les pays candidats à l'adhésion à l'OCDE. Il a été indiqué par I. Valderrama¹⁸⁶² que « *Les actions BEPS ont été conçues par 44 pays membres de l'OCDE, et pays du G20, à l'exclusion de la grande majorité des pays en développement.* », hormis les pays suivants¹⁸⁶³ : Afrique du Sud, Arabie saoudite, Argentine, Brésil, Chine, Colombie, Inde, Indonésie, Lettonie, Russie et Inde.

919. D'après le professeur A. Christians, « Sur les 48 juridictions dans son rapport, 33 ont indiqué qu'elles avaient participé aux travaux de l'OCDE pour élaborer les rapports finaux du BEPS sous une forme ou une autre, tandis que 9 ont indiqué qu'elles n'y avaient pas participé. Concernant la représentativité des pays en développement au sein du projet BEPS¹⁸⁶⁴ nous pouvons déduire que seulement quelques pays en développement ont participé dans l'identification des priorités. Avant d'examiner la deuxième étape laquelle consiste de vérifier si les pays en développement avaient participé à l'élaboration des mesures BEPS, nous allons adresser les critiques de cette première étape.

920. Les critiques des universitaires¹⁸⁶⁵ à l'égard de l'étape sont en ce sens significatives.

Comme le souligne la Professeure A. Oguttu, des critiques ont été formulées aux constats que le programme de l'OCDE a été guidé par les intérêts des pays développés et que les intérêts des pays en développement n'ont pas été pris en considération. Ces derniers n'ont pas été consultés sur leurs préoccupations avant que le Plan d'action en 15 points de l'OCDE ne soit décidé et finalisé. Les consultations régionales initiales de l'OCDE n'ont servi que d'orientation à un plan préexistant qui n'a pas atteint l'objectif d'une participation égale et mondiale à la formulation des réformes fiscales internationales, et son plan d'action en matière de BEPS a été critiqué pour incarner les règles établies par quelques pays, renforçant ainsi un système qui aggrave les inégalités mondiales.¹⁸⁶⁶

921. R. Avi-Yonah et H. Xu¹⁸⁶⁷ ont fait valoir plusieurs arguments démontrant cette participation limitée des pays en développement au projet BEPS. Premièrement, elle est due aux faits que les pays de l'OCDE dominent les discussions et les négociations ; deuxièmement, pendant l'élaboration des plans d'action BEPS, seuls 60 pays ont pris part aux discussions sur BEPS, alors que l'ONU représente 193 pays. Troisièmement, rien n'indique que les propositions des pays en développement ont été consultées et

¹⁸⁶⁰ Michael LENNARD, « Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations », *Intertax*, 2016, Volume 44, Issue 10, pp. 740–745.

¹⁸⁶¹ BEPS Information Brief, disponible à l'adresse <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-information-brief.pdf> Cf. ANNEXE 8. Allison Christians and Stephen Shay, *art.cit.*, 2017, Vol. 102, p.19-57.

¹⁸⁶² Citations originales : « *The BEPS Actions were designed by 44 OECD, OECD accession and G20 countries, excluding the overwhelming majority of developing countries* » : Irma M. VALDERRAMA, «*The BEPS vis-à-vis developing countries* », 2017 (forthcoming) ; *Id.*, « The OECD-BEPS Measures to Deal with Aggressive Tax Planning in South America and Sub-Saharan Africa: The Challenges Ahead », *Intertax* Vol. 43, N° 10, p. 615-627.

¹⁸⁶³ BEPS Information Brief, disponible à l'adresse <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-information-brief.pdf>.

¹⁸⁶⁴ cf note ci-dessus.

¹⁸⁶⁵ Irma M. VALDERRAMA, «The BEPS vis-à-vis developing countries », 2017 (forthcoming); v. aussi Annet W. OGUTTU, « OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 - What Should Be Africa's Response », *BIT*, International Bureau of fiscal Documentation, 2015, November, p. 653-666.

¹⁸⁶⁶ Annet W. OGUTTU, *art.cit.*, p. 653-666.

¹⁸⁶⁷ Reuven S. AVI-YONAH and H. Xu, « Evaluating BEPS », University of Michigan Public Law Research Paper N° 493, 15 January 2016 : <http://ssrn.com/abstract=2716125>. Consulté le 7 novembre 2018.

ont été acceptées. Quatrièmement, l'influence des pays en développement est réduite à cause des expériences et des ressources limitées pour mettre en œuvre les actions BEPS; et (v) le processus de débat public et de consultations étant insuffisant et sans transparence, aucune publication n'ayant été publiée sur les raisons du rejet des différentes propositions. Par conséquent, ces auteurs affirment que l'ONU devrait prendre les devants puisqu'elle est « plus qualifiée, impartiale, transparente, crédible et influente que le G20 / OCDE pour réécrire et rénover les règles fiscales internationales, y compris les contre-mesures BEPS ».

922. M. Montes¹⁸⁶⁸ écrivait que « (...) Le processus BEPS a démontré les faiblesses fondamentales d'un processus dirigé par l'OCDE dans le domaine de la gouvernance internationale. Le résultat de BEPS ne répondait pas aux besoins les plus critiques des pays en développement en matière de coopération fiscale, alors même que la coopération des pays en développement serait indispensable pour que les propositions BEPS fonctionnent dans la pratique. (...) »

De ce qui précède, le projet BEPS ne tient pas compte de l'intérêt des pays en développement, y compris des problèmes liés à la concurrence fiscale et à la réalisation des OMD (à l'exception de la mobilisation des ressources intérieures) »¹⁸⁶⁹

b. 2^{ème} étape : Participation dans l'élaboration des mesures issues du BEPS

923. Nous pouvons lire ceci dans la brochure de l'OCDE¹⁸⁷⁰ : « Les pays en développement ont été impliqués dans le Projet BEPS depuis le début. Plus de 80 d'entre eux ainsi que d'autres économies ne faisant partie ni de l'OCDE ni du G20 coopèrent et discutent ensemble des défis liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires. Ces pays participent de façon directe au Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE, aux réunions régionales en collaboration avec les organisations fiscales régionales ainsi qu'aux forums mondiaux. De nombreux pays en développement ont déjà rejoints le cadre inclusif inauguré à Kyoto à la fin du mois de juin 2016, rendant le combat contre le BEPS encore plus universel. »

¹⁸⁶⁸ « (...) The BEPS process demonstrated the fundamental flaws of an OECD-led process in this area of international governance. The BEPS outcome did not respond to the most critical needs of developing countries in tax cooperation, at that same time that the cooperation of developing countries would be indispensable to make the BEPS proposals work in practice. (...) » Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, *Collaboration or Co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax, South Centre and Global Alliance for Tax Justice, Policy Brief, June 2018, N°48.*

« BEPS explicitly avoided dealing with the split between residence and source taxation, despite the fact that the global community has reached the point of agreeing that “all companies, including multinationals, pay taxes to the Governments of countries where economic activity occurs and value is created, in accordance with national and international laws and policies (Addis Ababa Action Agenda, Paragraph 23). There is no place, for example, in the BEPS project structure for two of the most important tax issues confronting developing country officials in generating revenue from activities of foreign companies in their jurisdiction: (1) taxation of technical services and (2) the treatment of enterprises in extractive industries; The current BEPS regime does not address important tax problems of developing countries, such as power asymmetries in double tax treaties, the source/residence bias in the dominant OECD models, the informal economy, development-unfriendly blacklisting exercises by powerful players such as the EU, and tax capacity building. In general, developing countries struggle with the general dilemma between the need to attract economic activity and investments on the one hand, and the need to preserve their public revenues. Irma M. Valderrama, « The BEPS vis-à-vis developing countries », 2017 (forthcoming);

¹⁸⁶⁹ Irma M. VALDERRAMA, Lesage DRIES et Lips WOUTER, « Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda », Bruges, the United Nations University – Centre Regional Comparative Studies CRIS, Working Paper, 2019, vol. W-2018/4/, p.10.

¹⁸⁷⁰ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/a-propos-de-beps.htm>. Consulté le 3 mai 2019.

En effet, les pays en développement ont participé dans les consultations publiques organisées à l'OCDE lors de l'élaboration des mesures BEPS. Toutefois, le diable se trouve dans le détail comme on dit. L'organe décisionnel de l'OCDE n'est pas ouvert aux pays en développement.¹⁸⁷¹

924. Un rapport réalisé par un groupement d'une cent quarantaines d'organisations de la société civile à ne citer qu'Afridad, Eurodad et Latindadd rapportait que¹⁸⁷² : « Les pays en développement non-membres du G20 ont été impliqués dans ces deux processus par le biais de "consultations". Cependant, les négociations intergouvernementales et les décisions se sont déroulées à huis clos et sans prendre véritablement en compte les conclusions de ces consultations. Ainsi, une fois de plus, des normes fiscales mondiales sont établies à huis clos en excluant 80% des pays du monde entier de ces décisions. »

Les remarques de ces auteurs¹⁸⁷³ corroborent ce constat « *Les pays en développement ont été invités à participer sur un pied d'égalité, mais ils n'ont aucun rôle décisionnel, (...) car l'égalité ne sert qu'aux fins de la mise en œuvre des normes minimales BEPS 4 fondées sur les actions du projet BEPS telles que décidées par le groupe BEPS 44.* » Pour y voir clair, il convient d'adresser « le cadre inclusif » de l'OCDE.

c. 3ème étape : Le cadre inclusif pour l'implémentation des normes de l'OCDE¹⁸⁷⁴

925. En juin 2016, les membres de l'OCDE et du G20 ont créé le cadre inclusif pour une mise en application rapide du paquet de mesures BEPS.¹⁸⁷⁵

Le cadre inclusif est un phénomène novateur de l'OCDE : il permet aux juridictions intéressées, non-membres de l'OCDE et du G20 de participer sur un pied d'égalité à la phase suivante du projet BEPS. Comme nous pouvons le constater, il s'agit de la troisième phase et c'est la phase actuelle du projet BEPS ou de la phase implémentation des mesures issues du BEPS. Cette phase de mise en œuvre a commencé avec la publication des rapports finaux en octobre 2015 et leur approbation par les dirigeants du G20 en novembre 2015. Dans un premier temps, ce n'est pas toutes les mesures qui seront à introduire dans le droit interne, mais uniquement ce que l'OCDE désigne comme "les standards minimum" ou les normes minimums à mettre en œuvre¹⁸⁷⁶.

¹⁸⁷¹ Allison CHRISTIANS and Stephen SHAY, « Assessing BEPS: Origins, standards, and responses », Cahiers de droit fiscal international, IFA Rio de Janeiro, 2017, Vol. 102, 19-57.

¹⁸⁷² Afrodad, Eurodad, et al., « Les négociations à l'ONU sur le financement du développement : Quels devraient être le résultat de la Conférence d'Addis Abeba en 2015 ? », 28p. Disponible sur : <http://www.spiritains.org/qui/justice/regards/avr15/11eanalyse.pdf>, Consulté le 3 mai 2019.

¹⁸⁷³ Le professeur P. Pistone a observé que les instruments OCDE n'ont reflété aucun processus décisionnel de la part des États non-membres, alors qu'on assiste à l'adoption généralisée de leurs normes, notamment en ce concerne les instruments OCDE sur l'adoption du Forum Mondial sur la Transparence, etc. V. Pasquale PISTONE, « Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law », *WTJ.*, Journals IBFD, 2014, Vol.6, N°1, p.4. En outre, d'autres auteurs ont remarqué que « *Developing countries have been invited to participate on an equal footing but they do not have any decision-making role, (...) since equal footing is only for purposes of the implementation of the BEPS 4 minimum standards based on the BEPS Project Actions as decided by the BEPS 44 group* ». Irma M. VALDERRAMA, « Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism », *WTJ.*, Journals IBFD, 2015, Vol. 7, N° 3, p.372-373.

¹⁸⁷⁴ Allison CHRISTIANS and Stephen SHAY, « Assessing BEPS: Origins, standards, and responses », Cahiers de droit fiscal international, IFA Rio de Janeiro, 2017, Vol. 102, p.19-57.

¹⁸⁷⁵ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/depliant-cadre-inclusif-sur-le-beps.pdf>.

¹⁸⁷⁶ Les 4 standards minimums concernent : (i) des dispositions types pour éviter l'utilisation abusive des conventions fiscales ; (ii) un modèle normalisé de déclarations pays par pays ; (iii) un processus d'examen par les pairs redynamisé pour neutraliser les pratiques fiscales dommageables et (iv) un accord garantissant l'amélioration du processus de règlement des différends.

926. Le cadre inclusif est un engagement politique pour implémenter les mesures BEPS de l'OCDE/ G20. Pour les pays en développement participants, il s'agit ici de contribuer de façon directe à la création d'un cadre de coopération sur un pied d'égalité avec les autres économies plus avancées, pour veiller à ce qu'ils bénéficient d'une assistance adaptée à leurs besoins spécifiques.

Vu d'un angle différent, le cadre inclusif participe d'une stratégie les efforts de l'OCDE pour obtenir un soutien mondial en faveur de ses paquets de mesures découlant du projet BEPS. Reconnaisant les difficultés des pays en développement sur les questions fiscales internationales, l'OCDE, l'ONU, le FMI et la Banque Mondiale ont décidé de travailler ensemble et de créer la "plateforme de collaboration fiscale" afin de mettre en place des programmes de renforcement de capacité, des boîtes à outils relatives aux questions intéressant les pays en développement. Nous y reviendrons dans le dernier paragraphe.

2. Les conclusions des recherches donnent les résultats suivants

De ce qui précède, nous arrivons à la conclusion qui met en évidence cette lacune démocratique dans l'élaboration des normes fiscales de l'OCDE, posant des lors un problème de légitimité de l'OCDE et du G20.

a. Lacune démocratique dans l'élaboration des règles fiscales internationales¹⁸⁷⁷ :

Malgré les efforts soutenus de l'OCDE pour une plus grande participation démocratique et plus de transparence, les États possèdent peu d'accès aux délibérations liées au « processus décisionnel » dans l'élaboration des normes fiscales internationales¹⁸⁷⁸.

927. A. Christians précise l'importance du processus démocratique dans la légitimité du droit fiscal et constate les manques de transparence et de démocratie dans l'organe décisionnel de l'OCDE.

L'auteur constate que ces nouveaux processus normatifs sont susceptibles de créer des pressions sur la théorie démocratique. Or, un déficit démocratique en fiscalité internationale pourrait affecter la perception de légitimité du droit fiscal – et donc en influencer la conformité. Le processus d'élaboration des normes de fiscalité internationale est la source d'une pression sur la théorie démocratique, complexifiant d'autant l'atteinte complète de la légitimation de ce droit.

928. M. Manuel¹⁸⁷⁹ affirme que dans les négociations fiscales internationales, « il est nécessaire que les pays de l'OCDE adhèrent aux principes qu'ils souscrivent au niveau mondial : démocratie et transparence. Il ressort également de leurs déclarations que les pays de l'OCDE accordent une grande importance à la prise de décisions sur un « pied d'égalité ». » Face à cette affirmation, I. Valderama

¹⁸⁷⁷ Ainsi, une nouvelle fois de plus, les normes fiscales mondiales sont établies à huis clos en excluant 80% des pays du monde entier de ces décisions. Karim BENYKHLEF, *Une possible histoire de la norme – Les normativités émergentes de la mondialisation*, 2^e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2015, p. 587.

¹⁸⁷⁸ Les membres de l'organisation de la société civile, notamment Oxfam ont observé que : « Plusieurs consultations avec les pays en développement ont été menées au cours du projet mais les décisions concernant les 15 points d'actions ont été prises par les 34 pays de l'OCDE (réunissant les pays les plus riches au monde) et par les pays du G20 (à l'initiative de BEPS) non membres de l'OCDE, excluant ainsi près de 150 pays. En réponse aux critiques sur l'exclusion des pays en développement, l'OCDE a associé 14 pays¹⁵ additionnels fin 2014 (à mi-chemin de la réforme) sans pour autant leur donner le même droit de vote que les autres ». Cité dans : La Plateforme Paradis fiscaux et judiciaires, Le plan d'action BEPS de l'OCDE va-t-il permettre de mieux lutter contre les pratiques d'évasion fiscale des entreprises multinationales ? Mythes et réalités, 2017. Ce sont notamment : Albanie, Azerbaïdjan, Bangladesh, Croatie, Géorgie, Jamaïque, Kenya, Maroc, Nigéria, Pérou, Philippines, Sénégal, Tunisie, et Vietnam

¹⁸⁷⁹ Citations originales de l'auteur : « In *international tax negotiations, there is a need to hold OECD countries to the principles they loudly espouse at the global level: democracy and transparency. It is also evident from their pronouncements that OECD countries place great value in "equal footing" in decision-making.* »

constate que¹⁸⁸⁰: « l'architecture de la gouvernance fiscale internationale n'est pas suffisamment inclusive, ce qui explique en grande partie pourquoi l'actuelle initiative BEPS menée par l'OCDE / le G20 ne répond guère aux besoins spécifiques des pays en développement. Par conséquent, une réforme est nécessaire pour rendre le projet BEPS (objectif de développement durable) pertinent aux objectifs de développement durable. »

929. Pour B. Marre¹⁸⁸¹, le paradoxe est là, elle écrivait qu'il s'agit « d'une affaire de volonté politique, seul un monde multipolaire au sein d'un cadre planétaire accepté par tous, permettra de faire progressivement émerger un système démocratique, fondé sur une instance politique décisionnelle, un ordre juridique indépendant, et un contrôle démocratique effectif ».

b. Le G20 est illégitime

930. Néanmoins, d'autres recherches comme Habermas reconnaît que les organisations internationales pourront intervenir de façon suffisante et justifiable dans un nombre important de questions pour coordonner des aspects transnationaux plus techniques. En revanche, lorsqu'il s'agit de questions à lourde teneur politique, comme l'est la fiscalité, le processus normatif des institutions internationales pourrait ne pas être suffisamment démocratique pour une validité législative. En ce sens, la question de la légitimité internationale en matière fiscale du G20 peut être interrogée.

Dominique Strauss s'est interrogé sur la légitimité du G20 quand 167 pays qui représentent un tiers de la population mondiale en sont exclus.¹⁸⁸² Pour ces raisons, nous n'allons pas développer longuement mais formulons directement les conclusions.

931. Des développements précédents, nous avons vu que le G20 conduit les orientations fiscales internationales puisque c'est l'Organisation qui fixe l'agenda de l'OCDE et oriente la politique fiscale internationale. La légitimité internationale du G20 a déjà été adressée¹⁸⁸³. Certains auteurs¹⁸⁸⁴ constatent que le Groupe des 20 manque cruellement de légitimité. Pour l'économiste suédois¹⁸⁸⁵, le G20 est in fine illégitime par sa composition, qui avantagerait les grands pays au détriment des petits. La ministre des Affaires étrangères de Malaisie lors d'une réunion du G77 et de la Chine, prend conscience de l'inégalité du pouvoir entre les pays en développement et les pays développés.¹⁸⁸⁶ En

¹⁸⁸⁰ « the architecture for international taxation governance is not sufficiently inclusive, which to an important degree explains why the current OECD/G20-led BEPS initiative hardly responds to the specific needs of development countries. Therefore, reform is needed to render the BEPS project (Sustainable Development Goal) SDG-relevant. » Irma M. VALDERRAMA, Lesage DRIES et Lips WOUTER, « Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda », Bruges, the United Nations University – Centre Regional Comparative Studies CRIS, Working Paper, 2019, vol. W-2018/4/, p.10.

¹⁸⁸¹ Béatrice MARRE, « La gouvernance mondiale, produit inattendu de la mondialisation ? : Réflexions sur l'architecture internationale », Revue politique et parlementaire, 2005, 1035, p.138.

¹⁸⁸² Dominique STRAUSS KAHN, Le triple retour : l'impact de la crise financière sur la gouvernance économique mondiale, Discours, Genève, 2010. <<https://www.imf.org/fr/News/Articles/2015/09/28/04/53/sp120810>> Consulté le 16 avril 2019.

¹⁸⁸³ Karoline POSTEL-VINAY, « Le G20 est-il légitime ? », dans : , *Le G20, laboratoire d'un monde émergent*. Paris, Presses de Sciences Po, « Nouveaux Débats », 2011, p. 59-94. <<https://www.cairn.info/le-G20-laboratoire-d-un-monde-emergent--9782724612219-page-59.htm>>

¹⁸⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁸⁵ *Ibid.*

¹⁸⁸⁶ « En ce moment, les leaders du G20 se réunissent à Pittsburgh, discutant de sujets, et prenant des décisions qui nous affectent tous. Bien sûr, il reste des questions concernant la légitimité du G20, compte tenu de sa nature informelle et exclusive. Bien sûr, nous pensons que la seule entité véritablement universelle, les Nations unies, ont un rôle spécial et important à jouer pour les problèmes soulevés par le G20. Bien sûr, des relations inégales de pouvoir existent dans la dynamique du G20, compte tenu des disparités de taille et de richesse de ses membres.

revanche, K. Dervis¹⁸⁸⁷ comme d'autres promoteurs du G20 ce groupe est légitime parce qu'il est efficace. S'il est assez tôt pour évaluer l'efficacité des mesures BEPS, nous pensons qu'il est intéressant d'examiner les réactions des pays en développement face à ce projet.

§ 2. Les réactions des pays en développement face au projet BEPS¹⁸⁸⁸

932. Nous donnerons dans un premier temps l'état des lieux général du projet BEPS par les littératures existantes. Ensuite, nous analyserons les approches adoptées par l'OCDE et ses partenaires en matière d'assistance aux pays en développement et de coopération.

Analyse critique du projet BEPS que nous axerons sur les perspectives des pays en développement : analyser le rôle du projet BEPS de l'OCDE et du G-20 pour les pays en développement : mettre en évidence l'observation faite par M. Lennard, le Secrétaire des Nations Unies que ce projet ne vise pas l'intérêt des pays en développement : c'est un agenda¹⁸⁸⁹ de l'OCDE et du G-20. (A)

Analyse critique plus précise du cadre inclusif et particulièrement de la plateforme de collaboration fiscale. Il s'agit de la transposition des mesures fiscales issues de l'OCDE dans le droit interne des pays non-membres de l'OCDE. (B)

A. Des résultats controversés pour l'application des mesures BEPS

1. Les réactions mitigées dans les pays en développement : entre passivité et entrées en action

933. Les pays en développement peuvent être partagés entre adopter la démarche active ou la démarche passive. D'une part, ces pays ne sont pas liés aux recommandations de l'OCDE car ce ne sont pas membres de l'OCDE, à part entière. D'autre part, ces pays ne disposent pas des ressources suffisantes nécessaires (financières, techniques, administratives et humaines) pour la mise en application de ces ensembles de mesures.

a. Les pays en développement ne sont pas nécessairement liés aux recommandations du BEPS

934. Cas des États africains : D'après A. Oguttu¹⁸⁹⁰, aucun pays africain n'est membre de l'OCDE et les pays africains ne sont pas tenus de suivre les recommandations de l'OCDE.

b. Les pays en développement ne disposent pas des ressources suffisantes pour la mise en œuvre¹⁸⁹¹

935. En novembre 2016, les pays francophones d'Afrique ont souligné l'importance de connaître les coûts et avantages que la mise en œuvre des normes internationales entraînera pour leurs recettes intérieures et la nécessité pour ces pays de maintenir certains de leurs régimes fiscaux préférentiels

¹⁸⁸⁷ Cet auteur propose comme raisonnement que l'ONU ou le FMI sont des institutions formelles mais leur pouvoir d'action est problématique, notamment dans les situations de crise, ce qui réduit leur légitimité, tandis que le G20 facilite les prises de décision et est en ce sens efficace, ce qui compense, voire annule la question de légitimité que pose son caractère informel. Voir : Johannes LINN, « How the G20 Can Break the Stalemate in the Reform of the Multilateral Development System. Proposals for Action », in Colin BRADFORD et Wonhyuk LIM (eds), *Global Leadership in Transition. Making the G20 More Effective and Responsive*, Washington (D.C.)- Séoul, Brookings Institution Press-Korea Development Institute, 2011 ; Dervis KEMAL, « G20 Should Increase the Legitimacy of the International Institutions », *Europe's World*, 2010 <<http://www.europesworld.org>>.

¹⁸⁸⁸ Il convient de préciser que notre développement concerne uniquement les mesures BEPS liés aux aspects des prix de transfert.

¹⁸⁸⁹ Sur la notion d'agenda public en science politique, J.W. Kingdon, *Agendas, Alternatives, and Public Policies*, Boston, Little Brown, 1984.

¹⁸⁹⁰ Annet W. OGUTTU, « OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 – What Should Be Africa's Response », *BIT*, IBFD, 2015, pp.653-666.

¹⁸⁹¹ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-regional-meetings.htm>

afin d'attirer les investissements. En outre, ces pays ont demandé une plus grande flexibilité en ce qui concerne le calendrier et la méthodologie à utiliser pour mettre en œuvre les normes minimales.

936. Cas des autres pays en développement. Les questions de ressources ont été abordées lors de plusieurs réunions régionales, par exemple¹⁸⁹² Lors d'une réunion tenue en septembre 2016, les pays d'Amérique latine et des Caraïbes ont exprimé leurs préoccupations quant aux conséquences de l'impossibilité de mettre en œuvre partiellement ou totalement les mesures prévues dans le cadre inclusif, compte tenu de leurs propres priorités et des caractéristiques spécifiques des pays. Les pays se sont également déclarés préoccupés par le niveau élevé de complexité et les ressources nécessaires à la mise en œuvre des mesures prévues dans le cadre de ce programme, en particulier pour les pays dont les administrations fiscales sont aux prises avec de faibles capacités. Le manque de coordination fiscale régionale a été soulevé par les pays asiatiques qui sont très préoccupés par les différences entre les pays de la région et leurs besoins différents. Cette préoccupation s'applique également aux pays d'Amérique latine, d'Amérique centrale et d'Afrique.

937. Toutefois, la professeur A. Oguttu pense que les pays africains devraient s'associer à ce projet et présenter leurs points de vue sur les différents projets de discussion de l'OCDE concernant les différents plans d'action. Étant donné que l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéficiaires sont une préoccupation mondiale, les pays africains devraient s'associer aux recommandations du BEPS de l'OCDE pour lutter contre l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéficiaires, dans la mesure où une grande partie de leurs recettes fiscales provient de l'imposition des entreprises multinationales qui ont investi dans leur pays.¹⁸⁹³

2. Une nécessaire coopération fiscale régionale des besoins des pays en développement

938. Un aperçu des problèmes soulevés par les pays en développement montre qu'il n'existe pas de solution unique. Par conséquent, les paquets de mesures concernant les prix de transfert issus du projet BEPS devraient être adaptées aux besoins des pays en développement et plus spécifiques aux pays réunis au sein d'une organisation régionale. La solution appropriée pour les pays en développement devrait inclure l'approche régionale. Cette approche régionale devrait tenir compte des besoins différents des pays africains francophones, des pays africains anglophones, des pays d'Amérique latine et des Caraïbes, et des pays d'Europe centrale et orientale.

939. La première étape devrait consister à mettre en place une coopération fiscale régionale ainsi qu'une coordination afin d'identifier les problèmes liés à la mise en œuvre des mesures liées aux prix de transfert. Davantage de recherches devraient être menées sur la façon dont ces organisations régionales peuvent contribuer à l'élaboration du droit fiscal international et sur la façon dont elles peuvent représenter les besoins des régions.

940. La deuxième étape consiste à poursuivre les recherches sur la complexité de l'élaboration des normes fiscales internationales en raison des différences entre les systèmes fiscaux et la culture fiscale. Il conviendrait d'encourager la poursuite des recherches pour déterminer comment les normes minimales de la BEPS seront transposées dans le système fiscal de ces pays et comment les différences

¹⁸⁹² Ibid.

¹⁸⁹³ Dans le cas SabMiller par exemple, cette multinationale spécialisée en brasserie possède des filiales dans quelques pays d'Afrique (Afrique du Sud, Ghana, Tanzanie, Zambie et Mozambique) et en Inde. D'après Action Aid, cette multinationale a créé plus d'entreprises dans les paradis fiscaux, soit 65 qu'elle n'a de brasserie et d'usine d'embouteillages en Afrique et en Inde : «Tax haven companies include 17 Dutch companies registered at its Rotterdam and Working offices that are finance, holding or brand management companies. The other jurisdictions are: Mauritius, BVI, Switzerland, Netherlands Antilles, Nevis, Cyprus, Guernsey, Cayman Islands, Hong Kong, Jersey, Gibraltar, Isle of Man, Luxembourg». Action Aid estime que le transfert indirect de profits pourrait coûter jusqu'à 20 millions de livres sterling par an aux gouvernements d'Afrique et d'Inde, soit le montant pour scolariser un quart de million d'enfants. V. : Martin HEARSON and Richard BROOKS, Calling time: Why SabMiller should stop dodging Taxes in Africa, London: Action Aid, 2010, <https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf> Consulté en aout 2019.

entre les systèmes fiscaux et les cultures fiscales de ces pays influenceront le contenu de ces normes minimales. »¹⁸⁹⁴

B. Les réponses du G20 et de l'OCDE aux controverses du projet BEPS

941. Compte tenu des diverses difficultés des pays en développement à mettre en œuvre les mesures globales issues du BEPS, le G20 et l'OCDE ont développé diverses approches parmi lesquelles il y a le développement de la coopération fiscale régionale à travers les consultations régionales avec l'African Tax Administration Forum (ATAF), le Centre de Recherche et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), la Communauté Est-Africaine (CEA), la CEDEAO et l'UEMOA : West African Economic and Monetary Union. L'objectif repose sur l'identification des priorités des pays en développement suivant leur situation géographique, leurs capacités, etc.¹⁸⁹⁵.

942. En outre, le G20 a demandé à l'OCDE, au FMI, aux Nations Unies et à la Banque mondiale de travailler ensemble et avec les forums régionaux des autorités fiscales pour concevoir des boîtes à outils. C'est la plateforme de la collaboration sur les questions fiscales : cela concerne le développement de la coopération entre les organisations internationales, les pays en développement ainsi que les organisations fiscales régionales dont le sujet adressera les problématiques de BEPS jugées prioritaires dans les pays en développement, y compris l'élaboration d'outils pratiques¹⁸⁹⁶.

Certes, cette initiative de l'OCDE est louable. Néanmoins, nous pensons qu'il est intéressant d'examiner cette plateforme sous une perspective politique.

1. La plateforme de collaboration sur les questions fiscales offre-t-elle une plateforme démocratique ?¹⁸⁹⁷

943. La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales est une initiative conjointe lancée en avril 2016 par le Fonds monétaire international (FMI), le Groupe de la Banque mondiale (WBG), les Nations Unies et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

¹⁸⁹⁴ Irma M. VALDERRAMA, « The BEPS vis -à-vis developing countries », (forthcoming)

¹⁸⁹⁵ Même si l'érosion de la base et le transfert des bénéficiaires sont une préoccupation mondiale, les préoccupations concernant l'érosion de la base et le transfert des bénéficiaires ne sont pas uniformes. Certains schémas d'érosion de l'assiette fiscale et de transfert des bénéficiaires qui visent à saper l'assiette fiscale européenne ou américaine ne correspondent pas au paradigme africain.

¹⁸⁹⁶ Les boîtes à outils sont des outils pratiques élaborés par la plateforme de collaboration sur les questions fiscales, destinés aux pays en développement. Ils concernent les huit domaines suivants : les incitations fiscales pour promouvoir l'investissement : approches pour les pays à revenu faible (2015). <<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/options-pour-une-utilisation-efficace-et-efficente-des-incitations-fiscales-a-l-investissement-dans-les-pays-a-faible-revenu.pdf>>, consulté en juin 2019. ; la résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert. Disponible sur <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf> consulté en juin 2019 ; Document complémentaire: Comblant le manque d'informations sur les prix des minéraux vendus sous une forme intermédiaire ; Les transferts indirects d'actifs; Les obligations documentaires en matière de prix de transfert; La négociation des conventions fiscales ; Les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition; La restructuration des chaînes d'approvisionnement; et l'évaluation des risques BEPS. Voir : <http://www.oecd.org/fr/ctp/plateforme-de-collaboration-sur-les-questions-fiscales.htm>.

¹⁸⁹⁷ <http://www.oecd.org/fr/ctp/plateforme-de-collaboration-sur-les-questions-fiscales.htm>. Consulté le 3 mai 2019.

a. Selon l'OCDE¹⁸⁹⁸, la Plateforme vise à renforcer la coopération entre les organisations internationales sur toutes les questions fiscales.

944. Elle offre à ces quatre organisations un cadre officiel pour la tenue de leurs échanges réguliers concernant la conception et la mise en application de normes fiscales internationales, accroît leurs possibilités d'accompagner les pays en développement par des actions de renforcement des capacités, et facilite l'élaboration d'orientations conjointes.

b. Pour les pays en développement, la plateforme vise à mettre en application les normes de l'OCDE.

945. La plateforme de collaboration sur les questions fiscales mettra en place des boîtes à outils¹⁸⁹⁹ et des programmes de renforcement de capacités pour les pays en développement. L'objectif consiste de mettre en application les normes issues des mesures BEPS, et particulièrement les prix de transfert en ce qui nous concerne.

c. Selon certain auteur, la plateforme consiste à une redéfinition de la coopération fiscale internationale

946. M. Montes, Conseiller Sénior en Finance et Développement au sein de South Center¹⁹⁰⁰ affirme : « Un argument souvent avancé est que les pays riches auraient une plus grande expertise technique pour résoudre les problèmes fiscaux des pays en développement. « Dans ce contexte, la coopération fiscale concerne le renforcement des capacités (...) et la mise en œuvre des normes de l'OCDE plutôt que de réformer le processus afin de restaurer les performances fiscales et de responsabiliser toutes les parties concernées »¹⁹⁰¹ Il est intéressant de savoir comment la prise de décision au niveau de ces quatre organisations se fait.

2. Regard critique sur l'organe décisionnel de la plateforme de collaboration

947. Même si cette plateforme s'inscrit dans l'élaboration d'outils pratiques, il s'agit d'examiner si les quatre organisations œuvrent sur un pied d'égalité et si l'organe décisionnel au sein de cette plateforme est transparent et ouvert aux pays en développement.

948. La collaboration entre les quatre secrétariats de la plateforme pourrait être productive, mais ces activités ne portent leurs fruits que lorsque leurs résultats techniques alimentent un processus de négociation intergouvernemental transparent où tous les gouvernements sont à la table pour prendre des décisions. Il est également urgent de rétablir la confiance du public à la suite des scandales et des fuites qui ont mis en lumière des pertes énormes de recettes publiques dans le monde entier par l'évasion et la fraude fiscales. Il est dans l'intérêt de tous les pays, développés et en développement,

¹⁸⁹⁸ La Plateforme a notamment pour mission de finaliser plusieurs publications qui aideront les pays en développement à mettre en application les mesures définies dans le cadre du projet du G20 et de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Ses travaux sont ainsi très étroitement à ceux du Cadre inclusif pour la mise en œuvre du BEPS. Les membres de la plateforme se réunissent régulièrement avec des représentants des pays en développement, des organisations fiscales régionales, des banques et des organismes donateurs. Des consultations à l'intention des entreprises et de la société civile sont également organisées en tant que de besoin.

¹⁸⁹⁹ Les assistances techniques et les formations organisées par l'OCDE.

¹⁹⁰⁰ « South Center » est une institution intergouvernementale de recherche et d'analyse des politiques des pays en développement, dont l'objectif consiste à promouvoir la coopération des pays du Sud. V. : https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2013/03/SC-Brochure-for-Press-Kit-rev-2_EN.pdf.

¹⁹⁰¹ Citations originales de l'auteur « One argument often touted is that rich countries supposedly have greater technical expertise to fix the tax problems of developing countries. In this context, tax cooperation is about capacity building (...) and implementation of OECD standards rather than reforming the process to restore tax performance and agency of all parties involved. » V. Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, Collaboration or Co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax, South Centre and Global Alliance for Tax Justice, Policy Brief, June 2018, N°48, p.4.

de travailler ensemble dans le cadre d'un processus de négociation fondé sur une Organisation qui soit universelle, inclusive, transparente et dotée d'un programme et d'un mandat plus ambitieux pour traiter les questions fondamentales du régime fiscal international.

Notre développement privilégie le développement réalisé par M. Montes et de P. Rangaprasad.¹⁹⁰² Leurs observations constatent les faits suivants.

a. Un rôle limité du Comité de l'ONU

949. Selon certains auteurs¹⁹⁰³, la Plateforme pour la collaboration en matière fiscale est un secrétariat de secrétariats dont les mandats ne sont pas clairement définis. De plus, il y a un déséquilibre net en matière de représentation des États : les intérêts des pays de l'OCDE sont représentés par les quatre secrétariats, et un nombre moindre de secrétariats pour les autres pays dont les pays en développement. Cette situation est exacerbée par la différence fondamentale dans la composition des secrétariats. Cet auteur explique que les ressources du secrétariat de l'ONU sont beaucoup moins importantes que celles de l'OCDE, ce qui explique « les raisons du déséquilibre dans leurs capacités à élaborer des produits communs, à influencer l'ordre du jour et à prendre des décisions, ce qui a une incidence sur les perspectives politiques qui sont finalement représentées »¹⁹⁰⁴.

b. Un processus décisionnel non-transparent¹⁹⁰⁵

950. Le rapport de la première conférence organisée sur la plateforme affirmait par exemple que :

*« S'il n'est pas inhabituel que des agences des Nations Unies ou des membres du personnel du secrétariat soient impliqués dans la fourniture de conseils en matière de politique et collaborent avec d'autres agences, les conseils proposés sont généralement au service d'un processus de négociation des Nations Unies au cours duquel les gouvernements prennent ensuite des décisions. Dans la 'plateforme de collaboration en matière fiscale', les gouvernements sortent de la salle, tandis que des experts du personnel rédigent les décisions. Le mandat du personnel des Nations Unies de formuler des avis sur des questions de politique fiscale internationale politiquement sensibles n'est pas clair non plus, en l'absence de processus de négociation entre tous les gouvernements des Nations Unies. En conséquence, le cachet d'approbation apparent de la plateforme de collaboration en matière fiscale par l'ONU ne risque que de légitimer des positions qui ne représentent pas la plupart des membres de l'ONU, dans la mesure où l'OCDE dispose déjà d'un processus de négociation intergouvernemental pour leur adhésion ».*¹⁹⁰⁶

¹⁹⁰² V. Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, Collaboration or Co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax, South Centre and Global Alliance for Tax Justice, *Policy Brief*, June 2018, N°48.

¹⁹⁰³ Les auteurs citent: « *The Platform for Collaboration on Tax is a secretariat of secretariats with unclear mandates from their underlying constituencies. There is also an imbalance of representation – the interests of OECD countries are represented by all four secretariats, whereas this is not the case for developing countries. This is further exacerbated by the fundamental difference in the sizes of the secretariats, with the UN secretariat's resources, for example, being much smaller than those of the OECD, which creates imbalances in capacities to draft joint outputs, influence the agenda and decision-making, ultimately affecting which political perspectives get represented* ». V. Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, *art.cit.*, June 2018, N°48, p.4.

¹⁹⁰⁴ *Id.*

¹⁹⁰⁵ Voir Annexe : UN STAMP without mandate from UN Member States. V. Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, Collaboration or Co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax, South Centre and Global Alliance for Tax Justice, *Policy Brief*, June 2018, N°48, p.4.

¹⁹⁰⁶ Citations originales des auteurs : « While it is not unusual for UN agencies or secretariat staff to be involved in providing policy advice and collaborating with other agencies, the advice offered is usually in service of a UN negotiation process where governments then make decisions. In the platform for collaboration on tax (PCT), the governments are out of the room, while staff experts draft the decisions. It also is not clear what mandate UN staff have to put forth opinions on politically sensitive international tax policy issues when there is no process of negotiation between all governments at the UN. As a result, the apparent UN stamp of approval in the PCT only

c. Un processus décisionnel par des technocrates

951. Il a été souligné que¹⁹⁰⁷ : « Les déclarations de la plateforme de collaboration fiscale (PCF) ont pris position sur des questions pour lesquelles aucun accord des Nations Unies n'a été conclu, y compris lorsqu'une majorité des membres de l'ONU ont exprimé une position différente. Il est nécessaire d'identifier clairement le rôle de la PCF, en particulier celui de l'ONU dans la plate-forme, et de garantir une répartition adéquate des tâches et des décisions entre les États membres et le personnel du secrétariat. Bien qu'il ne soit pas inhabituel que des agences des Nations Unies ou des membres du personnel du secrétariat soient impliqués dans la fourniture de conseils en matière de politique en collaboration avec d'autres agences, les conseils fournis sont généralement au service d'un processus de négociation des Nations Unies sur lequel les gouvernements prennent ensuite des décisions. Dans cette situation, les gouvernements sont sortis de la salle pendant que les technocrates prennent les décisions. »

952. Les auteurs ont mis en évidence que la mission des secrétaires de la PCF n'est clairement définie. A cet effet, il est nécessaire de préciser qu'en ce qui concerne les produits communs de la PCF, le rôle du secrétariat de l'ONU doit se limiter à promouvoir les résultats adoptés par l'ONU, tels que les accords intergouvernementaux, et les produits du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU.¹⁹⁰⁸ En revanche, le secrétariat ne peut pas négocier et approuver des recommandations de politique fiscale qui s'écartent des résultats convenus au sein des négociations intergouvernementales de l'ONU, notamment sur le processus de financement du développement, où les membres des Nations Unies n'ont pas encore négocié une position commune. Telle peut également être le cas de la prise de position sur l'état de la coopération fiscale internationale et sur les résultats des processus de l'OCDE et du G20. Toutefois, la PCF peut offrir un espace de dialogue et de coordination technique entre les secrétariats.

Certes les échanges de renseignements sont nécessaires, mais sont-ils opérationnels ?

953. Comme le souligne cette étude¹⁹⁰⁹, l'échange d'informations entre les autorités fiscales est souvent incapable d'empêcher l'évasion fiscale qui y est associée. En fait, les objectifs contradictoires

risks legitimizing positions that do not represent most of the UN membership, since the OECD already has an intergovernmental negotiation process in place for their membership. »

¹⁹⁰⁷ Citations originales du rapport : « *PCT statements have taken positions on issues where no UN agreement has been reached, including where a majority of the UN membership has expressed a different position.; There is a need to clearly identify the role of the PCT, specifically the role of the UN in the platform, and ensure a proper division of tasks and decision-making between Member States and secretariat staff.; While it is not unusual for UN agencies or secretariat staff to be involved in providing policy advice collaborating with other agencies, the advice provided is usually in service of a UN negotiation process on which governments then make decisions. In this situation, the governments are out of the room, while technocrats make decisions.* » V. Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, *Collaboration or Co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax*, South Centre and Global Alliance for Tax Justice, *Policy Brief*, June 2018, N° 48, p.4.

¹⁹⁰⁸ « There is a clear need to insist that the UN secretariat cannot negotiate and sign off on tax policy recommendations that deviate from agreed outcomes of intergovernmental UN processes, such as through the Financing for Development process, or which concern issues on which the UN membership have not yet negotiated an agreed position. This includes taking a position on the state of international tax cooperation, and the outcomes produced by OECD and G20 processes. The PCT can provide a space for dialogue and technical coordination between the secretariats. However, as regards joint outputs from the PCT, the role of the UN secretariat must be limited to promoting adopted UN outcomes, such as intergovernmental agreements, and outputs produced by the UN's Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters ». Manuel F. MONTES and Pooja RANGAPRASAD, *Collaboration or Co-optation? A review of the Platform for Collaboration on Tax*, South Centre and Global Alliance for Tax Justice, *Policy Brief*, June 2018, N° 48, p.5.

¹⁹⁰⁹ See for an overview of the international instruments to exchange information, Filip DEBELVA and Irma M. VALDERRAMA, « Privacy and Confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions », *Intertax*, 2017, Vol.45, N° 5, pp.364-365.

entre les autorités fiscales de différents pays et en particulier des pays de paradis fiscaux assurent que, dans de nombreux cas, ces informations ne seront pas fournies.

CONCLUSION DU SECOND TITRE

954. **Avantage d'une répartition nette de la base taxable entre les États.** La taxation unitaire présente, à notre avis, des avantages apparents. Elle a un objectif clair et précis, et elle tend vers une répartition objective et équitable des profits globaux des groupes multinationaux de sociétés. Les administrations fiscales auront les bonnes informations en temps opportun pour la répartition propre des bases taxables entre les États, puisque les clés de répartition seront discutées entre administrations fiscales concernées. En l'état actuel des choses, l'adoption de la TU à l'échelle globale n'est pas réaliste, car il reste des études à réaliser au niveau de l'harmonisation sur la technique de la consolidation des comptes, lors de l'établissement des comptes consolidés, ainsi que sur les clés de répartition, *in fine*, sur les formules de répartition à adopter. En outre, elle doit s'accompagner d'un dispositif d'échanges automatiques des renseignements.

955. **Nécessaire renforcement de la coopération entre États.** Nous avons montré que la taxation unitaire requiert davantage d'efforts de coopération internationale en matière fiscale, ainsi que la volonté politique des États. Nous avons constaté que d'un point de vue normatif, la prédominance de l'OCDE dans le contrôle du développement du principe de pleine concurrence et des lignes directrices applicables visent les intérêts des leaders du marché « *market leaders* ». L'enjeu de l'adoption de l'approche unitaire réside sur un déséquilibre des rapports de force entre les États dont il convient de préciser la fracture entre les pays développés, les pays émergents et les pays en développement. Toutefois, nous avons pu constater que la taxation unitaire existe depuis très longtemps dans les États fédéraux et qu'elle a fait ses preuves. Notre analyse est qu'un nécessaire renforcement de la coopération Sud-Sud est une première étape envisageable, pour les pays en développement. La taxation unitaire peut, par la suite, être adoptée progressivement, possiblement sur une échelle régionale, puis continentale et qui engagerait une véritable volonté politique.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

Nous avons vu que les palliatives à la complexité de la détermination des prix de transfert existent et ont fait leurs preuves. Nous avons abordé les mesures de court-terme, et les mesures dans le long-terme.

956. **La simplicité d'administration des mesures de court-terme.** Ce sont notamment les méthodes brésiliennes de la méthode de la marge fixe, les régimes protection indien et mexicain, la sixième méthode de l'Argentine et enfin l'approche de la République Dominicaine qui aménage un accord préalable sur les prix de transfert avec un régime de protection. Ces méthodes ont le mérite de la simplicité d'administration et peuvent être d'un grand d'enseignements, voire d'expériences pour les pays en développement. Certaines approches peuvent être intéressantes à d'autres, mais une analyse des flux intragroupes qui se trouve dans un État est un préalable nécessaire. Notre analyse n'est en aucun cas, exhaustive, car nous n'avons pas présenté l'étude de mise en œuvre de chaque approche présentée par secteur d'activités. En revanche, nous avons fourni des recommandations utiles, lesquelles, à notre avis, visent la sécurité juridique pour les contribuables et protègent les matières imposables des États (même s'il s'avère que les mesures de simplification ne permettent qu'un minimum de recettes fiscales). À cet égard, nous avons rejoint l'opinion dominante, affirmant que toutes mesures unilatérales risquent d'introduire de nouveaux risques d'évasion, mais également de double imposition. D'où viennent les limites pour les mesures de simplification unilatérales.

957. **Les portées limitées des mesures de court-terme.** Il faut reconnaître que l'utilisation de méthodes à caractère unilatéral et le rejet du standard fiscal international (le principe de pleine concurrence) peut créer la méfiance des autres États et, réduire les investissements.

958. **Nécessité certaine de la TU.** Il ressort de notre analyse que la TU s'imposera dans le futur comme le paradigme qui appréhendera les matières imposables des États dans l'environnement disruptif de l'environnement économique globalisé. En effet, les enjeux financiers causés par le phénomène de l'évasion fiscale internationale obligent les États à coopérer davantage et à établir des règles communes. Cette réflexion nécessite encore beaucoup d'efforts de volonté politique, car comme le souligne le rapport de la commission mondiale sur la mondialisation « *aucune des institutions mondiales actuelles n'exerce une surveillance démocratique appropriée des marchés mondiaux ou ne corrige les inégalités de base entre les pays.* »¹⁹¹⁰ Le consensus international est basé sur le rapport des forces des acteurs, dont les entreprises multinationales sont les acteurs très puissants.

¹⁹¹⁰ Commission mondiale sur la dimension mondiale de la mondialisation, Une mondialisation juste. Créer des opportunités pour tous, Genève, Bureau international du travail, 2004, p.3.

CONCLUSION GÉNÉRALE

959. **Point de départ.** Au terme de cette étude, il importe de préciser à nouveau le point d’ancrage de la présente thèse. Notre curiosité intellectuelle a été stimulée par la prise de conscience au niveau mondial de la problématique des prix de transfert. Les prix de transfert constituent les mécanismes qui érodent le plus les matières imposables des États. En tant qu’inspecteur des impôts et soucieuse de la mission confiée à l’administration fiscale (dont la protection de la juridiction fiscale de l’État contre les risques de pertes de recettes liées aux pratiques de fraude ou d’évasion fiscale internationale), les pertes de recettes au titre de l’impôt sur les bénéfices des sociétés par les groupes multinationaux de sociétés, ne nous ont pas laissées indifférentes. Nous avons rejoint l’opinion dominante que les groupes multinationaux de sociétés « *transfèrent leurs bénéfices vers des pays¹⁹¹¹ où ils sont plus faiblement taxés* »¹⁹¹², favorisant l’érosion des matières imposables dans les pays en développement, et *in fine*, leur appauvrissement. Les prix de transfert sont complexes. Ils évoquent notamment des problématiques juridiques, économiques et fiscales mettant à la lumière du jour la défaillance des règles fiscales internationales. En effet, avec le régime actuel des prix de transfert « *un découplage croissant s’opère entre le lieu où les entreprises exercent leurs activités et investissent, d’une part, et le lieu où les bénéfices sont déclarés à des fins fiscales, d’autre part* »¹⁹¹³. Dans le vocabulaire juridique, il s’agit de l’évasion fiscale. Notre étude s’est intéressée au régime des prix de transfert, et essentiellement sur la remise en question du fondement du principe de pleine concurrence, dans le contexte des pays en développement.

960. **Remise en question du principe de pleine concurrence.** Selon l’OCDE et ses pays membres, le principe de pleine concurrence (en anglais : *arm’s length principle*) est la norme de référence internationale pour la détermination des prix de transfert. En déterminant les prix de transfert l’objectif poursuivi est la répartition de l’assiette fiscale entre les États. C’est le fil d’Ariane de notre étude, *rechercher si le régime actuel (règles) des prix de transfert vise la juste répartition de l’assiette fiscale entre les États*¹⁹¹⁴.

D’emblée, le régime actuel des prix de transfert est jugé défaillant. Il faut revenir sur le socle de ce régime pour le décrire. Ce socle est le principe de pleine concurrence.

961. **Défaillance du régime actuel des prix de transfert.** Établie comme référence internationale par les pays de l’OCDE, à l’instar de la France¹⁹¹⁵, le régime des prix de transfert conçu voilà près d’un siècle¹⁹¹⁶ seraient devenu obsolète et ne permettraient plus de garantir une « *juste répartition des droits d’imposition* »¹⁹¹⁷. En effet, « *l’intégration croissante des économies et des marchés a mis à l’épreuve le cadre fiscal international* »¹⁹¹⁸. Ainsi, le régime des prix de transfert autorise « *un découplage croissant (qui) s’opère entre le lieu où les entreprises exercent leurs activités et investissent,*

¹⁹¹¹ Il convient de rappeler que dans les pays en développement, « le transfert indirect de bénéfices »

¹⁹¹² OCDE, *Lutter contre l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices*, 19 février 2013, p.15.

¹⁹¹³ OCDE, *ibid*, p.23.

¹⁹¹⁴ X. DALUZEAU et *al.*, *Prix de transfert : Détermination - Justification et gestion des différends – Problématiques connexes*, ed. Francis Lefebvre, 3^{ème} édition, 2016, p. 61, §255. V. aussi : Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 2015, p.118.

¹⁹¹⁵ V. Mitchell B. CARROLL, « *L’imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables* », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV; V. aussi pour plus de réflexion, Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press, 1992, pp.1-38.

¹⁹¹⁶ OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeurs, Actions 8-10 – Rapports finaux 2015*, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, Éd. OCDE, Paris, 2016, p.3.

¹⁹¹⁷ OCDE, *Lutter contre le BEPS, op.cit., note 12, p.40.*

¹⁹¹⁸ OCDE, *ibid*.

d'une part, et le lieu où les bénéficiaires sont déclarés à des fins fiscales, d'autre part »¹⁹¹⁹. L'OCDE admet les défaillances du principe et déclare que « *les règles de prix de transfert en place avaient laissé apparaître des fragilités qui sont autant « d'opportunités pour des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices* »¹⁹²⁰. C'est une des raisons pour laquelle le projet BEPS a été mis en place.

962. **BEPS et nouveauté de la réforme.** En 2013, l'OCDE a été mandaté par le G20, pour mettre sur pied la réforme des règles fiscales internationales, qui est présenté comme « *le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales* »¹⁹²¹. A l'issue du rapport révisé des règles relatives au prix de transfert, le nouvel objectif souligne que la mise en œuvre des mesures devrait conduire les entreprises à déclarer « *leurs bénéficiaires là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée* »¹⁹²². Ainsi, les nouvelles mesures suggèrent de veiller à ce que « *les prix de transfert soient conformes à la création de valeur du groupe d'entreprises multinationales* »¹⁹²³.

963. **Maturité du principe de pleine concurrence.** L'OCDE annonce que¹⁹²⁴ « les objectifs fixés par le plan d'action BEPS dans le cadre du développement des règles relatives aux prix de transfert ont été atteint sans qu'il ne soit nécessaire de mettre au point des mesures spécifiques en dehors du principe de pleine concurrence »¹⁹²⁵. Cette position de l'OCDE maintient le rôle prépondérant du principe de pleine concurrence comme la pierre angulaire des prix de transfert. Ainsi, le principe de pleine concurrence demeure la norme fiscale de référence internationale, et reste la clé de voûte des prix de transfert.

964. **Interrogations au cœur de notre recherche.**—A cette fin, nous avons questionné l'aptitude du principe à répondre aux objectifs ci-après. En l'occurrence : peut-il garantir une mise en œuvre conforme à son esprit dans les pays en développement ? peut-il répondre aux objectifs et aux besoins des pays en développement ? permet-il d'assurer une répartition équitable des profits des filiales ou établissements stables des EMNs dans les pays en développement (il s'agit ici de l'objectif propre, de la raison d'être des règles sur les prix de transfert¹⁹²⁶) ? permet-il de lutter efficacement contre les transferts indirects de bénéfices dans les pays en développement ? Autrement dit, permet-il de protéger la base d'imposition de ces pays ?

À ce niveau, il importe de mettre en évidence les grandes lignes de notre recherche (A) (B) et les fruits de notre travail (C) (D) (E). Nous répondrons au fur et à mesure à ces interrogations.

A- Déficience du principe en dépit de sa maturité.

965. **Maturité.** Nous avons évoqué le long développement du principe et son érection en rang de « standard fiscal international », acceptée par la majorité des États de l'OCDE. Nous avons trouvé que le principe a eu une origine fortuite, sans véritable argument de fond. Le poids de l'influence de l'OCDE, tant par leur technostucture que par le soutien politique qu'elle détient, a contribué à la diffusion mondiale de la norme fiscale internationale. L'ONU n'a pas concurrencé l'OCDE, en adoptant un double standard, mais a validé le principe de pleine concurrence. À cet égard, nous avons considéré l'utilité

¹⁹¹⁹ OCDE, *ibid.*, p.23.

¹⁹²⁰ OCDE, *op.cit.*, 2016, p.3.

¹⁹²¹ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, BEPS Action 1 : Rapport final, 2015, p.3.

¹⁹²² OCDE, *ibid.*, p.9.

¹⁹²³ *Ibidem.*

¹⁹²⁴ OCDE, *op.cit.*, 2016, p.12

¹⁹²⁵ Des améliorations ont été apportées pour l'application du « principe de pleine concurrence ». Les lignes directrices ont été reformulées, afin de prendre en considération la réalité économique des entreprises multinationales.

¹⁹²⁶ Cf. Introduction au §. Objectifs des règles de prix de transfert

de réaliser une analyse politique en auscultant la légitimité de ces organisations internationales, dans notre dernier chapitre.

La norme produite à l'OCDE est un droit mou international (une *soft law internationale*). En théorie, elle n'a pas de valeur juridique contraignante (sous des aménagements conventionnels des États). Certes, la réalité pratique est différente. Le principe apparaît nécessaire pour les États car s'écarter de façon unilatérale entraînerait une défiance de la communauté internationale et serait susceptible de se traduire par une baisse des investissements internationaux. Cependant, le principe pose un certain nombre de difficultés théorique et pratique insurmontables dans les PED.

966. Persistance des problèmes en dépit des améliorations apportées par le BEPS. Nous avons développé l'argument selon lequel la règle actuelle (sur les prix de transfert) est source d'évasion fiscale massive. Elle offre l'opportunité aux groupes multinationaux de sociétés de localiser avantageusement leurs profits dans les États ou territoires à fiscalité privilégiée. Nous avons rejoint les littératures académiques confirmant cette affirmation¹⁹²⁷. Nous avons démontré qu'il était très difficile pour chaque État, ou plus correctement, pour chaque administration fiscale de déterminer la part de revenu taxable de la société qui opère dans son territoire, c'est-à-dire la part de revenu qui lui revient. Il est, à ce niveau, judicieux de préciser que le groupe multinational de sociétés peut séparer le lieu d'imposition et ses profits réalisés. Cette pratique a engendré d'importantes pertes financières ayant érodé les finances publiques des États. Nous avons évoqué que cette problématique affecte particulièrement les budgets de tous les États. Toutefois, les pays en développement sont beaucoup plus touchés à cause de la dépendance de leurs structures de recettes à l'impôt sur les sociétés. De ces constats, venaient la nécessité de réformer les règles fiscales internationales, notamment les règles correspondantes à la détermination des prix de transfert. Néanmoins, les modifications apportées n'ont pas pu atteindre les déficiences longtemps identifiées.

Ainsi, nous avons démontré que la règle actuelle permet aisément aux groupes multinationaux de sociétés de localiser artificiellement leurs profits dans un État étranger dont le régime fiscal est privilégié. Il est plus difficile pour les administrations des pays en développement de les débusquer avec leurs faibles moyens de contrôle. Le professeur B. Castagnède écrivait justement à propos du principe de pleine concurrence, « *quels que soient les moyens de contrôle des administrations, plus ou moins performants selon les cas, un tel mode de répartition entre les États des bases taxables des groupes reste en partie hasardeux* »¹⁹²⁸.

B- Inefficacité du « principe de pleine concurrence » dans les pays en développement

967. Complexité technique du principe et mise en œuvre trop contraignante. Nous avons porté un regard critique sur le principe de pleine concurrence, notamment quant à sa faisabilité pratique dans le contexte particulier des pays en développement. Nous avons trouvé que la complexité très technique du principe de pleine concurrence pose un certain nombre de contraintes. D'une part, elle est très exigeante en ressources (matérielles, humaines, financières, etc.), et par conséquent elle impose un investissement en ressources important. Aucune estimation du coût de ces ressources n'a pu être réalisée. Mais la littérature empirique confirme que le montant à allouer est significatif notamment quant au coût des ressources humaines expertes devant vérifier s'il y a prix de transfert, au coût des bases de données, et au coût de la mise en place du cadre juridique, pour ne mentionner que quelques exemples. D'autre part, elle ne permet pas de garantir des prix de transfert fiables. Nous avons constaté que beaucoup d'incertitudes demeurent sur les modalités de mise en œuvre du principe, qui résulte principalement de la subjectivité des méthodes de détermination des prix de

¹⁹²⁷ Voir pour un historique très instructif des controverses ayant entouré le PPC : Sol PICCIOTTO, *International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation*, London, 1992. Weidenfeld and Nicolson.

¹⁹²⁸ Bernard CASTAGNÈDE, « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, N°1037, p.87.

transfert. Par conséquent, nous avons conclu que le principe de pleine concurrence ne permet pas de garantir la sécurité juridique des contribuables dans les pays en développement.

968. **Contexte inapproprié à cause de la faiblesse des administrations fiscales.** Au terme de notre étude, nous avons vu que le principe de pleine concurrence pose beaucoup de problèmes pour les administrations fiscales des pays en développement. Or, le principe de pleine concurrence est le principe largement admis par tous les États. L'OCDE et ses pays membres confirment que le principe fonctionne bien dans la majorité des cas. Pour notre part, au contraire, nous confirmons notre hypothèse de départ qui affirmait que le principe de pleine concurrence est une norme trop difficile à mettre en œuvre dans les pays en développement. La transposition du principe de pleine concurrence dans les pays en développement s'avère très délicate. Les ressources et structures indispensables n'existent presque pas dans la majorité de ces pays. En l'état actuel, le cadre structurel (notamment des dispositifs juridiques, sociaux et administratifs) ne sont pas en place pour permettre la fixation d'un prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence. S'agissant des modalités d'application du principe, il n'existe tout simplement pas de règles claires et transparentes. Par conséquent, les administrations fiscales des pays en développement ne sont pas capables d'utiliser le principe de pleine concurrence pour se défendre efficacement contre les groupes multinationaux de sociétés, mieux armées qu'elles lors d'une vérification fiscale des prix de transfert.

C- Conclusion de notre étude.

969. Au terme de cette étude, nous sommes parvenue à la conclusion que le principe de pleine concurrence a beaucoup de défauts pour les pays en développement. Premièrement, elle souffre d'un certain nombre de défauts théoriques qui expliquent que les groupes multinationaux de sociétés s'organisent et jouissent des failles du système pour transférer indirectement les bénéfices, défavorisant ainsi les pays en développement. Deuxièmement, la norme fiscale internationale est non-pragmatique (dont l'application est irréaliste) pour les administrations fiscales dont les moyens sont limités. Troisièmement, le principe ne garantit pas la sécurité juridique pour les contribuables. Somme toute, la protection de la base imposable des pays en développement reste une question posée.

Au vu de ce qui précède, il nous a paru nécessaire de suggérer deux types mesures palliatives : les mesures à court-terme que les administrations fiscales peuvent introduire immédiatement, et les mesures à long-terme, qui nécessitent des temps de réflexion et des réformes plus profondes ainsi que la concertation de tous les États.

D- Les mesures de court-terme : les mesures de simplification

970. Nous avons suggéré des mesures de simplification pour les administrations fiscales des pays en développement. L'objectif de la simplification est la réduction de la complexité de la détermination des prix de transfert, en l'occurrence, concernant l'analyse des faits et circonstances des transactions contrôlées. Toutefois, elles ne s'écartent pas immédiatement du principe de pleine concurrence. Elles maintiennent le principe tout en aménageant des méthodes objectives de détermination des prix de transfert, afin de privilégier des objectifs en matière de politique fiscale comme la simplicité d'administration, la sécurité juridique et la prévisibilité des règles fiscales. Les mesures de simplification proposées s'inspirent des pratiques adoptées par les pays émergents, à savoir la méthode de la marge fixe du Brésil, le régime de protection de l'Inde et la « 6^{ème} méthode » de l'Argentine. De manière générale, ces mesures appliquent, en droit interne, des méthodes forfaitaires, ou des formules automatiques préétablies, dans le cas du Brésil. Toutefois, ces mesures présentent des limites quant à leur portée. Elles ne sont suggérées donc qu'à titre de mesures provisoires, voire transitoires. À ce titre, elles devraient s'accompagner d'un renforcement des capacités.

971. Face à ces constats, nous rejoignons l'opinion dominante affirmant que « *le problème global nécessite une réponse globale* ». Toutes mesures unilatérales ne doivent donc être employées qu'à titre provisoire. La solution idéale nécessite la concertation de tous les États et leur coopération. C'est à ce titre que nous avons proposé « la taxation unitaire », que nous pensons répondre à un objectif plus large, dont la nécessaire imposition effective des groupes multinationaux de sociétés.

E- Extension de notre étude à la recherche d'un paradigme efficace pour une imposition effective des groupes multinationaux de sociétés.

972. Nous avons trouvé que le paradigme actuel (principe de pleine concurrence) est dépassé à cause des bouleversements qualitatifs et quantitatifs de l'environnement économique globalisé. « Les conditions sur le marché libre » sur lesquelles son application repose, est purement hypothétique, conduisant à des incertitudes et des subjectivités, et *in fine* à une répartition arbitraire de la matière imposable entre les États. De surcroît, avec l'intégration croissante des entreprises qui n'est pas prête de s'arrêter, « les données comparables » deviennent rares ; la fidélité à l'esprit de « la comparabilité avec des entreprises indépendantes » se retrouve vide de sens. Nous avons constaté qu'un problème sérieux se pose pour les administrations fiscales : dans la mesure où l'environnement économique est globalisé et le groupe multinational de sociétés complètement intégré, et dans la mesure où la méfiance règne dans la coopération entre États, comment déterminer la matière imposable qui revient à chaque État ?; tout en sachant qu'en parallèle, il est indispensable de distinguer l'optimisation fiscale licite de l'optimisation fiscale agressive, ou autrement dit, pour reprendre l'expression du professeur D. Gutmann, de « *tracer la frontière entre le joueur innocent et le joueur pervers* ».

973. Face à ces constats, nous avons trouvé que pour protéger la base imposable des États, il convient d'élargir l'assiette fiscale des États au niveau international. L'assiette fiscale internationale considèrera les activités globales du groupe multinational. Et de réfléchir à la meilleure façon de la répartir équitablement entre les États. D'où la proposition de la taxation unitaire. C'est le point d'arrivée de notre thèse.

974. **Les mesures de long-terme : la taxation unitaire.** Elle consiste à la répartition fractionnaire du bénéfice consolidé d'un groupe multinational. L'imposition effective d'une entreprise multinationale passerait par l'appréhension de l'entité globale, et par l'utilisation de clés de répartition. La supériorité technique de la taxation unitaire est certaine. En matière fiscale, la taxation unitaire est intéressante techniquement, car elle permet de supprimer les frontières fiscales et d'appréhender les flux intragroupes et l'assiette fiscale du groupe, sans éclatements dans des comptes séparés. De cette manière, les autorités fiscales ont une vision globale, au lieu d'une vision parcellaire des activités multinationales du groupe de sociétés. En outre, son objectif vise nettement la répartition équitable de l'assiette fiscale entre les États. Toutefois, la taxation unitaire internationale n'a pas été mise en place dans l'immédiat. Cependant, des discussions et des réflexions sur les possibilités de la mettre en œuvre ne sont pas closes. Elles nécessitent des études qui ne sont pas du ressort de notre thèse.

975. Cependant, la taxation unitaire est contestée et ne fait pas l'unanimité. Nous avons pu voir que les réticences des États résident dans la difficulté de coopérer davantage. En voulant attirer les investissements internationaux, ils rentrent dans la logique inverse, notamment dans la concurrence fiscale entre États. Notre analyse est qu'avec la politique de la promotion des échanges internationaux et des activités internationales des entreprises, les actions de l'OCDE privilégient la libre concurrence des échanges, conduisant les États à la concurrence entre eux pour attirer les investisseurs. Ce qui rejoint l'affirmation de M. Leroy, « *l'OCDE a privilégié une régulation non contraignante de la globalisation fiscale par la soft law internationale, alors que la libération des capitaux a accentué les inégalités en favorisant l'évasion* »¹⁹²⁹. C'est nécessairement sur la base de cette logique du marché mondial, que certains auteurs affirment que la taxation unitaire est utopique ; et qu'elle n'est pas réaliste aux yeux de l'OCDE. Vue sous cet angle, nous pensons qu'il s'agit d'une utopie nécessaire. Là, il s'agit d'une question politique. Nous avons démontré que la taxation unitaire à l'échelle internationale ne peut pas être mise en œuvre dans l'immédiat. Cependant, elle peut être adoptée progressivement, possiblement sur une échelle régionale, puis continentale et qui engagerait une véritable volonté politique. Nous avons pu constater que la taxation unitaire existe depuis très longtemps dans les États fédéraux et qu'elle a fait ses preuves. Notre analyse, en définitive, tend à conclure que c'est vers la taxation unitaire que doit être réfléchi la fiscalité du XXI^e siècle. La députée B. Marre écrit à ce propos que « *la mondialisation n'a pas été le fait d'une quelconque volonté,*

¹⁹²⁹ Cf. Marc LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, N°4, p.516.

*individuelle ou collective, mais le résultat d'une somme de facteurs – économiques et financiers, mais aussi stratégiques – sous l'impulsion majeure des progrès technologiques et scientifiques. À l'inverse, il apparaît clairement aujourd'hui que la maîtrise de cette mondialisation ne pourra se faire que par une concertation internationale de nature politique »*¹⁹³⁰.

976. **Réflexions sur la fiscalité du XXIe siècle.** En effet, la fiscalité internationale est confrontée à la montée croissante d'un « *phénomène préoccupant* »¹⁹³¹ dont l'absence d'instruments de contrôles appropriés conduirait à l'appauvrissement de l'État au profit des entreprises multinationales.¹⁹³² Il est permis de constater que le XXIe siècle impose une nouvelle fiscalité. Le professeur M. Bouvier¹⁹³³ déclarait justement « *nous n'allons pas aborder ce XXIe siècle avec le même concept que nous avons eu depuis le XIXe siècle ou le XXe siècle. On a besoin d'un changement de paradigme.* »¹⁹³⁴ Pour comprendre cette affirmation, il faudrait revenir sur le fait que les États font face à deux grands défis bien précis qui menacent la fiscalité et la soutenabilité des finances publiques des États. Cette évolution systémique, qui n'est autre que la globalisation économique, « *n'est pas à juger seulement sur un angle péjoratif mais aussi comme un changement de civilisation et de changement de sociétés* ».¹⁹³⁵

¹⁹³⁰ Béatrice MARRE, « La gouvernance mondiale, produit inattendu de la mondialisation ? : Réflexions sur l'architecture internationale », *RPP*, 2005, 1035, p.138.

¹⁹³¹ V. Jean-Baptiste GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p.10 et s.

¹⁹³² MADELEY (J.), « Les multinationales et les pays en développement : puissance commerciale et pauvreté », *Le Courrier ACP-UE*, 2003, N°196, p.36 et s. Cité par Joseph AYANGMA AYANGMA, *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC : le cas du Cameroun*, L'Harmattan, 2015, p.16.

¹⁹³³ Cf. Michel BOUVIER, « Il est urgent d'inventer une fiscalité pour le XXIe siècle », *RFFP*, 2005, n° 92.

¹⁹³⁴ Ibidem.

¹⁹³⁵ Cf. Michel BOUVIER, *ibid.*, p.92.

ANNEXES

ANNEXE 1. LES MÉTHODES DE VALORISATION DES PRIX DE TRANSFERT DE L'OCDE

Les trois méthodes traditionnelles

La méthode du prix comparable sur le marché libre (Comparable Uncontrolled Price Method ou CUP), la plus simple, est aussi la plus rare. Elle consiste, comme son nom l'indique, à retenir comme valeur du prix de transfert le prix dont seraient convenues deux entreprises totalement indépendantes lors d'une transaction identique et dans des circonstances similaires. Bien adaptée pour valoriser des actifs corporels qui font régulièrement l'objet de transactions sur les marchés (produits manufacturés, matières premières), cette méthode trouve ses limites dès lors que les éléments de comparaison font défaut. Il est notamment difficile de déterminer la valeur d'actifs incorporels avec cette méthode (brevets, marques). En tout état de cause, il n'est pas si fréquent que les transactions entre deux sociétés liées soient en tous points comparables aux transactions entre deux sociétés indépendantes.

La méthode du prix de revente (Resale Price Method) prend pour point de départ le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. Est ensuite retranchée de ce prix de revente une marge brute « appropriée » (la marge sur prix de revente), c'est-à-dire la marge grâce à laquelle le vendeur réaliserait un bénéfice « convenable ». Après défalcation d'autres éléments objectifs (droits de douane par exemple), le prix ainsi obtenu peut être considéré comme le prix de pleine concurrence. La difficulté tient ici à la détermination de ce qui constitue la marge brute « appropriée ». L'OCDE précise que « c'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de commercialisation que cette méthode est la plus efficace ».

La méthode de prix de revient majoré (Cost Plus Method) s'analyse comme le miroir de la précédente. Le point de départ est le prix de revient de l'actif transféré auquel est ajoutée une marge « appropriée » aux coûts supportés par l'entreprise qui transfère l'actif, « de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions de marché »

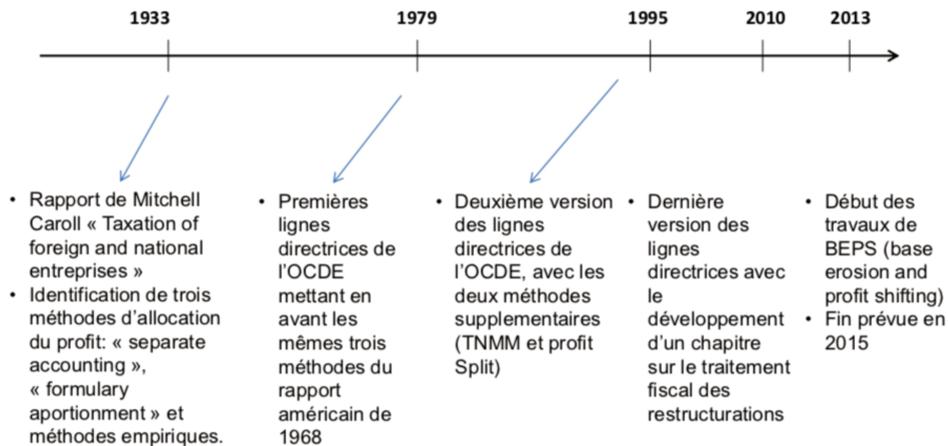
Les deux méthodes dites « transactionnelles »

La méthode transactionnelle de la marge nette (Transactional Net Margin Method), doit permettre de déterminer la marge nette que réalise une entreprise lors d'une transaction contrôlée, et à la comparer à la marge « normale » qu'aurait réalisée la même entreprise dans les conditions du marché, en pleine concurrence. Une telle méthode suppose que l'entreprise dispose d'informations suffisamment précises sur ses concurrents, ce qui n'est pas toujours le cas.

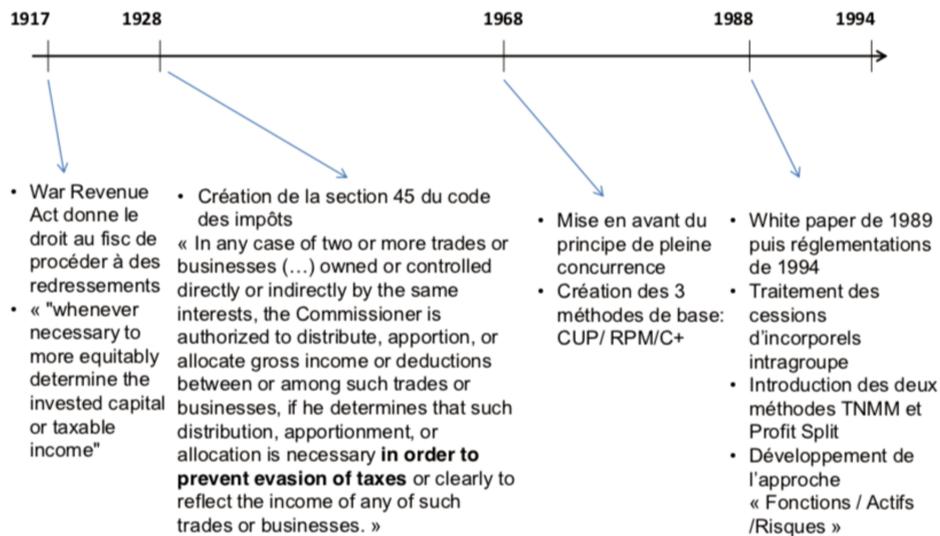
La méthode transactionnelle du partage des bénéfices (Profit Split Method) vise à déterminer la répartition « normale » des bénéfices qui aurait été opérée entre deux entreprises indépendantes dans des conditions similaires de transaction en éliminant les conséquences des « conditions spéciales, convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées »

ANNEXE 2. ÉVOLUTION ET MISE À JOUR DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

Brève histoire de la réglementation des prix de transfert (Europe)



Brève histoire de la réglementation des prix de transfert (US)



Source : Julien PELLEFIGUE, Économie du droit fiscal : La réglementation des prix de transfert, Université Panthéon-Assas, Paris II, 2015/2016.

ANNEXE 3. LEGISLATIONS DES PRIX DE TRANSFERT DANS QUELQUES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Pays	Pouvoir de redresser les comptes	Méthodes Prix de transfert OCDE	PPC	Obligations documentaires spécifiques	Régime de protection	APP	Fréquence du contrôle prix de transfert
Albanie	Loi n° 8438 sur l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (loi relative à l'impôt sur le revenu), du 28 décembre 1998.	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Élevé
Algérie	Articles 138 bis, 141 bis, 192, 20, 169 bis du 12 avril 2012	Aucune méthode officielle	Oui	Oui	Non	Non	Élevé
Angola	Décret présidentiel 147/13 du 1er octobre 2013 - en particulier, section II et articles 10 à 13 (Statut des grands contribuables)	Oui	Oui- pas de référence explicite	Oui	Non	Non	Aucune information
Bolivie	Lois N° 843, 516 et 549 Décret suprême n° 2227 et n° 2993 Résolution normative n° 10-0008-15, n° 10170000000001, 10180000000006 et 10190000000002. (en vigueur en 2015)	Oui	Oui- pas de référence explicite	Oui	Non	Non	Aucune expérience
Burkina Faso	Art.82 du CGI (révision et modifiée en 2018)	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Aucune expérience
Cambodge	Article 56 du CGI - en vigueur en octobre 2017	Oui	Oui	Oui (CbCR)	Non	Non	Medium
Cameroun	article 18 al 3 Code général des impôts du CGI (LF 2018 introduit les obligations documentaires)	Aucune méthode	Oui	Oui	Non	Non	Aucune

Colombie	Articles 260-1 à 260-11 du Code fiscal colombien et sont régis par le décret réglementaire 2120 de 2017.	Oui (membre OCDE)	Oui	Oui	Non	unilatéral- Oui	médium
Dominicaine	L'article 281 du Code fiscal dominicain et le décret n° 78-14 de la République dominicaine font référence aux prix de transfert (depuis 2011)	Oui (+6è méthode)	Oui	Oui	Oui	Oui	élevé
Gabon	Articles 12 et P 831, P 831 bis, P 831 ter, P 831 ter, P 832 et P 860 du CGI contiennent les principales dispositions législatives relatives aux prix de transfert, avec effet au 1er janvier 2017	Oui (pour transactions internationales uniquement)	Oui	Oui (CbCR)		Oui	Medium
Lybie							
Lybie	Actuellement, il n'existe pas de réglementation locale en matière de prix de transfert en Libye, mais le pays a conclu environ 17 conventions fiscales qui contiennent un article ressemblant à l'article 9 du Traité type de l'OCDE (sur les entreprises associées).						Aucune
Madagascar	Article 01.01.13–I-§2 (en vigueur en 2014)	Oui	Oui	Non	Non	Non	Aucune
Malawi	Article 127A du CGI en vigueur 1 juillet 2018	Oui	Oui	Oui	Non	Non	élevé
Mozambique	Régime de Preços de Transferência, en vigueur à partir du 1er janvier 2018 Décret n°. 70/2017, datée du 6 décembre 2017	Oui (transactions nationales+internationales)	Oui	Oui	Non	Non	Medium
Nicaragua	Article 93 to Article 106 of Law No. 822, effective 30 June 2017.	Oui	Oui	Oui	Non	Non	low

Nigéria	Le Règlement 2018 - a abrogé le Règlement de 2012 sur l'impôt sur le revenu (prix de transfert), qui est entré en vigueur le 2 août 2012- entrera en vigueur le 12 mars 2018.	Oui (transactions nationales+internationales)	Oui	Oui		Oui	Medium
Sénégal	Articles 17, 31bis, 31 ter	Oui	Oui	Oui		Oui	
Sud Soudan	Article 81 du CGI 2009	Oui	Oui	Non	Non	Non	Aucune
Tunisie	Article 48septies du Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des sociétés (PCITC), initialement ajouté par l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 et modifié en vertu de l'article 29 de la loi de finances pour l'année 2019	Oui	Oui	Oui (CbCR)	Non	Non	élevé
Vietnam	Article 37 du CGI (par décret en vigueur depuis 2017)	Oui	Oui	Oui (CbCR)	Non	Oui	Medium
Zambie	Article 97A de la Loi de l'impôt sur le revenu a été publié en 2017	Oui (référence OCDE TPG et UN Guidelines)	Oui	Oui	Oui	Non	Medium

Source : Ernst & Young EY 2018-2019 Worldwide Transfer Pricing Reference Guide.

ANNEXE 4. COMPARAISON ENTRE LES DIFFÉRENTES MÉTHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT

Cas de l'Inde : Régime de protection versus Accords Préalables sur les prix de transfert versus Principe de Pleine Concurrence

Valeur	Régime de protection	Accords préalables sur le prix (APP)	Principe de pleine concurrence
Applicables à	Certaines catégories de contribuables et d'opérations	Contribuables ayant négocié un accord (APP)	Tous les contribuables qui n'ont pas opté pour le régime de protection ni l'APP.
Prix de transfert	Plus élevé que la normale afin d'atteindre les marges de seuil	Moins élevé que dans les régimes de protection, d'après la documentation du contribuable	Plus élevé que dans le cadre d'un APP ou d'un régime de protection en grande partie en fonction des transactions
Complexité	Moins complexe puisque l'administration fiscale accepte les prix de transfert fixés par le contribuable si les marges préétablies sont atteintes par le contribuable.	Complexe pendant la négociation de l'APP et simple par la suite	Complexité maximale puisque les autorités fiscales déterminent le PPC pour chaque année (risque de litige élevé)
Sécurité Juridique	Très élevé étant donné que tout prix de transfert permettant d'obtenir le régime de protection sera accepté par l'administration fiscale.	Très élevé une fois que l'APP est négocié et exécuté	Très faible puisque les prix de transfert seront l'examen chaque année.
Coût de l'utilisation	Coût administratif le plus bas. Paiements d'impôts plus élevés en raison des paramètres élevés du régime de protection. Une double imposition est susceptible de survenir en raison de la nature unilatérale du régime indien de protection.	Les coûts administratifs élevés liés à la conclusion de l'APP, qui peuvent être étalés sur la durée de l'APP. Des paiements d'impôt moins élevés peuvent être négociés en fonction des documents justificatifs. La double imposition peut être évitée si des APP bilatéraux sont négociés entre les autorités compétentes de deux pays.	Les coûts administratifs et fiscaux sont incertains, selon qu'une imposition est contestée ou non et selon l'issue du litige. Théoriquement, les procédures amiables sont possibles en cas de double imposition, mais, dans la pratique, cette procédure peut être très longue.

Source: V. Krishnamurthy, « India Aims to Reduce Transfer Pricing Disputes through Safe Harbour Rules », *BIT*, 2014.

ANNEXE 5. RÉSUMÉ DES DIFFÉRENTES APPROCHES POUR LA MISE EN ŒUVRE DE LA SIXIÈME MÉTHODE¹⁹³⁶

Aspect	Aspect Adopted approach
Transactions covered	Only export transactions Only import transactions Import and export transactions
Nature of the measure	A way of applying the CUP Method A way to arrive to an arm's length price A separate method
Products or goods subject to the measure	Commodities Renewable natural resources and / or non-renewable natural resources Goods with known quotes in transparent market Some regulations allow tax administrations to extend the measure to other goods provided that meet certain requirements. The international intermediary does not have economic substance And/ or the tax agency considers it appropriate
Relation condition	Some countries define the condition by which the international exporter and / or intermediary trader and / or the exporter at origin and the importer at destination are related parties. Some apply the method whenever the foreign company is resident in a listed jurisdiction (non-cooperative, low tax jurisdiction, or under a privileged tax regime), regardless of whether the companies involved are related enterprises.
Hierarchy of the method	Mandatory if the conditions established in the regulation are met; Optional, either this measure or the CUP method, or other OECD methods may be applied; Not expressly established by the regulation
Prices to be considered	Exports and imports are afforded different treatment: For exports: research on international prices in accordance with the terms agreed upon by the parties as of the last shipment date unless there is evidence that it was agreed on another date; ◇ For imports: the price may not exceed the price based on international parameters as of the date on which they were originally purchased Multiple criteria in a single regulation: (i) price on the transparent market on the loading or unloading date; (ii) average price over a 4-month period or 120 days prior to unloading or after loading; (iii) price as of the date on which the agreement was executed; (iv) average price over a 30-day term after the agreement was executed; (v) quoted price on the transparent market on the loading date, that of the prior date in which a quoted price was available or that of the first day the goods are loaded (the criterion adopted varies by country)
Comparability adjustments	Some countries allow for comparability adjustments to the publicly available price so as to take into account market circumstances, contract terms and conditions, and product quality and specifications whereas other countries do not accept comparability adjustments.
Exemptions to applying the rule	Some measures provide the local taxpayer with the possibility to evidence that the intermediary has economic substance and thus be exempted from applying the rule, even though the criteria are not the same in every case. Some countries exempt the application of the Sixth Method if an agreement is filed with the tax agency or with any other government agency a few days after it has been signed.

¹⁹³⁶ Source : V. Grondona. https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/05/TCPB2_Transfer-Pricing-Concepts-and-Practices-of-the-%E2%80%98Sixth-Method%E2%80%99-in-Transfer-Pricing_EN.pdf

ANNEXE 6. RÉSUMÉ DES MESURES DE SIMPLIFICATION DE LA BOITE A OUTILS

Les mesures proposées	Avantages	Inconvénients
Utilisation de comparables étrangers (utilisation de comparables d'autres marchés géographiques)	Élargit la base des comparables potentiels	Les bases de données contenant des comparables étrangers peuvent être inaccessibles ou coûteuses.
Utilisation de comparables d'autres secteurs ou avec des profils fonctionnels différents	Élargit la base des comparables potentiels	Des ajustements de comparabilité complexes (et quelque peu arbitraires) peuvent être nécessaires.
Régimes de protection (avec marges fixes)	Les régimes de protection peuvent augmenter la certitude à la fois pour les contribuables et pour l'administration fiscale et peuvent accroître l'efficacité administrative.	Nécessite qu'il existe des comparables pour lesquels les différences qui ont une incidence significative sur la condition examinée puissent faire l'objet d'ajustement de comparabilité.
	Il n'est pas nécessaire de s'appuyer sur les informations relatives à des comparables.	Des ajustements de comparabilité complexes (et quelque peu arbitraires) peuvent être nécessaires.
	La conception peut s'appuyer sur des données administratives aisément accessibles	Lorsque les régimes de protection sont unilatéraux, cela peut présenter un risque de double imposition économique (si ce n'est pas facultatif) ou de manque à gagner.
Accord préalable en matière de prix de transfert	Peut fournir une solution lorsqu'il n'y a pas de comparables disponibles ;	Le champ d'application pour les régimes de protection peut être limité (c'est-à-dire, généralement utilisés pour les services à faible valeur ajoutée, les petits prêts, etc.)
	Fournit une certitude au contribuable et à l'administration fiscale.	L'accord devrait reposer sur le principe de pleine concurrence, qui exige généralement des comparables.
	Les accords de fixation préalable de prix de transfert bilatéraux ou multilatéraux peuvent limiter les cas de double imposition économique.	Peut exiger des ressources importantes de l'administration fiscale.
Exigences d'indépendance plus faibles pour les transactions sur le marché libre	Élargit la base des comparables potentiels	Les accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert n'empêchent pas la double imposition économique.
Utilisation de comparables secrets	Plus grande disponibilité d'informations pour l'administration fiscale	Nécessite des capacités et du personnel qualifié
Utilisation des valeurs en douane	Accès à de grandes quantités de données transactionnelles	S'appuie sur des hypothèses subjectives
		Les méthodes des valeurs en douane et de prix de transfert fonctionnent différemment et ont des objectifs différents
		Seuls quelques types de transactions sont assujettis à des droits de douane

Sources : Données Groupe de la Banque Mondiale ; Plateforme de la Collaboration sur les questions fiscales, 2017.

**ANNEXE 7. PROJET DE QUESTIONS – SONDAGE DES PAYS POUR LA
BOITE A OUTILS SUR LES COMPARABLES**

Destinataire : le responsable de l'unité des prix de transfert du Ministère des finances de votre pays et/ou de l'unité impliquée dans le contrôle des entreprises multinationales au sein de l'administration fiscale.

L'objectif de ce sondage est de réunir des informations pour le travail effectué par les organisations internationales, qui renforcent leur engagement pour soutenir les pays en développement face aux difficultés qu'ils rencontrent pour accéder à des données comparables aux fins d'analyses des prix de transfert, ainsi que pour identifier des approches alternatives en l'absence de telles données. Le travail est mené par le Groupe de la Banque mondiale et par le Secrétariat de l'OCDE, en coopération avec les Nations-Unies et le Fonds monétaire international, avec le soutien des organisations fiscales régionales.

Les réponses à ce sondage seront traitées de manière confidentielle et les résultats seront reportés sous la forme d'agrégats sans référence particulière à un pays, à moins que le consentement ou une instruction spécifique ne soient donnés par le pays participant. Veuillez ne pas inclure les noms des contribuables dans vos réponses, pour préserver la confidentialité.

Afin de faciliter l'analyse des retours de ce sondage, nous vous demandons de bien vouloir compléter le sondage en ligne. En cas de difficultés d'accès au formulaire en ligne, veuillez contacter les coordinateurs du sondage pour demander une version Word de ce dernier.

Pour toute question complémentaire, veuillez contacter les coordinateurs du sondage en envoyant un courriel à Mme. Luz Acevedo – Luz.Acevedo@oecd.org).

1. Votre pays dispose-t-il de dispositions législatives, réglementaires ou administratives portant sur la documentation des prix de transfert?

Oui

Toutefois, les dispositions y relatives sont loin de répondre aux besoins en la matière. En d'autres termes elles sont très incomplètes et il existe le besoin de les étoffer. C'est dire que le besoin d'assistance existe à notre niveau. C'est pourquoi des réponses sont apportées au point 2 qui suit.

2. Si non, de quel type d'assistance votre pays aurait-il besoin pour introduire de telles dispositions? Cocher toutes les situations qui trouvent à s'appliquer.

- Assistance dans la rédaction de la législation (ex : modèle de législation) et des instructions administratives
- Assistance dans l'identification des risques auxquels doit répondre l'obligation documentaire en matière de prix de transfert
- Assistance dans l'identification d'exemptions appropriées
- Assistance dans la mise en place de formulaires annexés aux déclarations fiscales
- Assistance dans l'élaboration d'un régime de pénalités
- Assistance en matière de formation au nouveau standard de documentation des prix de transfert
- Assistance pour faire face à des comportements de défaillance des contribuables concernant l'obligation documentaire en matière de prix de transfert
- Autre. A spécifier: _____
(Allez à la question 5)

3. Existe-t-il dans votre législation nationale, pour les PME, un régime simplifié d'obligation documentaire en matière de prix de transfert (soumis ou non à des conditions de seuil) ou un régime d'exemption de documentation des prix de transfert?

Oui. Indiquez lesquels: _____

Non (Allez à la question 5)

4. Si oui, est-ce que les mesures de simplification, d'exemption ou les seuils sont fondés sur les facteurs suivants? Cochez toutes les situations qui trouvent s'appliquer.

Chiffre d'affaires. A spécifier : _____

Industrie/secteur. A spécifier: _____

Valeur des transactions intragroupes. A spécifier : _____

Autre. A spécifier: _____

(Allez à la question 6)

5. Si non, votre pays entend-il mettre en place une obligation documentaire simplifiée ou une exemption de documentation des prix de transfert pour les PME?

Oui. Indiquez le (ou les) facteurs ou critères sur lesquels une telle obligation ou exemption reposerait. : une étude sur la mise en place d'un régime de protection est en cours.

Non

6. La préparation et le dépôt de la documentation des prix de transfert sont-ils encadrés dans le temps?

Oui, la documentation des prix de transfert doit être préparée et soumise avant la date de dépôt de la déclaration annuelle d'impôts.

Oui, la documentation des prix de transfert doit être préparée avant la date de dépôt de la déclaration annuelle d'impôts et fournie sur demande dans un certain délai.

Non, la préparation et le dépôt de la documentation des prix de transfert ne sont pas encadrés dans le temps.

Autre. A spécifier: l'article 4 du livre de procédures fiscales prévoit le droit de l'Administration fiscale, lors de la vérification de comptabilité, de demander la documentation sur les prix de transfert.

7. Si non, quel calendrier votre pays envisage-t-il en ce qui concerne la préparation et le dépôt de la documentation des prix de transfert ?

La documentation des prix de transfert doit être préparée et soumise avant la date de dépôt de la déclaration annuelle d'impôts.

La documentation des prix de transfert doit être préparée avant la date de dépôt de la déclaration annuelle d'impôts et fournie sur demande dans un certain délai.

Autre. A spécifier: _____

8. La documentation des prix de transfert est-elle utilisée aux fins d'évaluation des risques ?

Oui. Indiquez si votre pays dispose d'outils d'évaluation des risques et précisez leur nature : _____

Non

9. Êtes-vous en mesure d'obtenir la documentation des prix de transfert des parties liées étrangères à la filiale locale? Cochez toutes les situations qui trouvent à s'appliquer.

Oui, par la filiale locale directement.

Oui, par la partie liée étrangère seulement.

Oui, par le biais du mécanisme d'échange d'information.

Non, nous ne sommes pas en mesure d'obtenir la documentation prix de transfert des parties liées étrangères pour les raisons suivantes : _____

Nous n'exigeons pas la remise de la documentation des prix de transfert des parties liées étrangères au contribuable local.

10. Le dépôt de la documentation des prix de transfert protège-t-il le contribuable d'éventuelles pénalités en cas d'ajustement des prix de transfert ou renverse-t-il la charge de la preuve sur l'administration fiscale ?

- Oui (protection contre les pénalités)
 Oui (renversement de la charge de la preuve)
 Non

11. Si non, est-ce que le manquement à l'obligation documentaire en matière de prix de transfert fait l'objet de pénalités ?

- Oui, des pénalités fixes
 Oui, des pénalités proportionnelles au redressement opéré, le cas échéant.
 Oui (autre). Décrivez les conséquences du manquement : ___ Le manquement est sanctionné par une évaluation d'office du contribuable (article 28 du livre de procédures fiscales)

 Non

12. Si votre pays ne dispose pas, à l'heure actuelle, de législation en matière de documentation des prix de transfert, quels moyens envisage-t-il pour inciter les contribuables à préparer une documentation en support de la fixation de ses prix de transfert ?

- La mise en place d'un régime d'incitation à la conformité (exemple : protection contre les pénalités, renversement de la charge de la preuve)
 La mise en place d'un régime de pénalités
 Autre. A spécifier : _____
 Non applicable

13. Votre pays entend-il mettre en place l'obligation de déclaration pays par pays dans le cadre de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert ?

- Oui (Allez à la question 16)
 Non

14. Si non, selon vous quels sont les principaux obstacles à la mise en place de l'obligation relative à la déclaration pays par pays? Sélectionnez toutes les situations qui trouvent à s'appliquer.

- Obstacle d'ordre politique empêchant la mise en œuvre de l'obligation de déclaration pays par pays
 Obstacles d'ordre juridique empêchant une filiale locale d'obtenir des informations de la part d'une autre entité.
 Difficultés dans la conception d'un régime de pénalité ou d'incitations appropriées pour la conformité à l'obligation de déclaration pays par pays.
 Obstacles d'ordre administratif relatifs à la mise en place de l'obligation de déclaration pays par pays.
 Contraintes en termes de personnel et d'infrastructures informatiques
 Besoins de formation du personnel et de renforcement des capacités
 Autre. A spécifier: _____

15. Veuillez indiquer de quelles manières ces obstacles pourraient être surmontés selon vous.

16. Si oui, à quel horizon temporel votre pays pourrait-il adopter une législation relative à la déclaration pays par pays?

- Premier semestre 2016
 Deuxième semestre 2016
 Premier semestre 2017
 Deuxième semestre 2017
 Autre. A spécifier: _____

17. Dans l'hypothèse où votre pays a mis en place ou envisage de mettre en place l'obligation relative à la déclaration pays par pays, les instruments d'échange d'information dont il dispose lui procurent-ils une couverture suffisamment large lui permettant l'obtention de la déclaration pays par pays?

- Oui (Allez à la question 19)
 Seulement dans certains cas
 Non

18. Si non, comment cette couverture pourrait-elle être étendue?

19. Votre pays dispose-t-il des mesures appropriées visant à protéger la confidentialité de la documentation des prix de transfert et en particulier de la déclaration pays par pays ?

- Oui. A spécifier : _____ (Allez à la question 21)
 Non

20. Si non, de quel type d'assistance votre pays aurait-il besoin pour introduire de telles mesures de protection de la confidentialité des informations relatives aux contribuables? Cocher toutes les situations qui trouvent à s'appliquer.

- Assistance dans l'élaboration du cadre législatif
 Assistance dans l'élaboration des politiques administratives
 Autre. Spécifier : _____

21. Votre pays dispose-t-il d'un cadre législatif lui permettant d'obtenir des filiales locales de multinationales étrangères le dépôt de la déclaration pays par pays ?

- Oui
 Non

22. Votre pays envisage-t-il de mettre en œuvre l'obligation documentaire en matière de prix de transfert pour ce qui concerne le fichier principal et le fichier local ?

- Oui (Allez à la question 24)
 Non

23. Si non, selon vous quels sont les principaux obstacles à la mise en place de l'obligation documentaire portant sur le fichier principal et le fichier local? Sélectionner les situations qui trouvent à s'appliquer.

- Obstacle d'ordre politique empêchant la mise en œuvre de l'obligation documentaire.
- Obstacles d'ordre juridique empêchant une filiale locale d'obtenir des informations de la part d'une autre entité.
- Difficultés dans la conception d'un régime de pénalité ou d'incitations appropriées pour la conformité à l'obligation documentaire en matière de prix de transfert.
- Obstacles d'ordre administratifs concernant la mise en œuvre de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert.
- Contraintes en termes de personnel et d'infrastructures informatiques.
- Besoins en matière de formation du personnel et de renforcement des capacités.
- Autre. A spécifier: _____

24. Si oui, à quel horizon temporel votre pays pourrait-il adopter une législation requérant les fichiers principal et local?

- Premier semestre 2016
- Deuxième semestre 2016
- Premier semestre 2017
- Deuxième semestre 2017
- Autre. A spécifier: _____

25. En complément du nouveau standard de documentation des prix de transfert, pour quel secteur, industrie, ou type de transactions votre pays aurait-il besoin d'instructions spécifiques relatives à la documentation des prix de transfert ?

- Produits de bases. A spécifier : _____
- Industries extractives. A spécifier : _mines_____
- Télécommunications
- Banque/Assurance
- Autre. A spécifier : _____

26. Selon vous, quelles sont problématiques qui doivent être traitées dans la boîte à outils sur la documentation des prix de transfert destinée aux pays en développement?

- Assistance dans la rédaction de la législation (ex : modèles de législation) et des instructions administratives.
- Assistance dans l'identification des risques auxquels doit répondre l'obligation documentaire en matière de prix de transfert
- Assistance dans la mise en place de formulaires annexés aux déclarations fiscales
- Assistance dans l'élaboration d'un régime de pénalités
- Assistance dans l'analyse de la documentation à des fins d'évaluation des risques
- Assistance en matière d'échange d'information (incluant les défis posés par l'échange automatique de la déclaration pays par pays)
- Assistance dans la mise en place des systèmes informatiques
- Autre. A spécifier: _____

27. Veuillez indiquer dans le cadre ci-dessous vos remarques générales ou suggestions concernant le contenu de la boîte à outils sur la documentation des prix de transfert.

ANNEXE 8. LES TRAVAUX DE L'OCDE DANS LE DOMAINE FISCAL, 2018-2019

Les travaux fiscaux de l'OCDE en chiffres

36 PAYS MEMBRES*

Allemagne	Lettonie
Australie	Lituanie
Autriche	Luxembourg
Belgique	Mexique
Canada	Norvège
Chili	Nouvelle-Zélande
Corée	Pays-Bas
Danemark	Pologne
Espagne	Portugal
Estonie	République slovaque
États-Unis	République tchèque
Finlande	Royaume-Uni
France	Slovénie
Grèce	Suède
Hongrie	Suisse
Irlande	Turquie
Israël	
Italie	
Japon	

- +150** membres du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.
- +115** pays et juridictions participent au Cadre inclusif sur le BEPS (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices).
- +120** pays et juridictions adhèrent à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.
- +80** pays et juridictions, représentant plus de 1 360 conventions fiscales bilatérales, ont signé la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
- +100** pays et juridictions ont mis en œuvre l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers entre septembre 2017 et 2018.
- +155** agents du Secrétariat issus de plus de **40** pays.

* La Colombie, qui a été invitée à adhérer, est en train de finaliser les procédures internes nécessaires à cette fin.

© OCDE 2018

Source: OCDE, 2019. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>



Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20

Mise à jour : août 2019

- | | | |
|-------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------|
| 1. Afrique du sud | 46. Eswatini | 91. Mongolie |
| 2. Albanie | 47. États-Unis | 92. Montserrat |
| 3. Allemagne | 48. Finlande | 93. Namibie |
| 4. Andorre | 49. France | 94. Nigéria |
| 5. Angola | 50. Gabon | 95. Norvège |
| 6. Anguilla | 51. Géorgie | 96. Nouvelle-Zélande |
| 7. Antigua-et-Barbuda | 52. Gibraltar | 97. Oman |
| 8. Arabie saoudite | 53. Grèce | 98. Pakistan |
| 9. Argentine | 54. Grenade | 99. Panama |
| 10. Arménie | 55. Groenland | 100. Papouasie Nouvelle Guinée |
| 11. Aruba | 56. Guernesey | 101. Paraguay |
| 12. Australie | 57. Haïti | 102. Pays-Bas |
| 13. Autriche | 58. Hong Kong (Chine) | 103. Pérou |
| 14. Bahamas | 59. Hongrie | 104. Pologne |
| 15. Bahreïn | 60. Îles Caïmans | 105. Portugal |
| 16. Barbade | 61. Îles Cook | 106. Qatar |
| 17. Belgique | 62. Île de Man | 107. République démocratique du Congo |
| 18. Belize | 63. Îles Féroé | 108. République dominicaine |
| 19. Bénin | 64. Îles Turques et Caïques | 109. République slovaque |
| 20. Bermudes | 65. Îles Vierges britanniques | 110. République tchèque |
| 21. Bosnie-Herzégovine | 66. Inde | 111. Roumanie |
| 22. Botswana | 67. Indonésie | 112. Royaume-Uni |
| 23. Brésil | 68. Irlande | 113. Russie |
| 24. Brunéi Darussalam | 69. Islande | 114. Saint-Kitts-et-Nevis |
| 25. Bulgarie | 70. Israël | 115. Saint-Marin |
| 26. Burkina Faso | 71. Italie | 116. Sainte-Lucie |
| 27. Cabo Verde | 72. Jamaïque | 117. Saint-Vincent-et-les-Grenadines |
| 28. Cameroun | 73. Japon | 118. Sénégal |
| 29. Canada | 74. Jersey | 119. Serbie |
| 30. Chili | 75. Kazakhstan | 120. Seychelles |
| 31. Chine (République populaire de) | 76. Kenya | 121. Sierra Leone |
| 32. Colombie | 77. Lettonie | 122. Singapour |
| 33. Congo | 78. Libéria | 123. Slovaquie |
| 34. Corée | 79. Liechtenstein | 124. Sri Lanka |
| 35. Costa Rica | 80. Lituanie | 125. Suède |
| 36. Côte d'Ivoire | 81. Luxembourg | 126. Suisse |
| 37. Croatie | 82. Macao (Chine) | 127. Thaïlande |
| 38. Curaçao | 83. Macédoine du Nord | 128. Trinité-et-Tobago |
| 39. Danemark | 84. Malaisie | 129. Tunisie |
| 40. Djibouti | 85. Maldives | 130. Turquie |
| 41. Dominique | 86. Malte | 131. Ukraine |
| 42. Égypte | 87. Maroc | 132. Uruguay |
| 43. Émirats Arabes Unis | 88. Maurice | 133. Viet Nam |
| 44. Espagne | 89. Mexique | 134. Zambie |
| 45. Estonie | 90. Monaco | |

ANNEXE 9. INTERGOVERNMENTAL UN TAX COMMITTEE¹⁹³⁷

Imagining what an intergovernmental UN committee could do is easier than imagining what a WTA could do, mainly because a UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters already exists.

The UN tax committee of experts has been engaged in updating the double tax model of United Nations which privileges taxation of incomes at the source, instead of in the residence of the taxpayer, which is the preferred OECD approach. In more general terms, it has been involved in the business of experts coming to an agreement on effective tax practices when individual country policies have potentially an impact on the tax performance of others.

Upgrading this body to an intergovernmental body would elevate its recommendations to a higher level than as a matter of expert suggestion. As an intergovernmental body, its recommendations would carry the weight of a standard or norm agreed by representatives of governments. These kinds of international norms, not just in tax policy but also in tax policy, are already being decided among OECD countries. Because OECD member country representatives participate in norm-setting, member countries are morally bound to meet these norms (or have to explain transgressions or seek an exemption). An intergovernmental UN tax body would have the 'power' corresponding to the norm-setting power of the UN Statistical Commission which decides on the appropriate technical procedures to estimate key economic variables such as GDP or investment in manner that allows these estimates to be comparable to the same estimates produced by other countries.

An intergovernmental UN tax body would thus do what the OECD already does, but have the moral power to demand compliance from all UN member states – both OECD and non-OECD.

(It can be assigned other responsibilities in the same way, for example, that the UN Committee for Development Policy declares which countries qualify for LDC status. For example, a WTA might or its appointees could arbitrate or sit in judgement of tax disputes.)

Why an Intergovernmental UN tax committee

My view is that when developed countries blocked the upgrading of the UN tax committee at the Addis Conference it was an exercise in refusing to cede the overwhelming power of developed countries in norm setting in international cooperation in tax matters (just as they are unwilling to cede this power in resolving sovereign external debt, in appointing heads of the WB and the IMF, in deciding on the global levels of monetary liquidity and rules governing the payments system, and so on.)

It was not a question of whether or not the UN activities would cooperate with the OECD tax work. OECD participation is intense in UN tax deliberations which are open to all parties. By design, in order to make developed countries feel comfortable in the expert tax committee, half are appointed by the UN Secretary-General from OECD countries.

It is not a question of whether a UN process would be too slow to reach an agreement. OECD processes have not proven clearly faster. As I understand it, it took OECD negotiators – coming from countries that have much in common - 15 years to reach agreement to recognize some basic approaches to transfer pricing.

It is not a question of whether the UN has expertise in cooperation in tax matters. As mentioned earlier, at present half of the UN tax committee members are tax experts from OECD countries. Nothing can prevent member states from sending their best tax experts to work in the committee, just as they send their best statisticians to the UN Statistical Commission. The difference is that, in a UN committee, experts from non-OECD countries cannot be shut out or ignored as they are in the OECD.

¹⁹³⁷ Manuel F. MONTES, Conference « No Taxes, No Development - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

The OECD tax work would likely continue, even with a UN intergovernmental committee if developed country were to deign to let it happen, with the difference that in the UN tax committee all the voices will have secure access both to the agenda, the deliberations and the decision-making.

There is a very simple explanation as to why an OECD-led process will be unable address the imperative of international tax cooperation, except in a rather distorted manner and most likely disadvantageous to developing countries. OECD is a member organization, in which members negotiate with each other agreements on standards of tax cooperation.

As member states, it is perfectly understandable that OECD member states will insist that any idea, agenda item, or proposal – no matter how pertinent or compelling – can be taken up for negotiation in the OECD only when proposed by a member state. OECD members need to negotiate with each other about their common position, **before** the OECD, as OECD, can react to the proposals by non-OECD members. Silence or neglect on the part of the OECD to non-OECD proposals or issues means, in the first place, that the OECD members have not arrived at a position on the issue.

Silence or neglect could also mean a rejection by the OECD member states of the proposals, but these countries would have no obligation to explain why a proposal is unacceptable or even to publicly announce a rejection decision.

The meaning of the blocking of the upgrading of the intergovernmental tax committee in the financing for development conference in Addis Ababa in July 2015 is an insistence on the part of OECD members that the OECD function as the sole standard setting body in international tax cooperation. This decision is an exercise in developed countries' not walking the talk of "democracy, good governance, and the rule of law," a formula for which they have been the world's most vocal proponents.

The OECD is now inviting developing countries to participate in the implementation of BEPS "on equal footing" to the standards agreed to only among OECD member states and the G20. The BEPS process is also developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties. These and other OECD activities have increased the sensitivity of developing tax authorities to the intolerable imbalances in this arena of global governance and motivating efforts at self-organization among developing countries to counter the situation.

ANNEXE 10. LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT ONT DEMANDÉ À PARTICIPER À L'ÉLABORATION DES NORMES FISCALES INTERNATIONALES¹⁹³⁸

Le G20 et l'OCDE coordonnent une grande partie des travaux sur la coopération internationale en matière fiscale, et notamment à travers deux processus. Le premier porte sur l'échange automatique de renseignements fiscaux entre les administrations fiscales afin de prévenir l'évasion fiscale. Le deuxième processus est relatif à "l'érosion des bases d'imposition et au transfert des bénéficiaires" (BEPS en anglais) et vise à empêcher les pratiques de fraude fiscale et d'évasion fiscale des entreprises multinationales. Les pays en développement non-membres du G20 ont été impliqués dans ces deux processus par le biais de "consultations". Cependant, les négociations intergouvernementales et les décisions se sont déroulées à huis clos et sans prendre véritablement en compte les conclusions de ces consultations. Ainsi, une fois de plus, des normes fiscales mondiales sont établies à huis clos en excluant 80% des pays du monde entier de ces décisions. Même l'OCDE a dû admettre que les travaux concernant le plan d'action BEPS ne répondent pas à certaines des préoccupations les plus importantes des pays en développement⁹. La promesse de «renforcer la coopération internationale en matière fiscale ... en accordant une attention particulière aux besoins des pays en développement et en transition» faite à Monterrey n'a pas été tenue. La Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED) a également souligné que : « Cette mobilisation étant largement conduite par les pays développés – où se trouvent les sièges de STN et certaines juridictions opaques – le débat risque de ne pas tenir compte pleinement des besoins et des points de vue des pays en développement et des pays en transition. Il conviendra donc d'accorder un rôle plus prépondérant à des institutions telles que le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU, et d'envisager l'adoption d'une convention internationale contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale. Une solution multilatérale est essentielle car, dans l'hypothèse où seules certaines administrations fiscales combattent les flux illicites et les fuites fiscales, ces pratiques se déplaceraient simplement vers les pays qui n'appliquent pas ces réglementations »¹⁰ Les travaux de l'ONU se sont essentiellement focalisés sur le Comité d'experts de l'ONU sur la coopération internationale en matière fiscale. Ce comité fournit certes de précieux conseils et émet des recommandations utiles. Mais il s'agit d'un La mobilisation des ressources domestiques Recommandations principales Une véritable coopération à l'échelle mondiale est nécessaire pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale au niveau international. Nos recommandations sont les suivantes :

- Créer au sein de l'ONU un nouvel organisme intergouvernemental de coopération internationale sur les questions de fiscalité et attribuer suffisamment de fonds à cet organisme pour lui permettre de fonctionner de manière adéquate. Une de ses missions principales sera de concevoir un nouveau mécanisme multilatéral de coopération en matière fiscale. Le Comité d'experts qui existe déjà à l'heure actuelle pourra être conservé en tant qu'organe subsidiaire dont le rôle sera de fournir des conseils d'experts à l'occasion des négociations intergouvernementales.
- Le mandat de ce nouvel organisme intergouvernemental devra inclure: les problèmes d'érosion des bases d'imposition fiscale et de transfert des bénéficiaires, les accord fiscaux et les traités d'investissement, les incitations fiscales, l'imposition des industries extractives, la transparence sur la propriété réelle des entreprises, le reporting pays par pays, l'échange automatique de renseignements fiscaux, les alternatives au principe de pleine concurrence, la promotion des systèmes fiscaux plus progressifs et comment minimiser les risques de retombées négatives des politiques fiscales.

¹⁹³⁸ Avec le soutien des Organisations de la Société Civile, voici la demande des pays en développement sur leur souhait de participation dans l'élaboration des normes fiscales internationales.
<http://www.spiritains.org/qui/justice/regards/avr15/11eanalyse.pdf>

ANNEXE 11. DÉFINITION DES SERVICES A FAIBLE VALEUR AJOUTÉE

Selon l'OCDE, les services à faible valeur ajoutée sont composés de : comptabilité et vérification, notamment la collecte et l'examen des informations destinées à être utilisées dans les états financiers ; la tenue des livres comptables, l'établissement des états financiers ; la préparation aux contrôles opérationnels et financiers ou assistance lors de tels contrôles ; la vérification de l'authenticité et de la fiabilité des documents comptables ; aide à la préparation du budget par la compilation de données et la collecte d'informations ; traitement et gestion des comptes clients et des comptes fournisseurs, notamment : compilation des coordonnées de facturation des clients, vérification et gestion des crédits clients ; activités relatives aux ressources humaines, telles que : gestion des affectations et recrutement, notamment : procédures d'embauche, aide à l'évaluation des candidats, sélection et nomination du personnel, accueil des nouveaux salariés, évaluation des résultats et assistance en matière d'orientation professionnelle, assistance dans les procédures de licenciement et de reclassement ; formation des salariés et évolution professionnelle, notamment : évaluation des besoins de formation, mise en place de programmes internes de formation des salariés et d'évolution professionnelle, création de programmes de développement des compétences d'encadrement et de gestion des carrières ; services de paie, notamment, conseils et définition des politiques applicables en matière de rémunération des salariés et de prestations pouvant inclure la couverture de santé et l'assurance-vie, plan d'options d'achat d'actions et régime de retraite, suivi des absences et comptabilisation du temps travaillé, services de rémunération des salariés incluant l'établissement de la fiche de paie et le respect des obligations fiscales qui s'y rattachent ; définition et suivi des procédures relatives à la santé du personnel, application des normes relatives à l'hygiène et à la sécurité sur le lieu de travail ; suivi et compilation des données relatives à la santé, à la sécurité, à l'environnement et aux autres normes applicables à l'entreprise ; services dans le domaine des technologies de l'information qui ne font pas partie de l'activité principale du groupe d'entreprises multinationales, notamment l'installation, la maintenance et la mise à jour de systèmes informatiques utilisés par l'entreprise, le support informatique (y compris pour les systèmes d'information utilisés par les services de comptabilité, production, relations clientèle, ressources humaines et paie, et les systèmes de messagerie électronique), la formation à l'utilisation ou l'application de systèmes informatiques et des équipements associés utilisés pour la collecte, le traitement et la présentation des données, la définition d'orientations relatives aux technologies de l'information, la fourniture de services de télécommunication, la mise en place d'un centre d'assistance informatique, la mise en place et la maintenance des systèmes de sécurité informatique, la maintenance et la supervision des réseaux informatiques et l'assistance correspondante (réseaux locaux et étendus, internet) ; assistance en matière de communication interne, externe et de relations publiques (à l'exception d'activités de publicité ou de commercialisation spécifiques et de la définition des stratégies associées) ; services juridiques, notamment services juridiques généraux assurés par un conseiller juridique interne, tels que la préparation et la relecture de contrats, accords et autres documents juridiques, les conseils et avis juridiques, la représentation de l'entreprise (contentieux judiciaire, instances arbitrales, procédures administratives), les recherches et démarches de nature juridique et administrative visant à l'enregistrement et à la protection des biens incorporels ; activités liées au respect des obligations fiscales, notamment la collecte des informations et la préparation des déclarations fiscales (imposition sur le revenu, taxes sur les ventes, TVA, impôts fonciers, droits de douanes et d'accise), le versement ; des impôts et taxes, la réponse aux autorités fiscales en cas de contrôle, les conseils en matière fiscale ; services généraux de nature administrative ou relevant de la gestion courante.

ANNEXE 12. LES FACTEURS DE COMPARABILITÉ (PRINCIPES OCDE, §.3.7)

L'OCDE précise que ce processus est considéré comme une bonne pratique, mais n'est pas obligatoire, et tout autre processus de recherche permettant d'identifier des comparables fiables peut être acceptable car la fiabilité du résultat est plus importante que la procédure suivie (suivre le processus ne garantit pas que le résultat sera conforme au principe de pleine concurrence, et ne pas le suivre ne signifie pas que le résultat ne sera pas conforme à ce même principe).

Étape 1 : Détermination des années à inclure dans l'analyse.

Étape 2 : Analyse d'ensemble des circonstances du contribuable.

Étape 3 : Compréhension de la ou des transaction(s) contrôlée(s) examinée(s), en s'appuyant notamment sur une analyse fonctionnelle (Paras 3.8-3.23), afin de choisir la partie testée (le cas échéant), la méthode de prix de transfert la plus appropriée compte tenu des circonstances du cas d'espèce, l'indicateur financier à tester (dans le cas d'une méthode transactionnelle de bénéfices) et d'identifier les facteurs de comparabilité importants à prendre en compte.

Étape 4 : Examen des comparables internes existants, le cas échéant. Voir paragraphes 3.27 – 3.28. Étape 5 : Identification des sources disponibles d'informations sur des comparables externes dans les cas où de tels comparables sont nécessaires, et appréciation de leur fiabilité. Voir Paras. 3.40-3.46; V. aussi paragraphes 1.38-1.63.

Étape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée et, en fonction de celle-ci, détermination de l'indicateur financier à utiliser (par exemple détermination de l'indicateur du bénéfice net dans le cas d'une méthode transactionnelle de la marge nette).

Étape 7 : Identification de comparables potentiels : détermination des caractéristiques fondamentales qui doivent être satisfaites par toute transaction sur le marché libre pour qu'elle puisse être considérée comme potentiellement comparable, sur la base des facteurs pertinents identifiés à l'étape 3 et conformément aux facteurs de comparabilité définis aux paragraphes 1.38-1.63.

Étape 8 : Le cas échéant, détermination et réalisation des ajustements de comparabilité. Voir paragraphes 3.47-3.54.

Étape 9 : Interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de la rémunération de pleine concurrence

ANNEXE 13. LES DIFFÉRENTES PRATIQUES DE TU ET LES FORMULES EXISTANTES.

Table 6 Comparison of systems of unitary taxation and formulary apportionment

Comparison of systems of unitary taxation and formulary apportionment					
Integrated federal/ regional market	Tax base aggregation		Inclusion of income from third jurisdictions: worldwide or water's edge	General apportionment formula	Reporting requirements
	Tax base definition	Tax base consolidation			
Argentina (GIT)	Common tax base definition	Entity level based on unitary business activities	Water's edge	Gross receipts + expenses	Consolidated filing to the province of corporate headquarters
Canada (CIT)	Common tax base definition with divergent credits	Entity level only (PEs do not include subsidiaries)	Water's edge	Gross revenue + payroll	Consolidated filing for all provinces in which taxpayer has a PE
EU - Proposed CCCTB (CIT)	Common tax base definition with divergent credits	Consolidation of entities through ownership test (50% control + 75% ownership/rights to profits)	Water's edge	Gross revenue + assets + labour (labour = no. of employees + wages)	Consolidated tax filing to principal tax authority
Switzerland (CIT)	Common tax base definition with divergent allowances for deductions and tax credits	Entity level only (PEs do not include subsidiaries)	Water's edge	No general formula – by industry; uniform across cantons; total apportioned income cannot exceed 100%	Cantons require reporting on global income and capital; profits of Swiss PEs of <i>foreign</i> corporations are determined through separate accounting; the canton which is the main tax residence of the taxpayer conducts assessment of the taxpayer's tax base and apportions income among the main, secondary and specific tax residences
United States (CIT)	Federal taxable income starting point with divergent allowances for deductions and tax credits	Consolidation of entities through control test + relationship test (unitary business)	Mostly water's edge with some worldwide inclusion	Variation of sales, payroll and property	28 states require or allow combined report; some states require or allow consolidated return based on filing of a federal consolidated return

Table 7 Comparison of apportionment formulae and factors

Comparison of apportionment formulae and factors					
Integrated federal/ regional market	General apportionment formula	Gross revenue/receipts/sales factor		Payroll factor	Property factor
		Goods	Services		
Argentina	Gross receipts + expenses	Total gross income and expenses in last closed balance sheet of previous calendar year; destination-based sales			
Canada	Gross revenue + payroll	Destination-based sales; throwback rule to last shipment or place of production; gross revenue does not include: interest on bonds, debentures, or mortgages; dividends on shares of capital stock; or rents or royalties from property that are not part of the principal business operations	Attributed to the province in which they are rendered; if no PE there, then the PE of the person negotiating the contract	Wages and salaries as well as fees to individuals performing same services as employees	N/A
EU - Proposed CCCTB	Gross revenue + assets + labour (labour = no. of employees + wages at equal weights)	Destination-based sales; throwback rule which attributes the sales to the jurisdiction of last shipment or production where there is a non- taxable destination jurisdiction; a throw-out rule where there is no group member present in the last identifiable location of shipment; sales assigned to group members according to the asset and labour factors	Services are deemed to take place where they are physically carried out; no source rule for electronically- performed services	Payroll = salaries, wages, bonuses and all other employee compensation, including related pension and social security costs borne by the employer; should be equal to amounts deducted by the taxpayer within the year	Average value of all fixed tangible assets owned, rented or leased; intangibles, current assets such as inventory and financial assets <i>not</i> included in the asset factor
Switzerland	NO GENERAL FORMULA				
United States MTC/UDITPA	Property, payroll and sales	Destination-based sales with a throwback rule to last shipment point where there is a non-taxable destination jurisdiction; sourcing rules for income from intangibles vary among states	Sales sourced where activity is performed; if performed in more than one state, sourced in the state in which a greater proportion of the activity is performed, based on costs of performance	Total amounts paid in the state for employee compensation	Average value of the taxpayer's real and <i>tangible</i> personal property owned or rented and used in the state

Source : Erika SIU and al., « Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets », ICTD Research Report, 2014, p.53-54.

BIBLIOGRAPHIE

II- OUVRAGES, THÈSES, ARTICLES ET CONTRIBUTIONS

1. OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS ET MANUELS

ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt*, t. II, éd. Fayard, 1972.

ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Livre V, chapitre 14, 1137a.

BECK (U.), *Pouvoir et contre-pouvoir à l'ère de la mondialisation*, éd. Alto AUBIER, Paris, 2003.

BENYEKHFLEF (K.), *Une possible histoire de la norme – Les normativités émergentes de la mondialisation*, 2e éd., Montréal, Éditions Thémis, 2015.

BUCKLEY (P.) et CASSON (M.), *The Future of the Multinational Enterprise*, Londres, Macmillan, 1976.

CHANDLER Jr. (V. A. D.), **AMATORI (F.)** et **HIKINO (T.)**, *Big Business and the Wealth of Nations*, Cambridge University Press, 1997.

COLARD-FABREGOULE (C.), *L'essentiel de l'Organisation mondiale du commerce (OMC)*, Gualino, coll. Les carrés, 2002.

GEFFROY (J-B.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993.

JACQUEMOT (P.), *L'Afrique des possibles, les défis de l'émergence*, Karthala, 2016.

KIEFFER (B.), *L'Organisation mondiale du commerce et l'évolution du droit international public*, Bruxelles, Larcier, 2008.

LE CACHEUX (J.), **SAINT-ÉTIENNE (C.)** et **JEAN-PHILIPPE (C.)**, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, La Documentation française, Paris, 2005.

MICHALET (C.A.),

- *Qu'est-ce que la mondialisation ?*, La Découverte, Paris, 2002.

- *Mondialisation, la grande rupture*, La Découverte, Paris, 2007.

MORTIER (R.), *Opérations sur le capital social*, 2e éd., Paris, LexisNexis, 2016

MOULIN (J.-M.), *Le droit de l'ingénierie financière*, 5e éd., Paris, Gualino, 2015.

RACINE (J-B.) et **SIIRIAINEN (F.)**, *Droit du commerce international*, Dalloz, coll. Cours, 2007.

SEFTON-GREEN (R.) et **USUNIER (L.)** (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2014.

TIXIER (G.), **GEST (G.)**, **KEROGUES (J.)**, *Droit fiscal international*, Litec, 1979.

VERNON (R.), *Les entreprises multinationales*, Paris, Calmmam-Lévy, 1973.

VIANDIER (A.), *Droit comptable*, Dalloz, 1984.

2. OUVRAGES SPÉCIAUX

AFSCHRIFT (T.), *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2004.

ARNOLD (B.J.), **SASSEVILLE (J.)**, and **ZOLT (E.M.)**, eds., *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 2003.

AULT (H.J.) and **ARNOLD (B.J.)**, *Comparative Income Taxation – A structural Analysis*, Kluwer Law International, 2010.

- BILON (J.L.)**, *Transferts indirects de bénéficiaires à l'étranger*, préf. Lucien MEHL, Librairies Techniques, 1981.
- BOIZARD (M.) et RIMBOURG (P.)** (dir.), *Ingénierie financière, fiscale et juridique*, 3e éd., Paris, Dalloz, 2015.
- BOUTHINON-DUMAS (H.) et MASSON (A.)** (dir.), *Stratégies juridiques des acteurs économiques*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- BOUVIER (M.)**, « Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique », in *Mélanges Pierre BELTRAME*, éd. Presses de l'Université d'Aix Marseille, 2010.
- BROOKE (M.-Z.) et LEE REMMERS (H.)**, *La stratégie de l'entreprise multinationale*, Paris, Sirey, 1973
- BROSSET (E.) et TRUILHE-MARENGO (E.)**, *Les enjeux de la normalisation technique internationale*, La Documentation française, Paris, 2006.
- CANE (P.) et CONAGHAN (J.)**, *The New Oxford Companion to Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008.
- CASTAGNÈDE (B.)**,
- (dir.) *La politique fiscale*. PUF, 2008.
 - *Précis de fiscalité internationale*, PUF, coll. « Fiscalité », 2010, 2015, 2019.
- CHAMBAS (G.)**,
- *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, Paris, Économica, 1994.
 - *Mobilisation des ressources locales en Afrique subsaharienne*, Économica, Paris, 2010.
- CHELLIAH (R.J.)**, *Fiscal policy in underdeveloped countries. With special reference to India*, Routledge Library Editions. 1960, 1st Edition 2013.
- COASE (R.)**,
- *The Nature of the Firm*, , Economica, 1937, Vol. 4, N° 16.
 - *The firm, the market and the law*, University of Chicago press, 1988.
 - *Le coût du droit*, PUF, Paris, 2000.
- COICAUD (J.-M.), HEISKANEN (V.)** (eds), *The Legitimacy of International Organizations*, United Nations University Press, New York, 2001.
- COZIAN (M.), DEBOISSY (F.) et CHADEFAUX (M.)**, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2017, 2019.
- DANIEL (P.), KEEN (M.), ŚWISTAK (A.), THURONYI (V.)**, *International taxation and the extractive industries*, eds. Abingdon, Routledge, 2017.
- DAGAN (T.)**, *International tax policy : between competition and cooperation* », Cambridge Tax Law Series, 2018.
- DE LA MARDIÈRE (C.)**, *La preuve en droit fiscal*, LexisNexis, 2009.
- DUNNING (J.H.) and LUNDAN (S.M.)**, *Multinational Enterprises and the Global Economy*, 2nd ed., Edward Elgar, UK, 2008.
- FAVOREU (L.) et Philip (P.)**, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 13^e éd., Dalloz, Coll. Grands arrêts, 2005, XXXV-1065p, n° 32.

- FRANK (I.),** *Multinationales et développement : Entreprises étrangères dans les pays en développement.* Étude du Committee for Economic Development, Préf. J. CHENEVIER, Masson, 1981.
- GEST (G.) et TIXIER (G.),** *Droit fiscal international*, 2ème éd., PUF, 1990.
- GOUTHÈRE (B.),** *Les impôts dans les affaires internationales*, 12e éd., Francis Lefebvre, 2014, 2016, 2018.
- GUSTAFSON (C.), PERONI (R.J.) and PUGH (R.),** *Taxation of International Transactions*, 2nd ed, American Casebook Series, 2001.
- HANNOUN (C.),** *Le droit et les groupes de sociétés*, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit privé », 1991
- HECKLY (H.),** *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, Systèmes, 2006.
- HELSEN (H.),** *Théorie générale des normes*, Paris, PUF, rééd., 1996.
- HINES (J.R.),** *International Taxation and Multinational Activity*, University of Chicago Press, 2001.
- JADAUD (B.),** *L'impôt et les groupes de sociétés*, Berger Levraut, 1970.
- JOGARAJAN (S.),** *Double Taxation and the League of Nations*, éd. Cambridge University Press, Cambridge, 2018.
- KELSEN (H.),** *Théorie pure du droit*, 2e édition, 1960, trad. EISENMANN (C.), Dalloz, rééd. Bruylant LGDJ, coll., 1962.
- LAMBERT (T.)**
- *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, 2002.
 - *La fin des paradis fiscaux ?*, Montchrestien, coll. Grands colloques, 2011, 227p.
 - *Les procédures fiscales*, LGDJ, 2015, 2019.
- LAMBERT (T.), et BIENVENU (J.J.),** *Droit fiscal*, 3é éd., P.U.F, Coll. Droit fondamental, 2003.
- LANG (M.),** *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD, Amsterdam, 2nd ed., 2013.
- LANG (M.), OBERMAIR (C.), SCHUCH (J.), STARINGER (C.), WENINGER (P.),** *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Wien: Wolters Kluwer, 2008.
- LANG (M.), PISTONE (P.), SCHUCH (J.), STARINGER (C.), STORCK (A.) et ZAGLER (M.),** *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, The Netherland, 2010.
- LAUMONIER (A.),** *La coopération entre États de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, LGDJ, 2019.
- LAZARUS (C.) et al.,** *L'entreprise multinationale face au droit*, Librairies Techniques, Paris, 1977.
- LOECKX (F.), VAN DIONANT (V.) et NEYENS (G.),** *Éléments de la science des impôts*, 1re éd., t. II Bruxelles, Ministère des Finances, administration des contributions directes, 1962.
- MAHON (R.) et MCBRIDE (S.),** *The OECD and Transnational Governance*, University of British Columbia Press, 2008.
- MALGOYRE (A.),** *Montages juridiques et habileté fiscale*, 2e éd., Paris, Gualino, 2018.
- MALHERBE (P.),** *Éléments de droit fiscal international*, éd. Bruylant, Belgique, 2015.
- MARTENS (K.), JAKOBI (A.P.) (eds.),** *Mechanisms of OECD Governance – International Incentives for National Policy Making?*, Oxford University Press, 2010.
- MASSON (A.), SHARIFF (M.J.) (eds.),** *Legal Strategies*, Heidelberg, Springer, 2014.
- MASSON (dir.),** *Stratégies juridiques des entreprises*, Bruxelles, Larcier, 2009.

- McLURE (C.E. Jr.)**, *The State Corporation Income Tax : Issues in Worldwide Unitary combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984.
- MEHL (L.)**, *Sciences et techniques fiscales*, t. II, Technique et droit de la fiscalité, PUF, 1959, p.397.
- MONSENEGO (J.)**, *Taxation of foreign business income within the European internal market*, IBFD Doctoral Series, 2011.
- MORGENSTERN (P.)**, *L'intégration fiscale*, Groupe Revue Fiduciaire, 12^e éd., 2017.
- MUSGRAVE (P.M.)**, *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*, John Hopkins Press, 1963.
- NAVARETTI (G.B.) and VENABLES (A.)**, *Multinational Firms in the World Economy*, Princeton University Press, 2004.
- OBERSON (X.)**, *Précis de droit fiscal international*, 3^e éd., Berne 2009.
- ONU**, *Transnational Corporation in World Development : trends and prospects*, ONU, New York, 1988.
- ORDONNEAU (P.)**, *Les multinationales contre les États*, Éditions ouvrières, Paris, 1975.
- OUDENOT (P.)**, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, 3^e éd., Paris, LexisNexis, 2016.
- PALAN (R.), MURPHY (R.) and CHAVAGNEUX (C.)**, *Tax Havens : How Globalization Really Works*, Cornell University Press, 2010.
- PELLETIER (M.)**, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz, 2008.
- PETERS (A.), DEVERS (M.), THÉVENOT-WERNER (A.M.) et ZBINDEN (P.)**, *Les acteurs à l'ère du constitutionnalisme global*, Société de législation comparée, 2014, Vol. 35.
- PIATIER (A.)**, *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*, Préf. ALLIX (P.), Recueil Sirey, 1938.
- PIKETTY (T.)**, *Le Capital au XXI^e siècle*, Éditions du Seuil, 2013.
- POGGE (T.) and MEHTA (K.)** (eds), *Global Tax Fairness*, Oxford University Press, 2016.
- RASSAT (P.), LAMORLETTE (T.) et CAMELLI (T.)**, *Stratégies fiscales internationales. Optimisation fiscale internationale pour les entreprises*, Paris, Maxima-Laurent du Mesnil, 2010.
- ROHATGI (R.)**, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002.
- SCHOUERI (L.E.) & BIANCO (J.F.)** (eds.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*, São Paulo: Quartier Latin, 2016
- Société Française pour le Droit International et l'OCDE**, *Le pouvoir normatif de l'OCDE*, éd. Pédone, Paris, 2011, p.34.
- SHAXSON (N.)**, *Les paradis fiscaux*, André Versaille, Londres, 2012.
- SIMON (H.), JACQUET (F.) et BRAULT (F.)**, *La stratégie prix. Le pricing, levier indispensable pour augmenter votre rentabilité*, 3^e éd., Dunod, 2011.
- STÉPHANE (B.)**, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Préf. Bernard CASTAGNÈDE, IRJS Éditions, Tome 50.
- TANZI (V.)**, *Is There a Need for a World Tax Organization*, Lecture, 1996.
- TEULON (F.)**, *Problèmes économiques contemporains : Les pays en développement*, Hachette, 1999, p.77.
- VAN RAAD (K.)**, *International and Comparative Taxation*, Essays in Honour of Klaus Vogel, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 2002, Vol. 26

3. OUVRAGES SPÉCIALISÉS SUR LES PRIX DE TRANSFERT

ANDRUS (J.) and COLLIER (R.), *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*, Oxford University Press, 2017.

AYANGMA AYANGMA (J.), *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC*, L'Harmattan, Paris, 2015.

BAISTROCHI (E.) and ROXAN (I.) (eds), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, 533.

BULLEN (A.), *Arm's Length Transaction Structures : Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, IBFD, Academic Council, 2011, Volume 20 of Doctoral Series.

CARASCO (P.-Y.), *Prix de transfert et stratégies d'optimisation fiscale de la firme multinationale*, L'Harmattan, Paris, 2017.

COOPER (J.), RANDALL (F.), LOEPRICK (J.) and MOHINDRA (K.), *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. World Bank Group, Washington, 2016.

DALUZEAU (X.), GELIN (S.), GIBERT (B.) et LE BOULANGER (A.), *Prix de transfert: Détermination, Justification et gestion des différends*, Ed. Francis Lefebvre, 3e édition, 2016.

EDEN (L.), *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, 1998.

OESTREICHER (A.), « Comments on Julie ROIN: Transfer Pricing in the Courts: A Cross-Country comparison », in W. Schön and K.A. Konrad (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Springer, 2012, p.254.

PICCIOTTO (S.), *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, eds. Sol Picciotto, ICTD, Brighton, 2017.

PLASSCHAERT (S.-R.-F.), *Les prix de transfert et les entreprises multinationales : une vue globale*, PUF, 1ère éd., Bruxelles, 1979.

RASSAT (P.) et MONSELLATO (G.), *Les prix de transfert : les concepts et la pratique - les lois françaises, américaines et internationales - les solutions pour les entreprises*, éd. Maxima, 1998, 2010.

SCHÖN (W.) and Konrad (K.-A.) (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Springer, 2012.

4. CONTRIBUTIONS À DES OUVRAGES COLLECTIFS

ASCENCIO (H.), « Les normes produites par l'OCDE et les formes de normativité », in SFDI, *Le pouvoir normatif de l'OCDE*, éd. Pedone, Paris, 2011.

BAISTROCCHI (E.), « *Resolving Transfer Pricing Disputes : The Global Evolutionary Path, 1799-2011* », in *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012, 533.

BALTUS (M.), « Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve », in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981.

BONUCCI (N.), « La lutte contre l'optimisation fiscale à travers les instruments de l'OCDE », in L. Dubin et al. (dir.), *L'entreprise multinationale et le droit international*, Paris, Pedone, 2017.

BOSSON DE CHAZOURNES (L.), « Normes, standards et règles en droit international », In: Brosset, Estelle. et al. (Ed.). *Les enjeux de la normalisation technique internationale : entre environnement, santé et commerce international*, Paris, La Documentation française, 2006.

BOUVIER (M.), « Nouvelle gouvernance financière publique et transformations du pouvoir politique », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Mélanges R. Hertzog, Economica, 2010.

CALICH (I.) and ROLIM (J.D.), « Transfer Pricing Disputes in Brazil », in BAISTROCCHI (I.) and ROXAN (I.), (eds), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012.

CASTAGNÈDE (B.),

- « La fiscalité internationale, élément de la politique économique des Etats », in Mélanges offerts à P.-F. Godinec, *L'Etat moderne : Horizon 2000. Aspects internes et externes*, Paris, L.G.D.J., 1985.

- « Localisation des bases imposables et implantation des groupes de sociétés : quels choix fiscaux ? », in : Thierry Lambert (dir.), *Les chantiers fiscaux à engager*, Paris, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2002, pp. 153-160.

DE VISSCHER (C.), « Cours Général de Principes de Droit International Public », in *Recueil Des Cours*, Martinus Nijhoff Publishers, 1968, Volume 86 (1954/II).

DUBUT (T.), « La formation des standards en matière fiscale par les organisations internationales : émergence progressive d'un constitutionnalisme fiscal global ? », in PETERS (A.), DEVERS (M.), THÉVENOT-WERNER (A.-M) et ZBINDEN (P.), *Les acteurs à l'ère du constitutionnalisme global*, Société de législation comparée, 2014, Vol.35, p.97.

DUNNING (J.H.), « Trade, Location of Economic Activity and the MNE: A Search for an Eclectic Approach », In B. OHLIN and al.(eds.), *The International Allocation of Economic Activity*, MacMillan, London, 1977.

FAGNAGNI (E.), La Réforme fiscale nécessaire pour le Brésil, in *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*, Brazil, 2018, 804p.

HERTZOG (R.), « L'incohérence, une composante méconnue des systèmes juridiques », in Mélanges Gérard. MARCOU, Coll. Bibliothèque André Tunc, 2017.

KOFLER (G.), « Article 9 : Associated Enterprises », in REIMER & A. RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed., Kluwer Law International, 2015.

KONRAD (K.A.) and SCHÖN (W.) (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, Germany, 2011.

LEROY (M.), « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale », in *Mondialisation et fiscalité – La globalisation fiscale*, Ouvrage Collectif, L'Harmattan, 2006, n°8, p. 263.

LI (J.), « Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions : Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines », in Wolfgang SCHÖN and Kai KONRAD (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Springer, 2011.

LINN (J.), « How the G20 Can Break the Stalemate in the Reform of the Multilateral Development System. Proposals for Action », in Colin BRADFORD et Wonhyuk LIM (eds), *Global Leadership in Transition. Making the G20 More Effective and Responsive*, Washington (D.C.)- Séoul, Brookings Institution Press-Korea Development Institute, 2011.

LUIGI (E.), « La coopération internationale en matière fiscale », in: *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, The Hague Academy of International, 1928, Volume 025.

MCINTYRE (M.-J.), « The Use of Combined Reporting by Nation States », in Brian J. ARNOLD, Jacques SASSEVILLE, and Eric M. ZOLT, eds., *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, 2003, Section 2.2.

McLURE (C.E. Jr.), Defining a Unitary Business : An Economist's View, in (.eds) McLure Charles E., *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p.89-127.

MEHTA (K.) and SIU (E.D.), « Ten Ways Developing Countries Can Take Control of their Own Tax Destinies », in MEHTA (K.) and POGGE (T.) (.eds), *Global Tax Fairnes*, Oxford Press University, 2016.

MUKESH (B.), « Transfer Pricing Disputes in India », in E. Baistrocchi and I. Roxan (eds), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012.

MURPHY (R.) and SIKKA (P.), « Unitary Taxation: the Tax Base and the Role of Accounting », in Sol PICCIOTTO (eds), *Taxing Multinational enterprises as Unitary Firms*, Institute of Development Studies, 2017, p.75 and s.

PALMITESA (E.), « The Major Players in Recent and Future Tax Policy » in PETRUZZI (R.) and SPIES (K.) (Eds.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, Vienna: Linde, 2014.

PICCIOTTO (S.), « The Construction of International Taxation », in Y. Dezalay et D. Sugarman (eds.), *Professional Competition and Professional Power*, Londres, Routledge, 1995.

PISTONE (P.), « Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach », in (eds). Michael LANG and al., *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, The Netherland, 2010, p.413-441.

PLASSCHAERT (S.), « Vers une stratégie de la politique fiscale dans les pays en voie de développement ? », in *Les problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, 2ème série (1963-1965), Coll. scientifique de l'École Supérieure des Sciences fiscales, Bruxelles, s.d.

RANDRIAMANALINA (T.), « Simplified TP methods for Tax Administrations in Developing Countries », (publication en cours).

RIGAUX (F.), « Les sociétés transnationales », in (dir.) M. BEDJAOUI *Le droit international : bilan et perspectives*, Pedone, Unesco, Paris, 1991.

ROBERT (E.), « Transparence fiscale », in Michel Hunault éd., *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, Paris, Presses de Sciences Po, « Académique », 2017.

ROIN (J.), « Transfer Pricing in the Courts : A Cross-Country Comparison », in *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Ed. Kai A. Konrad and Wolfgang Schön, Springer, Germany, 2012.

SIU (E.D.), Nalukwago (M.I.) and Valadão (M.A.P.), « Lessons from Existing Subnational Unitary and Formulary Apportionment Approaches for A Regional Transition to A Unitary Taxation », in Sol Picciotto (eds), *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, Institute of Development Studies, Brighton, 2017, 197p.

THURONYI (V.), « Tax Treaties and Developing Countries », (dir.) Michael LANG and al., *Tax Treaties : Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, 2010.

VALADÃO (M.A.P.), UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries: Brazil Country Practices, 2017.

VAN HOUTTE (J.), « Réflexion sur une réforme fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Collection Scientifique de l'École Supérieure des Sciences Fiscales, Bruxelles, 1961, p.100.

5. THÈSES

1. PUBLIÉES

COLAS (B.), *L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement*, Thèse, Paris, Éditions OCDE, 2012.

GHARBI (N.), *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, Préf. Thierry LAMBERT, L'Harmattan, 2005

KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, thèse, Ed. Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2018.

NGAOSYVATHN (P.),

- *Rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, Bibliothèque de Science Financière. Tome XIII, Paris, LGDJ, 1978.
- Le rôle qualitatif. L'impôt promoteur du développement économique et socio-politique, (dir.) Louis TROTABAS, Bibliothèque de Science Financière, Tome XIII, Paris, LGDJ, 1980.

PANKIV (M.), *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, IBFD, 2017.

2. NON PUBLIÉES

BANGO (A.), L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), (dir.) J.-Luc ALBERT, Thèse Université Jean-Moulin, 2009.

BLE (M.), La politique fiscale de la Côte d'Ivoire, (dir.) Bernard Castagnède, Thèse Paris 1, 1988.

BLIN-FRANCHOMME (M.-P.), Essai sur la notion de contrôle en droit des affaires, Thèse Toulouse, 1998.

BONMARCHAND (N.), Prix de transfert : un enjeu majeur dans l'internationalisation des affaires, (dir.) Nicole DAVOULT, Thèse Aix-Marseille, 2013.

CALICH (I.), The impact of globalization on the position of developing countries in the international tax system, PhD, The London School of Economics and Political Science, 2011.

CARLI (P.), Prix de transfert et évasion de capitaux : aspects douaniers et cambiaires de la surfacturation des marchandises importées, (dir.) Gilbert TIXIER, Thèse Paris 12, 1989.

COLAS (B.), L'organisation de Coopération et de développement économiques (OCDE) et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement, (dir.) Patrick JUILLARD, Thèse Paris 1, 1995.

DIALIGUE BA (E.H.), Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, (dir.) Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Université Paris-Est, 2011.

DIARRA (S.), Chocs et Mobilisation des Recettes Publiques dans les Pays en Développement, (th.) Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1 en partenariat avec le Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, 2013

DINH (E.), La planification fiscale internationale, (dir.) Jean Pierre GASTAUD, Thèse Université Paris 9, 2009.

GNANGON (S.K.), Essais sur la politique budgétaire dans les pays de l'OCDE et les Pays en Développement, (dir.) Gérard CHAMBAS et Jean-François BRUN, Thèse Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand 1, 2014.

HUBLLOT (M.), Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées, (dir.) Guy Gest, Thèse Paris 2, 2014.

IVANTCHEVA (J.-F.), Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale : les prix de transfert, (dir.) Jean Lamarque, Thèse Paris 2, 2002.

JAUNE (R.), Le droit et la régulation des prix de transfert, (dir.) Daniel GUTMANN, Thèse Paris 1, 2018.

JÉRÔME (N.-T.), Le contrôle fiscal des opérations internationales, dir. Guy Guest, Thèse Paris 2.

JINGYI (C.), Les prix de transferts à travers le principe de pleine concurrence, (dir.) Christian Louit, Thèse Aix-Marseille 3, 2009.

- JOUARY (P.)**, Contribution à l'étude de la valeur en droit privé des contrats, Thèse Paris 1, 2002.
- KOUAME (N.-F.)**, Les prix de transfert dans les transactions des entreprises multinationales. Exemple de l'industrie du café et du cacao en Côte d'Ivoire, (dir.) Arnaud Raynouard, Thèse Paris 9, 2008.
- MARICHAL (O.)**, Prix, dépendance et transfert de bénéficiaires en droit fiscal américain et français, (dir.) Thierry Schmitt, Thèse Strasbourg 3, 2002.
- MIAL (F.)**, Fixation des prix de transfert à l'épreuve de la double imposition économique, (dir.) Céline Viessant, Thèse Aix-Marseille, 2014.
- OUEDRAOGO (S.)**, Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain, (dir.) J.-P DUPRAT, (th) Université de Bordeaux, 2015.
- PELLEFIGUE (J.)**, Théorie économique de la réglementation des prix de transfert, (dir.) Laurent BENZONI, Thèse Paris 2, 2012.
- TOGOLO (O.)**, Administration fiscale et ressources humaines en Afrique subsaharienne : le cas du Cameroun, (dir.) Lucile Tallineau, Thèse Paris 10, 1996.
- TOUBLANC (A.)**, Contribution à une étude des rapports entre légalité et légitimité dans la doctrine internationaliste du XX^e siècle, (dir.) Pierre-Marie DUPUY, Thèse Paris II, 2002.
- VASSEUR (J.-D.)**, Les prix de transfert en matière bancaire et financière : un champ herméneutique du droit fiscal international, (dir.) Denis KETCHEDJIAN, Thèse Paris II, 2002.
- VERGNET (N.)**, La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international, (dir.) Benoit DELAUNAY, Thèse Paris II, 2018.

6. ARTICLES DE REVUE ET CONTRIBUTIONS DE RECHERCHES

I. ARTICLES DE REVUE

- ABDELGHANI (S.)**, « L'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières au service de la mobilisation des ressources intérieures », *REIDF*, 2018, N°1.
- ABLET (L.G.)**, « The UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries: Should It Depart from the OECD Transfer Pricing Guidelines? », *ITPJ*, 2012.
- ADOKI (P.)**, « Les prix de transfert et le développement durable. Quel rôle pour les administrations fiscales africaines : Cas du Togo », *ATAF*, Série de Documents de Travail 26, 2017.
- AGLAE (M.-J.)**, « De l'impôt et ses limites », *RFFP*, 2012, n°120, p.43.
- AMSELEK (P.)**, « Le rôle de la pratique dans la formation du droit : aperçus à propos de l'exemple du droit public français », *RDP*, 1983.
- ANDERSSON (N.)**, « Le G7, le G8, le G20 et après ? », *Savoir/Agir*, 2011 Vol. 4, N° 18
- ANGVIK (L.)**, « The future of the arm's length principle », *ITR*, 2017, December, N° 8.
- ATES (L.)**, « Domestic Political Legitimacy of Tax Reform in Developing Countries: A Case Study of Turkey », *Wis. Int'l L.J.*, 2012, Vol. 30, 706.
- AULT (H.J.) and ARNOLD (B.J.)**, « Comparative Income Taxation – a structural Analysis », Kluwer Law International, 2010.
- AVI-YONAH (R.S.) & BENSALOM (I.)**,
- « Formulary Apportionment – Myths and Prospects », *Law & Economics Working Papers*, University of Michigan Law School Scholarship Repository, 2010.

- « Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative.», *WTJ*, 2011, Issue 3, N° 3.

AVI-YONAH (R.S.), CLAUSING (K.A.) and DURST (M.C.), « Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split », *Florida Tax Rev.*, 2009, Vol. 9.

AVI-YONAH (R.S.),

- « The Rise and Fall of Arm's Length: A study in the Evolution of U.S. International Taxation », *Va. Tax Rev.*, 1995, Vol. 15, N° 89.

« The Structure of International Taxation: A Proposal of Simplification », *Texas Law Rev*, 1996, N°74.

- « Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation », *WTJ.*, Journals IBFD, 2010, Vol.2.

- « Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals », *Michigan Business & Entrepreneurial Law Review*, 2016, Vol. 137, Issue 5.

AVI-YONAH (R.S.), PICCIOTTO (S.), SADIQ (K.), « The Case for Global Formulary Apportionment », *BIT*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, Vol 55, N°7.

AVI-YONAH (R.S.) and CLAUSING (K.A.), « Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. » Discussion paper. Washington, DC: The Hamilton Project, 2007.

AVI-YONAH (R.S.), CLAUSING (K.A.) & DURST (M.C.), « Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A proposal for Reconciliation : The problem of the ALS », University of Michigan School, 2009.

AVI-YONAH (R.S.), Commentary (Response to Article by H. David Rosenbloom), *Tax Law Review*, 2000, Vol 53

AVI-YONAH (R.S.), The Case for a Destination-Based Corporate Tax, 2015. Accessed at SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2634391>

AVI-YONAH (R.S.) and XU (H.), « Evaluating BEPS », University of Michigan Public Law Research Paper N° 493, 15 January 2016 : <http://ssrn.com/abstract=2716125>. Consulté le 7 novembre 2018.

BENZONI (L.) et PELLEFIGUE (J.), « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Droit. Fisc.*, 2013, N° 6, Vol.138

BERLIN (D.), « Fiscalité directe : ACCIS », Fasc.1620, JCl. Traité Européen, 2016.

BIEGALSKI (A.), « The arm's length principle: fiscalism or economic realism? A few reflections », *Intertax*, 2010, Vol. 38, N° 3.

BIRD (R.),

- « Shaping a New International Tax Order », *BIFD*, 1988, Vol.7, N° 42
- « The Interjurisdictional Allocation of Income », *Australian Tax Forum*, 1986, Vol. 3, N° 3

BLANLUET (G.), TALY (M.), GUTMANN (D.), MARTIN (P.), BIED-CHARETON (V.) et GARDETTE (A.), « La localisation des centres de décision : critères et enjeux - Compte-rendu de la soirée de l'IFA du 7 novembre 2012 », *RDF*, 28 Mars 2013, N° 13, 214.

BONNEAUD (E.) et FONTAINE (F.), « Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses », *RDF*, Lexis, N°49, 2011, 612.

BONNEAUD (E.), « Le cadre inclusif : l'OCDE sans frontières », *Option Finance*, 2017

- BONUCCI (N.) and KOTHARI (G.),** « Organization for Economic Cooperation and Development », Max Planck Encyclopedia of Public International Law, Oxford Public International Law, 2013.
- BOUTHINON-DUMAS (H.), JENY (A.), et LECA (B.),** « L'adaptation des fiscalistes aux nouvelles conditions de l'optimisation fiscale. Une approche par les capacités dynamiques », *RIDE*, vol. t. xxxii, no. 4, 2018
- BOUVIER (M.),** « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post-moderne », *RFFP*, 2007, N°100.
- BRAUNER (Y.),**
- « Formula based transfer pricing », *Intertax*, 2014, Vol. 42, n° 10.
 - « Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes », *Va. Tax Rev.*, 2008, Vol. 79, N° 28.
- BURGERS (I.) and MOSQUERRA (I.),** « Corporate Taxation and BEPS : A Fair slice of developing Countries », *Erasmus Law Review*, 2017, Vol. 10, N° 1
- PRIETO (C.),** « De Luxleaks au plan d'action de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales », *RTDE*, 2016.
- CAHANIN (P.),** « L'évasion fiscale internationale des entreprises », *GFP*, 2018, N°3.
- CARRERO (J.M.C.),** « The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law : Is Globalization Reaching the Tax Law ? », *Intertax*, 2007, Vol. 35, Issue 1.
- CARROLL (M.B.),** « Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations », *Columbia Law Review*, 1934, Vol. 34, N° 3.
- CASTAGNÈDE (B.) et GUTMANN (D.),** « La nouvelle coopération fiscale internationale », *RDF*, Étude N° 531, 2014.
- CASTAGNÈDE (B.),**
- « Aspects de la fiscalité internationale », Cahiers de l'U.E.R. des Sciences de l'organisation. Fiscalité des pays en voie de développement. Centre d'Études de recherche de droit appliqué à la gestion et à l'économie, Paris-Dauphine, 1980.
 - « Comment agir sur l'économie par l'impôt : les nouvelles méthodologies de la politique fiscale », *RPP*, 2005, n° 1037, pp. 27-32.
 - « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, Lextenso, 2001, N° 86-87, pp. 4-14.
 - « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale: la nouvelle donne », *R.F.F.P.*, 2010, n° 110.
 - « Mondialisation de l'économie et fiscalité de l'entreprise : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *RPP*, N°1037.
 - « Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable », *Revue politique et parlementaire*, 2005, n° 1037, pp. 85-88.
 - « Nature et caractères du droit fiscal », *L'année fiscale, Supplément à la revue Dr. fisc.*, 2007, n° 25, pp. 23-27.
 - « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP*, n° 80, 2002.
- CEDRIC (C.),** « La 'gouvernance réglementaire' de l'OCDE : vers une « globalisation légistique » ? », *RDP*, 2015, N° 3

- CHARLET (A.), LAPORTE (B.) et ROTA-GRAZIOSI (G.),** « La fiscalité minière en Afrique de l'Ouest et du Centre », *RDF*, 2013.
- CHARLET (A.), SILBERZTEIN (C.) and POINTE (G.),** « Étude sur la faisabilité de l'introduction de régimes de protection dans les pays de la CEDEAO : résultats et analyse des questionnaires envoyés aux gouvernements, aux entreprises et à la société civile », Commission Européenne, 2016
- CHAUMET (C.),** « Le juge de l'impôt face au développement du contentieux des prix de transfert », *REIDF*, 2019, N° 2.
- CHRÉTIEN (M.),** « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États », *RCADI*, Vol. 86, 1954
- CHRISTIANS (A.),** « Global Trends and Constraints on Tax Policy in the Least Developed Countries », *U.B.C Law Review*, 2010, Vol.42, N° 2.
- CHRISTIANS (A.),** « Hard Law & Soft Law in International Taxation », *Wisconsin International Law Journal*, 2007, Vol. 25, N° 2
- CHRISTIANS (A.),** « Taxation in a time of crisis : Policy Leadership from the OECD to the G20 », *Legal Research Studies Paper Series, Northwestern Journal of Law & Social Policy*, 2010, N° 1107.
- CHRISTIANS (A.), SCHON (W.) & SHAY (S.E.),** Foreword: International Tax Policy in a Disruptive Environment, *BIT*, April/May 2018.
- CLIFTON FLEMING (J.), PERONI (R.) & SHAY (S.),** « Formulary Apportionment in the U.S. International Income Tax System: Putting Lipstick on a Pig? », *Mich. J. Int'l*, 2015, Vol. 36 , N°1.
- COBHAM (A.) and JANSKÝ (P.),** « Global Distribution of Revenue Loss from Corporate Tax Avoidance: Re-estimation and Country Results », *Journal of International Development*, 2018, Vol. 30
- COBHAM (A.), JONES (C.) and TEMOURI (Y.),** « Tax Haven Networks and the role of the Big 4 accountancy firms », *Journal of World Business*, 2018, Vol.53, N° 2
- COCKFIELD (A.),** « The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges », *Yale Journal of Law and Technology*, Spring, 2006, Vol. 8
- COMOLET-TIRMAN (C.),** « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », *RDF*, 2012, n° 22, ét. 313.
- COOK Jr. (P.W.),** « Decentralization and the Transfer Price Problem », *Journal of Business*, XXVIII (avril, 1955), 87-94;
- COOLS (M.),** « International Commercial databases for transfer pricing studies », *ITPJ*, Vol. 6, No.5
- COPITHORNE (L.W.),** « La théorie des prix de transfert internes des grandes sociétés », *L'Actualité économique*, vol. 52, N° 3, 1976, <http://id.erudit.org/iderudit/800680ar>.
- COURET (A.),** « Retour sur la notion de contrôle », *RJDA*, 1998, N° 4
- COZIAN (M.) et TROTABAS (L.),** « Propos désobligeants sur une 'tarte à la crème': l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Droit fiscal.*, n° 13, 31 Mars 1999, 100125.
- DAGAN (T.),** « National Interests in the International Tax Game », *Virginia Tax Review*, 1998-1999, Vol. 18.
- DE LA BLÉTIÈRE (E.R.), COIN (R.), KERMODE (P.) et SAINT-AMANS (P.),** « Vers une lutte contre le « planning » fiscal dommageable ? », *Droit fiscal*, n° 25, 20 Juin 2013, 333.
- DE MELO RIGONI (J.M.),**

- « A Brazilian View on Base Erosion and Profit Shifting : An alternative Path », *Intertax*, 2014, Vol.42, Issue 11.

- « The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage », *Intertax*, 2017, Vol. 45, Issue 3.

DE MOOIJ (R.A.) and LIU (L.), « At a Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations », IMF Working Paper , 2018, N° 18/69.

DE WAEGENAERE (A.), SANSING (R.C.) and WIELHOUWER (J.L.), « Who Benefits from Inconsistent Multinational Tax Transfer Pricing rules ? », *Contemporary Accounting Research*, 2006, Vol. 23, N°1.

DEBELVA (F.) and VALDERRAMA (I.J.M.), « Privacy and Confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions », *Intertax*, 2017, Vol.45, N° 5.

DEBLOCK (C.) et RIOUX (M.), « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, vol. 10, n° 1.

DELAUNAY (B.),

- « BEPS et Contrôle fiscal », *REIDF*, 2018, N° 1.

- « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *Dr. fisc.*, 2017, n°39, 470.

DELIGNIÈRES (B.), « Détermination des bénéficiaires taxables en France - Prévention de l'évasion fiscale - Travaux de l'OCDE sur les prix de transfert -Transferts indirects de bénéficiaires entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », CE, 29 janv. 1964, req. n° 47515, *RDF*, 1964, n° 11, comm. 398.

DINH (E.), « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2018 », *Dr. fisc.*, 2019, N°10.

DUBUT (T.), « Le juge constitutionnel et les concepts. Réflexions à propos des « exigences constitutionnelles », *Revue française de droit constitutionnel*, 2009, Vol.4, N° 80.

DURST (M.C.),

- « Analysis of a formulary system, Part IV: Choosing a tax base », Bloomberg, Tax Management Transfer Pricing Report, 17 October 2013, Vol.22, N° 12

- « Can a 'Shared Net Margin Method' Provide a Global Transfer Pricing Standard?, Tax Management Transfer Pricing Report, 2015, Vol. 23, N° 25.

EASSON (A.J.), « A New International Tax Order – Responding to the Challenge », *BIFD*, 1991, Vol. 10.

Ernst & Young 2018, « Prix de transfert en Afrique : comment réaliser un benchmark local dans les pays pour lesquels il n'existe pas de bases de données ? », *Option Finance*, 19 mars 2018, n° 1454.

FALÇAO (T.),

- « Brazil's Approach to Transfer Pricing: A Viable Alternative to the Status Quo? », *Tax Management Transfer Pricing Report*, 2012, Vol. 20, N° 20.

- « Contributing a Developing Country's Perspective to International Taxation: United Nations Tender for Development of a Transfer Pricing Manual », *Intertax*, 2010, Issue 38.

FATOUROS (A.), « Problèmes et méthodes d'une réglementation des entreprises multinationales », *JDI*, 1974, pp. 495-521

FENSBY (T.) et PER OLAV (G.), « Lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : le rôle du Forum mondial de l'OCDE et l'exemple des pays nordiques », *Droit fisc.*, 2016, N°48.

FOUQUET (O.), BURGUBURU (J.), LUBECK (D.), GUILLEMAIN (S.), Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport O.

- Fouquet au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, Dr. fisc., 2008, Étude 403, n°2.
- 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 », Dr. fisc., 2008, n° 15, chron. 253.
- FRANCESCOCCI (D.L.P.),** « The arm's length principle and groups dynamics - part 1 : the conceptual shortcomings », ITPJ, Amsterdam, 2004, Vol. 11, n° 2
- FRIS (P.) and GONNET (S.),** « The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing », ITPJ, 2010
- GARRIGE (J.),** « Les pays en développement face au BEPS : défis et engagement », Dr. fisc., N° 23, 9 juin 2016, 361.
- GAUDET (R.) et BEMPOSTA (A.),** « Prix de transfert France – Brésil : existe-t-il une solution ? », LPA 2014, n° 7
- GAUTIER-AUDEBERT (A.),** « Organisation de Coopération et de développement Économique », JCl. *Droit International*, 2009, Fasc. 160
- GELIN (S.) et LE BOULANGER (A.),** « Du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise », Dr. fisc., 28 Novembre 2001, n° 48.
- GERARD (M.) et EL BAKKALI (M.),** « L'imposition des entreprises multinationales en Europe : de la taxation séparée au modèle ACCIS », Service Public Fédéral Finances, Belgique, Bulletin de documentation, 2012, N° 4.
- GIBIRILA (D.),** Groupes de sociétés, J.-Cl. Commercial, 30 Mars 2012, Fasc. 1574
- GLAHE (M.),** « Transfer pricing and EU fundamental freedoms », *EC tax review*, 2013, Vol. 22, N° 5
- GOMES (A.),** « Strategy and Action of the Brazilian Tax Authority: An Empirical Research Based on a Resources Based View (RBV) », CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review, 2014, vol. 36, pp. 53-73, p.96.
- GONNET (S.), STARKOV (V.) and MAITRA (M.),** « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparable in emerging and developing economies », *Transfer Pricing International Journal*, July, 2013, 2014.
- GONZILEZ-BENDIKSEN (J.),** Mexico Amends Transfer Pricing Rules, *TNI*, 1997, Vol. 97 N°27.
- GOODALL (A.),** « BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's Length Principle », *Tax Notes*, December 4, 2017.
- GRINBERG (I.),** « Taxing Capital Income in Emerging Countries : will FATCA open the door ? », *WTJ*, p.385.
- GUILLEMONAT (A.), LOITRON (G.) et TRANCART (T.),** « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.*, 21 Mars 2019, N° 12, 202
- GUTMANN (D.),**
- « Quelle justice pour les pays en développement dans un monde globalisé », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2010, Vol.2.
 - « Regards croisés : quelles formations pour les fiscalistes de demain ? », *Dr. fisc.*, n° 23, 4 Juin 2015, 363.
- HAMAEEKERS (H.),**
- « Can the Free Negotiation of Prices within a Multinational Enterprise Serve as an Arm's Length Method? », ITPJ, 1997, Vol. 4, N° 1, p.2.

- « Arm's length – How long? », ITPJ, 2001, Vol. 8, N° 2.

HELLERSTEIN (W.),

- « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? The Case for Formulary Apportionment », *ITPJ*, 2005.

- « The Case for Formulary Apportionment- Income Allocation in the 21st Century: the End of TP? the Case for FA », *ITPJ*, 2005.

HEY (J.), « Taxation where Value is Created under the BEPS Action Plan », *Journals IBFD, BIT*, 2018, Vol. 72, N°4/5.

HOFMANN (P.) and RIEDEL (N.), « Transfer Pricing Regimes for Developing Countries », *BIT*, 2018, Vol.72, N° 4/5.

ILARRAZ (M.), « Drawing Upon an Alternative Model for the Brazilian Transfer Pricing Experience: The OECD's Arm's Length Standard, Pre-fixed Profit Margins or a Third Way? », *BTR*, 2014.

JOEL (D.), « Decentralization and Intra- Company Pricing », *Harvard Business Review*, XXXIII (juillet-août 1956).

JOGARAJAN (S.), « Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Expert's Report on Double Taxation », *WTJ*, 2013.

KADET (J.), « Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom », *TNI*, 2013, Vol. 69, 1133.

KAUDER (L.M.), « Intercompany Pricing and Section 482: A Proposal to Shift from Uncontrolled Comparables to Formulary Apportionment Now », *Tax Notes*, 25 January 1993.

KLEINBARD (E.), « Stateless Income », *Florida Tax Review*, 2011, N°9, 700-773.

KOBETSKY (M.), « The Case for Unitary Taxation of International Enterprises », *IBFD, BIT*, 2008.

KOFLER (G.W.), « The BEPS Action Plan and transfer pricing : the arm's length standard under pressure? », *BTR*, London, 2013, N° 5.

KRAGEN, « Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft », *Cal. L. Rev.*, 1964, Vol. 52, N° 2, p. 308.

KRISHNAMURTHY (V.), « India Aims to Reduce TP Disputes through Safe Harbour Rules », *BIT*, 2013, Vol 68, No 1.

LAMBERT (T.),

- « Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance administrative internationale », *BF*, 2000.

- « Réflexions sur la concurrence fiscale », *Recueil Dalloz*, 22 juillet 2010, Vol. 27.

- « Vers un renouveau de l'assistance administrative », in les Actes du colloque : Attractivité et évasion fiscales, *Les Annales de la Faculté de Droit, Oran*, n° spécial, 2013.

- « Les entreprises et les prix de transfert : de la présomption à la sécurité juridique », *Revue fiscale du patrimoine*, 2015, No.4, Dossier 7.- « La refondation du droit fiscal international », *REIDF*, 2016, p.407.

LAMY (P.), MONSELATTO (G.), AUJEAN (M.), PELLEFIGUE (J.) et DE VOGUE (G.), « Fiscalité des entreprises en 2025 : concurrence, conflits ou coopération », *Dr. fisc.*, 2015, N°41, 617.

LANGBEIN (S. I.), « The Unitary Method and the myth of Arm's Length », *Tax Notes*, 1986, 30/7.

LARRIBAU-TERNEYRE, « L'exigence d'une notion de prix (Problématique) », *JCP*, éd E 1997, suppl. n° 5.

LAUMONIER (A.), « Le projet BEPS : contexte, contenu et perspectives », *Dr. fisc.*, 2016, N° 17, 298.

- LE GALL (J.-P.),** « Quelques réflexions sur ‘l’arm’s length principle’ après le 46e Congrès de l’International Fiscal Association (Cancun octobre 1992) », *Revue Dr. fisc.*, 1992, n° 50.
- LENNARD (M.),** « Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations », *Intertax*, 2016, Vol. 44, Issue 10.
- LEPARD,** « Is the United States Obligated to Drive on the Right? », *Duke Journal of Comparative and International Law*, 1999, Vol.10, N° 43, p. 70-74.
- LEROY (M.),** « L’évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *REIDF*, 2016, N°4, p.516.
- « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, 2016, Vol. 4, N°3.
- LEWIS (P.G.),** « Where Have All the Safe Harbors Gone? A Plea for Reinvigoration », *Bloomberg BNA, Tax Management Transfer Pricing Report*, 2017, Vol. 25.
- LIENARD (J.W.L.),** « Présent et avenir des modèles de convention de double imposition », *Journal de Droit des Affaires Internationales*, 1985, p.91- 102.
- LOITRON (G.) et TRANCART (T.),** « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.*, 21 Mars 2019, N° 12, 202.
- MAITRA (S.M.), and A. (LI),** « Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies - Adjustment for risk », *ITPJ*, May 2015.
- MANSUR (M.) et ROTA-GRAZIOSI (G.),** « Coordination fiscale dans l’Union Économique et Monétaire ouest-Africaine », *Revue d’Économie du développement*, N° spécial, 2012, pp.9-34.
- MARICHAL (O.),** « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *Dr. fisc.*, 4 Juin 2015, n° 23, 392.
- MARRE (B.),** Rapport parlementaire de MARRE (B.) n° 2477, XIe législature : « Vers une démocratie planétaire », *Revue politique et parlementaire*, 2005, 1035, p.138.
- MAZEROV (M.),** « Why arm’s length falls short », *International Tax Review*, 1994, Vol. 5, N° 28.
- MAYER (S.),** *Formulary apportionment for the internal market*, Doctoral Series N° 17, IBFD.
- MILLER (B.F.),** « Worldwide Unitary Combination: The California Practice », in MCLURE (Ch.) (eds.), *The State corporation income tax: issues in worldwide unitary combination*, Hoover Institution Press, Stanford University, 1984, p.132.
- MIN (G.),** « Chine : comment effectuer une subvention sur les prix de transfert en fin d’année compte tenu du contrôle des changes et de la réglementation douanière ? », *Dr. fisc.*, 5 mars 2018, N°9.
- MONSELLATO (G.), TRUCHI (J.-L.) et PELLEFIGUE (J.),** « Comparables dépendants et indépendants : les tentations de l’administration fiscale française », *Dr. fisc.*, 2004, No. 15, 17.
- MONSENEGO (J.),** « La correction des prix de transfert entre sociétés apparentées au regard du concept civiliste de liberté contractuelle : Vers un renforcement de la théorie de l’autonomie du droit fiscal ? », *Dr. fisc.*, 1er Mars 2012, N° 9, 156.
- MUCCHIELI (J.-L.),** « Alliances stratégiques et firmes multinationales, une nouvelle théorie pour de nouvelles formes de multinationalisation », *Revue d’économie industrielle*, 1991, N°55
- MUNCHER (H.),** « Imputation des Frais et redevances pratiqués entre une société et ses établissements stables », *Revue Fiscalité du marché commun*, déc. 1971.
- NGUYEN (N.H.),** « La démocratisation de la procédure de règlement des différends de l’OMC : une vraie ouverture pour les acteurs privés », *RIDE*, 2016, n°3.
- OGUTTU (A.W.),**
- « A Critique on the Effectiveness of ‘Exchange of Information on Tax Matters’ in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective », *BIT*, 2014.

- « OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 – What Should Be Africa's Response », *BIT*, IBFD, 2015.
- « Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa- Part1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan », *BIT*, 2015.
- OWENS (J.)**, « Income Allocation in the 21st Century : The end of transfer pricing? : Should the Arm's Length Principle Retire? », *ITPJ*, 2005.
- PAILLUSSEAU (J.)**, « La notion de groupe de sociétés et d'entreprises en droit des activités économiques », *Recueil Dalloz*, 2003.
- PANDO (A.)**, « Prix de transfert : précisions sur le lien de dépendance », *LPA*, 2016, n° 154.
- PARILLO (K.A.)**, « Tax Analysts Interview : OECD's Mary Bennet », *TNI*, 2011, N°231.
- PELLEFIGUE (J.) et BENZONI (L.)**, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Dr. fisc.*, 7 février 2013, N°6, 138.
- PELLEFIGUE (J.)**, « Prix de transfert : un changement radical de paradigme s'impose », *BF Lefebvre*, 2014, No. 12.
- PER OLAV (G.)**, « Le Rôle du Forum Mondial de l'OCDE et l'exemple des pays nordiques », *Dr. fisc.*, 2016, N°48, 605.
- PETERS (C.)**, « Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting », *BIT*, Vol.69, N° 6/7, 2015, at 375.
- PICCIOTTO (S.)**,
 - « Indeterminacy, Complexity, Technocracy and the Reform of International Corporate Taxation », *Social & Legal Studies*, 2015.
 - « International Taxation and Economic Substance », *BIT*, 2016, p. 753.
 - « Transfer Pricing is Still Dead... : From Independent Entity Back to the Unitary Principle », *IBFD, TNI*, 2013, Vol.13, N° 73.
- PISTONE (P.)**, « Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law », *WTJ, Journals IBFD*, 2014, Vol.6, N°1.
- POGORELOVA (L.)**, « Transfer Pricing and Anti-Abuse Rules », *Intertax*, 2009, Issue 12, Vol.37.
- RABETAFIKA (R.)**, « L'interprétation des textes fiscaux », *La revue du Trésor*, 1992, N°6, p.377.
- RACINE (J.-B.)**, « La notion de prix en droit contemporain des contrats », *RIDE*, 1999.
- RAYNOUARD (A.)**, « Faut-il avoir recours à l'analyse économique du droit (AED) pour assurer l'efficacité économique du droit ? », *Revue de la recherche juridique, droit prospectif*, 2008, n°2008/22 NS.
- RAYNOUARD (A.), KERHUEL (A.-J.)**, « L'évaluation des systèmes juridiques au cœur de la tourmente », *Recueil Dalloz*, 2010, p. 2928.
- REPKAT (F.B.)**, « Contrôle et rectification des opérations internationales : Procédure de contrôle des prix de transfert », *J.-Cl. Droit fiscal international*, Fasc. 373, 2006, mise à jour 2015.
- ROSENBLOOM (D.)**, « Angels on a pin: arm's length in the world », *TNI*, 2005, 528.
- ROUSSIEAU (C.)**, « L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international », *RIDE*, 2016.
- ROUX (V.) et BERNARD (S.)**, « Création de valeur dans une économie multipolaire ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. fisc*, No 24, 14 Juin 2018, 296.
- S.N.**, « Gouvernance mondiale : la nécessaire utopie », *RPP*, 2005, n°1035, p.1.

- SABONNADIÈRE (M.),** « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *Dr. fisc*, 8 Octobre 2015, N° 41, 616.
- SADIQ (K.),** « The fundamental failing of the traditional transfer pricing regime - applying the arm's length standard to multinational banks based on a comparability analysis », *BIFD*, Amsterdam, 2004, Vol. 58, n° 2.
- SADIQ (K.),** « Unitary Taxation : The Case for Global formulary apportionment », *BIT*, IBFD, 2001.
- SAINT-AMANS (P.) et PICCIOTTO (S.),** « Imposer les multinationales, une gageure ? », *Revue Projet*, 2014, Vol. 341, N° 4.
- SAINT-AMANS (P.) et ROBERT (E.),** « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXI^e siècle », *Dr. fisc.*, 2015, n° 49.
- SANDLER (D.),** « Slicing the Shadow – The Continuing Debate Over Unitary Taxation and Worldwide Combined Reporting », *BTR*, 1994, Issue 572, at 592.
- SAYAG (J.),** « Les conséquences de la digitalisation croissante du contrôle fiscal », *BF*, 20 février 2019.
- SCHOUERI (L.E.)**, « Arm's Length: beyond the Guidelines of the OECD », *BIT*, December 2015, Vol. 69, Issue 12.
- SEE (A.),** « Les doctrines fiscales de l'OCDE », *Rev. Dr. fisc*, 2006, n° 24.
- SILBERZSTEIN (C.),**
- « Les différends en matière de prix de transfert et leurs causes », *Dr. fisc*, 2013, N°3, p.3.
 - « Nations Unies 10^e session d'Experts sur la Coopération internationale en matière Fiscale », *Dr. fisc*, 2014, n° 47, act 582.
- SILBERZSTEIN (C.) et DERO (C.),** « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Dr. fisc*, 28 septembre 2017, N° 39, 472.
- SILBERZSTEIN (C.) et GRANEL (B.),** « La dépendance de fait en matière de prix de transfert », *Dr. fisc*, 2017, n°1.
- SIMONIN (D.),** « Importance du droit comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *RIDC*, 1995, N°2.
- SIVIEUDE (O.) et MARCUS (E.),** « Le contrôle fiscal dans le contexte de la mondialisation », *GFP*, 2009, p.28-31.
- SNEL (F.P.J.),** « What is wrong with (the rules of) the game? », *Intertax*, 2013, Vol. 41, N° 11.
- SNOUSSI (M.),** « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : L'exemple des prix de transfert », *RIDE*, 2003, Vol. t. XVII, N° 3.
- SOLLUND (S.) and VALADAÕ (M.A.P.),** « The Commentary on Article 9 – The Changes and Their Significance and The Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual », *BIFD*, 2012, pp. 608-611.
- STORCK (M.),** « La définition légale du contrôle d'une société en droit français », *Rev. sociétés*, 1986, p.385.
- SUPEKAR (D.) and DHADPHALE (A.),** « Indian Tax Tribunal Establishes Special Benches for Transfer Pricing Cases », *TNI*, 2012, N° 69, p. 339-340.
- TEIXEIRA (P.),** « 2005 : année cruciale pour les Nations unies », *RPP*, 2005, n° 1035.
- THOMAS (Y.),** « *Fictio Legis*. L'Empire de la fiction romaine et ses limites médiévales », *Droits, Revue française de théorie juridique*, 1995, N° 21. 48.
- THORNDIKE (J. J.)**, « Évasion fiscale : la civilisation au rabais », *L'Économie politique*, 2003, Vol. 3, N°19.

RANDRIAMANALINA (T.), Les prix de transfert dans les pays en développement : Cas de Madagascar, (dir.) Thomas DUBUT, Mémoire Paris 9, 2014.

TROPIN (M.-J.), Divergent views of arm's length principle creating concern for multinational, Ernst & Young finds, in TMTPR, 12 nov. 2003, vol. 12 n° 13.

TRUCCHI (J.-L.) et GOBEL (A.), « Prix de transfert : un benchmark est-il une preuve ? », *BF*, 4/2010.

VALADÃO (M.A.P.), « Transfer Pricing in Brazil and Actions 8, 9, 10 and 13 of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative », BIFD, 2016, Vol. 70, pp. 296- 308

- « Transfer Pricing Methodology in Brazil: a Simple and Efficient Approach to the Arm's Length Principle », CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review, 2012, N°34

VALDERRAMA (I.J.M.), « Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism », *WTJ*, Journals IBFD, 2015, Vol 7, Issue 3.

- « The OECD-BEPS Measures to Deal with Aggressive Tax Planning in South America and Sub-Saharan Africa: The Challenges Ahead », *Intertax*, Vol. 43, N° 10

VIDAL (J.), « The Achilles' Heel of the Arm's Length Principle and the Canadian Glaxo- SmithKline Case », *Intertax*, 2009, Vol.37.

VILLAVICENCIO (D.), « Les « Maquiladoras » de la frontière nord du Mexique et la création de réseaux binationaux d'innovation », *Innovations*, 2004/1, no 19.

WIEDERSTEI (R.K.), « California and Unitary Taxation : The continuing Saga », *Ind. Int'l & Comp. L. Rev.*, Vol. 3, N° 135.

WILLIAMSON (O.), « Assessing vertical market restrictions : antitrust ramifications of the transaction cost approach », *University of Pennsylvania Law Review*, 1979, Vol. 127.

- « The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach », *American Journal of Sociology*, 1987, Vol. 87, N° 548.

WITTENDORF (J.), « The Transactional Ghost of Article 9(1) of the OECD Model », *BIT*, 2009.

YAFFAR (A.K.) & LENNARD (M.), « An introduction to the Updated UN Model », *BIT*, 2012, Vol.66, No 11.

ZINN (T.), RIEDEL (N.) and SPENGLER (C.), « The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations : A worldwide Overview », *Intertax*, 2014, Issue 6/7, Vol. 42

ZSUZSANNA (K.), « U.N Final Manual on Transfer Pricing for Developing Countries », *Journal of International Taxation*, 2013.

II. CONTRIBUTIONS SCIENTIFIQUES ET CAHIERS DE RECHERCHE

AINSTWORTH (R.T.), U.N. Transfer Pricing Guidelines: Brazil's Contribution to Chapter 10, in 2013.

ADOKI (P.), « Les prix de transfert et le développement durable. Quel rôle pour les administrations fiscales africaines : Cas du Togo », ATAF, Série de Documents de Travail 26, 2017.

AUERBACH (A.) and DEVEREUX (M.), Consumption and Cash-Flow, Taxes in an International Setting, National Bureau of Economic Research, Cambridge, Working Paper, 2013, N° 19579.

AVI-YONAH (R.S.) & TINHAGA (Z.P.), « Unitary Taxation and International Tax Rules », ICTD Working Paper, 2014, N° 26.

BAISTROCCHI (E.), « Argentina: Branch Reports », in General Reports, IFA, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102B, 2017.

BENNET (M.), « La mise à jour 2010 du modèle de convention fiscale de l'OCDE », 2010, n°39, comm. 500.

- CHRISTIANS (A.) and SHAY (S.),** « Assessing BEPS : Origins, standards, and responses », Cahiers de droit fiscal international, IFA Rio de Janeiro, 2017, Vol. 102
- CLAUSING (K.A.),** « The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade », National Bureau of Economic Research, Working Paper, n° 6688, 1998.
- COBHAM (A.) and LORETZ (S.),** « International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors Under Unitary Taxation », ICTD Working Paper 27, Brighton: Institute of Development Studies, 2014.
- CRIVELLI (E.), DE MOOIJ (R.) and KEEN (M.),** « Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, » FinanzArchiv, 2016, Vol. 72, p. 268–301.
- CUI (W.),** Destination-Based Cash-Flow Tax: A *Critical Appraisal*, University of British Columbia, Working Paper, 2017, Vol.1, N°67-2.
- DALIMIER (G.),** « Droit fiscal international français – Généralités », J.-Cl. Fisc. Int., 1er novembre 1992.
- DEL CAMPO (C.),** General Report : Dispute Resolution Procedures in international Tax Matters, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Madrid, 2016, Volume 101a
- DURST (M.C.),** « Assisting Developing Countries in Taxation After the OECD’s BEPS Reports: A Suggested Approach for the Donor Community », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2017, No. 71.
- « Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries », Brighton, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2014, N° 18.
 - « Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the ‘Transactional Net Margin’ Transfer Pricing Method », UK, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, N° 44.
 - « Improving the Performance of Natural Resource Taxation in Developing Countries », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, No. 60.
 - « Limitations of the BEPs Reforms: Looking Beyond Corporate Taxation for Revenue Gains », UK: Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2015, No. 40
- FARDELLA (F.),** « Le dogme de la souveraineté de l’État, un bilan », Archives de philosophie de droit, Le privé et le public, Tome 47, 1997.
- GOODALL (A.),** « BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm’s Length Principle », *Tax Notes*, December 4, 2017, p.2.
- GRONDONA (V.) and KNOBEL (A.),** Transfer Pricing in Argentina 1932- 2015, ICTD Working Paper, 2017.
- HELLERSTEIN (W.) and McLURE (C.E.),** « Lost in Translation: Contextual Considerations in Evaluating the Relevance of US Experience for the European Commission’s Company Tax Proposals », BIFD, 2004, Vol. 58, Issue 3.
- HINES (J.R.),** « Tax Policy and the Activities of Multinational Corporations », National Bureau of Economic Research, Working Paper, n° 5589, 1996.
- IMF,** « Spillovers in International Corporate Taxation », IMF Policy Paper, Washington, 2014, <<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>> Consulté en août 2019.
- JUTTING (J.) et DE LAIGLESIA (J.-R.),** L’emploi informel dans les pays en voie de développement : une normalité indépassable ?, Études du Centre de développement, OCDE, Paris, 2009.
- LALA (S.M.),** Digest of Important Judgments on Transfer Pricing, International Tax and Domestic Tax, 2018. <http://smltaxchamber.com/wp-content/uploads/2018/02/Digest-of-2000-Important-judgments-2017.pdf>.

LANZ (R.) et MIROUDOT (S.), Intra-Firm Trade : Patterns, Determinants and Policy Implications, OECD Trade Policy Papers, 2011, N°114.

MOORE (M.) and PRICHARD (W.), « How can Government of Low Income Countries collect more Revenues », ICTD Working Paper, 2017, No 70.

MORSE (S.C.), « Value Creation: A Standard in Search of a Process », Journals IBFD, *BIT*, 2018, Vol.72, N°4/5.

PERERA (S.R.I.), « Chapter : Sri Lanka », in General Report : Dispute Resolution Procedures in international Tax Matters, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Madrid, 2016, Volume 101a.

PICCIOTTO (S.),

- « Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? », ICTD Working Paper, 2013, N° 13.

- « Problems of Transfer Pricing and Possibilities for its Simplification », Brighton, Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2018, N°86.

- « Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms », Institute of Development Studies, ICTD Working Paper, 2016, N° 53.

- « What Have We Learned About International Taxation and Economic Substance? », *ICTD Working Paper*, 2017, N°9.

PICCIOTTO (S.), SADIQ (K.), « The Case for Global Formulary Apportionment », *BIT*, IBFD, 2001.

QUANTIN (S.), RASPILLER (S.), SERRAVALLE (S.), « Commerce intragroupe, fiscalité et prix de transferts : une analyse sur données françaises », Institut National de la Statistique et des Études Économiques, 2009.

RANDRIAMANALINA (T.), « Les prix de transfert dans les pays en développement : Cas de Madagascar », 2015, *ATAF Working Paper*, No 23.

READHEAD (A.), « Préserver la base d'imposition en Afrique: étude régionale des défis posés par la détermination des prix de transfert dans le secteur minier », Natural Resource Governance Institute (NRGI), 2016.

SADIQ (K.), « Multinational Entity Finance Schemes: Formulary Apportionment as the way forward », Queensland University, Australia (publication à venir 2019).

SCHOUERI (L.E.), GALENDI (J.), « Brazil: Branch Reports », in General Reports, International Fiscal Association, *Cahier de Droit Fiscal International*, 2017.

SIU (E.D.), NALUKWAGO (M.I.), SURAHMAT (R.), Valadão (M.A.P), « Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets », Institute of Development Studies, *ICTD Research Report 3*, 2014.

SIU (E.D.), PICCIOTTO (S.), MINTZ (J.) & SAWYERR (A.), « Unitary Taxation in the Extractive Industry Sector », Institute of Development Studies, Brighton, 2015, *ICTD Working Paper*, N°35.

TANZI (V.) et ZEE (H.), Une politique fiscale pour les pays en développement, FMI, Document de travail, 2001. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/fra/issue27f.pdf>.

TANZI (V.), « Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems », IMF Working Paper, December 1996.

VALDERRAMA (I.J.M.), «The BEPS vis-à-vis developing countries », 2017 (forthcoming)

VALDERRAMA (I.J.M.), DRIES (L.) et WOUTER (L.), « Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda », Bruges, the United Nations University – Centre Regional Comparative Studies CRIS, Working Paper, 2019, vol. W-2018/4/.

WARIS (A.),

- « How Kenya has implemented and Adjusted to the Changes in International Transfer Pricing Regulations : 1920 – 2016 », ICTD Working Paper, October 2017, No 69.

- Recent Tax Policy Insights : Globally, Continentally, Regionally and Domestically, University of Nairobi, 30 August 2018.

WEINER (J.),

- « Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights from the United States and Canada ». Working Paper no 8, DG Taxation and Customs Union, European Commission, 2005.

- « Combined Reporting and the Unitary Business Principle: A Doctrine That Has Not (Yet) Made the Atlantic Crossing », The State and Local Tax Lawyer, Symposium Edition, 2008

WITTENDORF Jens, « The Transactional Ghost of Article 9(1) of the OECD Model », BIT, 2009, p.107-130.

7. DICTIONNAIRES

ALLAND (D.) et RIALS (S.) (eds)., Dictionnaire de la culture juridique, PUF, 1ère éd., 2003.

ARNAUD (A.J.), Dictionnaire de théorie et de sociologie du droit, Paris, LGDJ, 1993.

CABRILLAC (R.), Vocabulaire juridique, Paris, PUF, 1987.

CORNU (G.), Vocabulaire juridique, PUF, 8ème éd., 2007.

J.-Cl. Droit international, Accords préalables en matière de prix de transfert, LexisNexis, instruction fisc. N°13362, vol. 27, 7 juillet 2005.

J.-Cl. Droit international, Fasc.170-15, « Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)», éd. LexisNexis, 2011, §. 295.

J.-Cl. Droit international, Fasc. 3705, « Lutte contre l'évasion fiscale internationale – Plan d'action de l'OCDE », 2017, p.9.

SALMON (J.), *Dictionnaire de droit international public*, Préf . Gilbert GUILLAUME, Bruylant, 2001.

RUCZ (C.), « Organisation des Nations Unies (ONU) : Conseil Économique et social », JCl. Droit International, 2009, Fasc. 121-20.

COMMUNICATIONS ET RAPPORTS INSTITUTIONNELS

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES (OCDE)

- **Modèles de conventions fiscales OCDE**

- Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, 1963.
- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Éd. OCDE, Paris, 1977.
- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Éd. OCDE, Paris, 1992. (version complète)
- Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, éd. OCDE, Paris, 2010.
- Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2014 (Version complète), éd. OCDE, Paris, 2016.
- Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, éd. OCDE, Paris, 2017.

- **Recommandations, documentations et modèle de législation sur les prix de Transfert**

- Prix de Transfert et Entreprises Multinationales, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE 1979, Paris, 1979.
- *Prix de transfert et entreprises multinationales, trois études fiscales*, OCDE, Paris, 1984.
- *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2009*, éd. OCDE, Paris, 1995, 2009, 2010, 2017.
- Révision de la recommandation du conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées, [c(95)126/final], C(2010)99, 29 juin 2010.
- « Multi-country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures », Editions OECD, Paris, 2010. <http://www.oecd.org/dataoecd/55/41/48131481.pdf>.
- Modèle de Législation sur les prix de transfert, proposition d'approche, juin 2011, OCDE, Paris.
- Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures – 2012 Update, Organisation for Economic Cooperation and Development, 2012.
- Projet de Manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, OCDE, Paris, 2013.
- Section E révisée du Chapitre IV des Principes Applicables en matière de prix de transfert, relatives au régime de protection, OCDE, 16 Mai 2013, Annexe I au Chapitre IV.
- Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries, OCDE, Paris, 2014.
- Rapports finaux sur les actions BEPS 8–10 : « Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur », Révisions du chapitre 7 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, octobre 2015.
- Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Actions 8-10, 2018.
- Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13, Rapport final 2015, 2015.
- Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018 du cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, juillet 2018.

- Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - rapport intérimaire 2018 du cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, mars 2018.

- **Rapports et ouvrages sur le projet BEPS/OCDE**

- Convention relative à l'Organisation de coopération et développement économiques, Paris, 14 décembre 1960.

- From Marshall Plan to Global Interdependence: New Challenges for the Industrialized Nations, Editions OCDE, 1978.

- The Taxation of Global Trading of Financial Instruments, Ed. OCDE, Paris, 1998.

- Glossary of Statistical Terms: Developed, Developing Countries, oecd.org, 2006.

- Fiscalité, renforcement de l'État et l'aide, Note de synthèse, mars 2008. <http://www.oecd.org/dataoecd>

- Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éd. OCDE, 2013.

- Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éd. OCDE, Paris, février 2013.

- Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du projet BEPS dans les pays à faibles revenus, 2014.

- Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers – norme commune de déclaration et de diligence raisonnable, 13 février 2014.

- Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, BEPS Action 1 : Rapport final, éd. OCDE, 2015.

- Document de consultation publique. Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 13 février 2019. Accessible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-relever-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>.

- Document de consultation publique. Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1: 9 octobre 2019 – 12 novembre 2019. Accessible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>

- Document de consultation publique. Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GloBE ») – Pilier deux, 8 novembre 2019 – 2 décembre 2019. Accessible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-globale-lutte-contre-erosion-base-imposition-pilier-deux.pdf>.

- **Les travaux divers de l'OCDE**

- Statistiques des recettes publiques 1965-2014, Éditions OCDE, Paris, 2015.

- Introductory Remarks by Angel Gurría, HE Thabo Mbeki and the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa - introductory remarks, 2016.

- Multinational enterprises in the global economy, Note, OECD, May 2018.

OCDE, Revenue Statistics in Asian and Pacific Economies, Éd. OCDE, Paris, 2018, 2019.

- Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Éd. OCDE, Paris, 2019.

- Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Échange automatique de renseignements : Feuille de route relative à la participation des pays en développement, 2019.

- Les travaux de l'OCDE dans le domaine de la fiscalité et du développement, Éd. OCDE, Paris, 2018, 2019.
- À propos du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales <https://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/>
- À propos de l'érosion de la base d'imposition et du projet BEPS: <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- À propos des travaux de l'OCDE sur les prix de transfert <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

ORGANISATION DES NATIONS UNIES (ONU)

- **Modèle de conventions fiscales**

- **UN**, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, 1st Edition, 1980.
- **UN**, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2001.
- **UN**, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 2017.

- **Rapports et travaux de l'ONU (depuis la Société des Nations)**

- **Société des Nations**, Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier, 7 février 1925, C.368.M.115.1925.II. (ci-après le « Rapport de 1925 »), p. 6
- **Société des Nations**, Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier, N° C.216.M.85.1927.II, avril 1927.
- **Société des Nations**, Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier, N° C.368.M.115.1925.II, 7 février 1925.
- **Société des Nations**, Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier, N° C.216.M.85.1927.II, avril 1927.
- **Société des Nations**, « Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion », Vol.4, Sec.1, 1928, p.16; §4170.
- **Société des Nations**, Double Imposition et Évasion Fiscale, Rapport présenté par la Réunion générale d'Experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, N° C.562.M.178.1928.II, Genève, octobre 1928. (ci-après le « Modèle de 1928 »).
- **Société des Nations**, Projet de Convention adopté pour la répartition du revenu industriel et commercial entre les États aux fins de l'imposition, in Rapport au Conseil sur les travaux de la quatrième session du Comité fiscal, F./Fiscal.76, tenue à Genève du 15 au 26 juin 1933.
- **Société des Nations**, Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux de la quatrième session du comité, C. 399. M. 204. 1933. II. A, 26 juin 1933.
- **Société des Nations**, L'imposition des entreprises étrangères et nationales, Document N° C425(c).M.217(c).1933.II.A, Vol. V, 1933. (Taxation of Foreign and National Enterprises. Volume 4: Methods of Allocating Taxable Income, (League of Nations, Document N° C.425(a).M.217(a). 1933. II.A1933)

- **Société des Nations**, « L'imposition des entreprises étrangères et nationales : Méthodes de ventilation des revenus imposables », par CARROLL (M.B.), Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV; V.
- **Société des Nations**, Fiscal Committee, Report to the Council on the Work of the Fifth Session of the Committee, Geneva, League of Nations Document N° C.252.M.124.1935.II.A, 1935.
- **United Nations**, Report of the Group Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries on the Work of its Seventh Meeting, U.N. Doc. ST/ESA/79/1978, 1978, p.66.
- **United Nations**, World Economic Situation And Prospects (WESP), 2014, p.99-134.
- **United Nations**, Rapport de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, A/CONF.227/20, Addis-Abeba 13-16 juillet 2015. <https://www.undocs.org/fr/A/CONF.227/20>.
- **United Nations**, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York, 2012, 2017.
- **Nations Unies**, Transformer notre monde : le Programme de développement durable à l'horizon 2030, Résolution adoptée par l'Assemblée Générale le 25 septembre 2015, Soixante-dixième session de l'Assemblée Générale, A/RES/70/1, 1516301 (F), 2015, p.6.

- **Rapports des diverses subdivisions au sein de l'ONU**

- **United Nations Statistics Div.**, *Composition of Macro Geographical (Continental) Regions, Geographical Sub-Regions, and Selected Economic and Other Groupings*, unstats.un.org, sept. 26, 2016, <http://unstats.un.org/unsd/methods/m49/m49regin.htm> consulté en août 2019.
- **United Nations Conference On Trade Dev.**, World Investment And The Challenge Of And Report 1999: Foreign Direct Investment Development, U.N. Sales N° E.99.II.D.3 (1999).
- **United Nations (AG ECOSOC)**, Le rôle de l'administration publique dans l'application de la Déclaration du Millénaire, Rapport du Secrétaire général, Session de fond de 2002, New York, 1er - 26 juillet 2002, A/57/262-E/2002/82, §24-25, p. 7-8.
- **UNCTAD**, « FDI, Tax and development- the fiscal role of multinational enterprises: towards guidelines for coherent international tax and investment policies », Document de travail pour examen et information en retour, 2015, p.31 https://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2015ch5_en.pdf Consulté en août 2019.
- **UNECA/African Union and Economic Commission for Africa**, Illicit Financial Flows: Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa, 2015, Addis Ababa.
- **UNCTAD, OECD, IMF, WBG**, Platform for Collaboration on Tax, A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses, 2017.

LE FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL (FMI) OU IMF (INTERNATIONAL MONETARY FUND)

- **FMI**, Mobilisation des recettes dans les pays en développement, 2011, <https://www.imf.org>.
- **IMF**, « Corporate Taxation in the Global Economy », *Policy Paper*, 2019, N°19-007, p.54.
- **IMF**, « Taxation in the Global Economy », *Press Release*, 2019, N°19/69, March 2019, p.54.
- **FMI, OCDE, ONU et Groupe de la Banque Mondiale**, Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank, Washington, DC, New York, NY et Paris, 2011.
- **IMF/OECD/UN/World Bank**, Discussion Draft: A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses, 2017.

GROUPE DE LA BANQUE MONDIALE

- *Prix de Transfert dans les pays en développement* : un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels, Washington, DC : Banque mondiale, 2016.

- Prix de transfert dans les pays de la CEDEAO, Document de travail et recommandations concernant les cadres juridiques et administratifs d'application des règles de prix de transfert dans les pays de la CEDEAO, Septembre 2016, p.12.

- *Les prix de transfert dans l'industrie minière, avec focalisation sur l'Afrique : Guide de référence pour les fiscalistes*, par GUJ (P.), MARTIN (S.), MAYBEE (B.), CAWOOD (F.), BOCOUM (B.), GOSAI (N.) et HUIBREGTSE (S.), Groupe de la Banque Mondiale – Centre for Exploring Targeting and Mineral and Energy for Development Alliance (MEfDA), Janvier 2017, Annexe C3, p.294.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA)

- General Report: Criteria for the Allocation of Items of Income and Expense between Related Corporations in Different States, Whether or Not Parties to Tax Conventions, Vol. 56b (CDFI, 1971).

- General Report: Allocation of Expenses in International Arm's Length Transactions of Related Companies, Vol. 60b (CDFI, 1975).

- General Report : Dispute Resolution Procedures in international Tax Matters, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, Madrid, 2016, Volume 101a, p. 655-664.

LES ORGANISATIONS FISCALES RÉGIONALES

ATAF, « Suggested Approach to Drafting Transfer Pricing Legislation », ATAF Publication, 2017.

ATAF/CUA, Statistiques des recettes publiques en Afrique 2018, Éd. OCDE, Paris, 2018.

CREDAF, Tax and Development : Tax Inspector without Borders, 2016.

AUTRES ORGANISATIONS INTERNATIONALES

Bureau International du Travail, Commission mondiale sur la dimension mondiale de la mondialisation : Une mondialisation juste. Créer des opportunités pour tous, Genève, Bureau international du travail, 2004, p.3.

Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI), Rapport sur la propriété intellectuelle dans le monde, 2017.

Organisation mondiale de la Francophonie, « Low-Income Countries Ministers Demand Their Fair Share of Global Tax Revenues », Note de presse, Washington D.C., 9 Oct. 2014, p.2.

Organisation mondiale de la Douane (OMD), Guide sur l'évaluation en Douane et les prix de transfert, 2015, 2018.

FRANCE

Assemblée Nationale,

- « L'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international », Rapport d'information de l'Assemblée nationale, les rapporteurs P.-A. MUET et E. WOERTH, n° 1243, juillet 2013.

- Rapport d'information, Conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, MUET (P.-A.), N°1243, 2013, p.114.

Commission des Finances, de l'Économie Générale et du contrôle budgétaire sur la proposition de résolution européenne pour une Conférence des Parties (COP) de la Finance Mondiale, L'harmonisation et la justice fiscale, par BOCQUET (A.). N°4418, 25 Janvier 2017.

Conseil d'État, Rapport public « Sécurité juridique et complexité du droit » – Première partie : « La complexité croissante des normes menace l'État de droit », La documentation française, 2006, p. 229 à 277.

IGF, « Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupes », Note N° 2012-M-032-03, mars 2013.

COMMISSION EUROPÉENNE

Commission Européenne, « Proposition de Directive du Conseil concernant une assiette consolidée pour l'IS », 2016, ref 2016/0336 (CNS).

European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2016) 683 final, 2016.

EU Joint Transfer Pricing Forum, STAPPEN, « Pan-European Versus Country-Specific Searches And Pan-European Versus Country-Specific Databases: Not A Clear-Cut Issue », European Commission JTPF/006/BACK/2004/EN, 2004, p.3.

Rapport du Cercle des Européens, Vers un impôt européen sur les sociétés : Pour une convergence fiscale européenne, par LENOIR (N.) et HAYAT (M.), 2011.

DÉCISIONS DE JUSTICE ET RÉGLEMENTATIONS

Arrêts de la Cour Administrative d'Appel

CAA Versailles, 3e ch., 8 juill. 2014, n° 11VE01187, Sté Carrefour SA : JurisData n° 2014-021483 ; Dr. fisc. 2014, n° 40, comm. 562, concl. F. Locatelli, note E. Meier et R. Torlet ;

CAA Versailles, 3e ch., 5 mai 2009, n°08VE02411, Man Camions et Bus : Dr. fisc. 2009, n°41, comm. 500, note É. Bonneaud)

CAA Versailles, 6e ch., 16 févr. 2012, n° 10VE00752, min. c/ Microsoft France.

CAA Nancy, 2e ch., 11 mars 1993, req. n° 92-227, SA Vansthal France : Dr. fisc. 1993, n° 49, comm. 2359, concl. J. Felmy.

CAA Paris, 3e ch., 2 févr. 1995, req. n° 89-819, SA Adibu : Dr. fisc. 1995, n° 27, comm. 1460.

CAA Versailles 9-5-2017 n° 15VE00571, Ministre des finances et des comptes publics c/ Sté Ikea Holding France.

CAA Versailles 16-02-2012 n°10VE00752, arrêt définitif.

CAA Versailles 5-5-2009 n° 08-02411, 3e ch., Man Camions et Bus : Droit fiscal 2009, n° 41, comm. 500, arrêt définitif)

CAA Versailles 5-5-2009 n°08VE02411, arrêt définitif: Dr. fisc. 2009, N°41, comm.50, note E. Bonneaud.CAA Nancy, 2e ch., 11 mars 1993, req. n° 92-227, SA Vansthal France : Dr. fisc. 1993, n° 49, comm. 2359, concl. J. Felmy.

CAA Versailles, 3e ch., 29 déc. 2016, n° 14VE02126 et n° 15VE02451, Sté TCL Belgium , concl. B. Coudert, note C. Silberstein et G. Caulliez.

Arrêts du Conseil d'État

CE, 29 janv. 1964, req. n° 47515 : Dr. fisc. 1964, n° 11, comm. 398.

CE, 3e et 8e ss-sect., 7 nov. 2005, n° 266436 et n° 266438, min. c/ Sté Cap Gémini : JurisData n° 2005-080791.

CE, 2 nov. 1987, req. n° 55543 : Dr. fisc. 1988, n° 51, comm. 2325.

CE, 19 mars 1978, n° 5125 : Dr. fisc. 1979, n° 4, comm. 85, concl. P. Rivière.

CE, 8e et 9e sous-sect., 18 mars 1994, req. n° 68799 et 70814, SA Sovemarco-Europe : Dr. fisc. 1994, n° 40, comm. 1703

CE n° 68799, 70814 du 18 mars 1994, 9e et 8e s.-s., Sovemarco-Europe, RJF 5/94, n°532, concl. Ph. Martin.

Décisions du Tribunal (diverses)

TA Cergy-Pontoise 24-6-2010 n° 0710419, 5e ch., Sté Quinn Group France, jugement définitif

GlaxoSmithKline Inc v. HMQ (2008 TCC 324 ; cf. the critical comment by Dujsic/Goldberg/Barsalo/Fleming, « Digesting the Glaxo Decision: A Difficult Pill to Swallow for Transfer Pricing Practitioners », ITPJ, 2008, p.203- 212.

Journal officiel des Communautés européennes (JOCE), Législation N° 225 du 20 août 1990, p. 6-9.

Kenya vs Unilever Kenya Ltd, October 2005, High Court of Kenya, Case no. 753 of 2003.

Doc. adm. DGI 4 A-1211, § 2, 1er sept. 1993.

JO, Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et Système comptable OHADA (SysCohada). Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, N° spécial, 17 février 2017.

Décision N°04 – MFB/SG/DGI/DELFI portant valorisation aux fins fiscales du principe de pleine concurrence ainsi que les modalités d'application des dispositions spécifiques sur les prix de transfert, Loi de Finances pour 2014, Ministère des Finances, Madagascar.

Décision n° 16/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006, portant adoption du Programme d'harmonisation de la fiscalité directe au sein de l'UEMOA ;

Directive n°07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001, portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéficiaires au sein de l'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 d'assistance en matière fiscale,

Directive n° 01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA,

Directive n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéficiaires des personnes morales dans les États membres de l'UEMOA.

Décisions du Conseil Constitutionnel

Cons. Const., 29 décembre 2005, n°2005-530 DC, préc., cons. N° 77-89.

Cons. Const. Déc. N°07-D-09, 14 mars 2007, préc., pt. 208.

Directives

Directive n°C/DIR.1/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de droits d'accises.

Directive n°C/DIR.1/05/2009 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de TVA.

Code général des impôts

Code général des impôts Madagascar

Code général des impôts France

- CGI, art. 145, 146, 216 et Annexe II, art. 54 à 56.
- CGI, art. 209 quinquies, et annexe II, art. 1113 et s.
- CGI, art. 209 quinquies, et annexe II, art. 134 A.
- CGI, art. 223 A et Annexe III, art. 46 quater-0 ZD à 46 quater-0 ZS.

Loi Mexicaine sur l'Impôt sur les Revenus (LIR)

- Article 216(VI) de la LIR.

Base de données de l'IBFD pour la consultation des codes généraux suivants :

Code général des impôts Albanie

Code général des impôts Algérie

Code général des impôts Angola

Code général des impôts Bolivie

Code général des impôts Burkina Faso

Code général des impôts Colombie

Code général des impôts Cambodge

Code général des impôts Cameroun
Code général des impôts Gabon
Code général des impôts Lybie
Code général des impôts Malawi
Code général des impôts Mozambique
Code général des impôts Nicaragua
Code général des impôts Nigéria
Code général des impôts République Dominicaine
Code général des impôts Sénégal
Code général des impôts Sud Soudan
Code général des impôts Tunisie
Code général des impôts Zambie

CONFÉRENCES ET COLLOQUES

Afrodad, Eurodad, et al., « Les négociations à l'ONU sur le financement du développement : Quels devraient être le résultat de la Conférence d'Addis-Abeba en 2015 ? », 28p.

ATAF, Outcomes Document: Consultative Conference on New Rules of the Global Tax Agenda, Johannesburg, South Africa, 18-19 March 2014.

ATAF, « Resolving African Challenges in Transfer Pricing: ATAF makes critical contribution to affect global tax standards », Africa, 2018.

African Tax Research Network, First African Congress :

BEPS Monitoring Group, Revision on the UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (Restoring the primacy of the article 9), September 2018.

BONUCCI (N.), The legal status of an OECD act and the procedure for its adoption, Note prepared for the first drafting meeting concerning possible UNESCO/OECD guidelines on « Quality Provision in Cross-Border Higher Education » held in Paris on 5-6 Apr. 2004. Accessible sur www.oecd.org/dataoecd/26/29/31691605.pdf. Consulté en juin 2017.

DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et ROCHCONGAR (C.-H), Regards croisés sur la justice fiscale (Xe-XXIe siècles) Égalité ou statuts particuliers ?, Conférence, Université de Picardie Jules Verne, 4 et 5 avril 2019.

FERREIRO (M.J.), Conventions fiscales internationales, Cours Master II, Mention « Administrations Fiscales » M227, Université Paris-Dauphine, 2013-2014.

ILARRAZ (M.), « Does One Size Really Fit All? A Comparative Study of the Transfer-pricing Frameworks of Brazil, India and South Africa », Sixth Annual Doctoral Meeting, Oxford University Centre for Business Taxation, 2016.

LAMBERT (T.), [Séminaire « Prix de Transfert et Valeur en Douane », Institut International des Sciences Fiscales, Paris, Septembre 2018. Disponible sur https://www.2isf.org/valeur-en-douane-et-prix-de-transfert/.](https://www.2isf.org/valeur-en-douane-et-prix-de-transfert/)

LANG (M.), STORCK (A.), PETRUZZI (R.), Transfer Pricing Workshop: « One Transfer Pricing Approach and Multiple Transfer Pricing Guidance », Wirtschaftsuniversität Vienna, 2017.

MONTES (M.F.), Conférence : « No Taxes, No Development - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

OBENLAND (W.), « Options for Strengthening Global Tax Governance », Friedrich-Ebert-Stiftung, Global Policy and Development, Berlin Germany, 2016.

RANDRIAMANALINA (T.), Conférence : « International Tax competition : Examples of Madagascar - Ways to a Just Taxation of Multinational Corporations », Berlin, February 17th and 18th, 2016.

VERLINDEN (I.), Conférence sur les prix de transfert à l'Université de Vienne : « Global Transfer Pricing Conference 2018 : Transfer Pricing Around the World », IBFD, 2018, Vol. 25, N°3.

LIENS INTERNET UTILES

À propos des conventions fiscales : <http://www.taxtreatieshistory.org/>.

La déclaration politique du projet BEPS : <http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/>

http://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf>.

<http://www.economie.gouv.fr>

Le site de l'administration fiscale indien: <http://www.incometaxindia.gov.in/>

http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf mis à jour le 30 août 2019.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm>

<http://endatiersmonde.org/instit/index.php/component/content/article/23-slideshow/348-troisieme-conference-internationale-sur-le-financement-du-developpement-addis-abeba-13-16-juillet-2015>

<http://www.stopparadisfiscaux.fr/les-pfj-c-est-quoi/les-paradis-fiscaux/article/definition-et-caracteristiques-des>> consulté en mai 2019.

http://www.worldwide-tax.com/brazil/brazil_double_taxation_agreements.asp consulté en février 2019.

<https://legalinstruments.oecd.org/fr/>

<https://www.addistaxinitiative.net/fr/>.

<https://www.ataftax.org/en/products-services/technical-assistance/transfer-pricing-tp>

<https://www.un.org/>

<https://www.uneca.org/>

Déclaration du Groupe des 77 : <http://www.g77.org/statement/getstatement.php?id=150128>.

www.forbes.com/global2000/list.

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip>

World Federation of Exchanges, 2017 Market Highlights, www.world-exchanges.org.

Index Alphabétique

(les chiffres renvoient aux numéros de paragraphes)

A

ACCIS	208 à 212, 283, 705
Accords préalables	351-352, 403, 559-560, 651,
ajustement corrélatif	279, 464, 519, 520, 521
ajustement primaire	278-279
ajustement secondaire	278, 447
analyse fonctionnelle	160, 302 et s. , 366-369,

B

BEPS	4, 40, 41, 117, 122, 127, 285, 336, 364, 862
------	--

C

cadre inclusif	122 et s., 869, 908, 916, 926, 927
charge de la preuve	421, 422, 445
comparables, marché libre	152, 239 et s., 310, 311,
comptes consolidés (combined reporting)	725, 722 et s., 822
concurrence fiscale	219, 848, 852 et s.,
contrôle fiscal	49, 348, 388, 389-392, 402, 411, 423
contrôles fiscaux simultanés	353, 365
conventions fiscales	25, 30, 96 et s., 133, 141 et s., 163,
coopération fiscale	130, 874, 883, 957-958

D

dépendance économique	16, 189, 442, 783
dépendance juridique	16, 189, 202, 441,
Double imposition	22, 69 et s., 270, 278, 505 et s., 514
Droit Fiscal international	1, 8-10, 66, 115, 118
Droit international fiscal	1, 8, 848

E

économique	507, 509, 510, 519 et s.,
États et territoires non-coopératifs	35, 61, 129, 171, 196, 219

F

fiction juridique	153, 154,
inspecteur des impôts sans frontières (IISF)	362, 866, 867

J

juridique	508, 516,
justice fiscale	2, 612, 762

L

légitimité	257, 258, 844, 848, 855, 858, 904, 905,
location savings	227, 282

M

Manipulation des prix de transfert	18, 187, 188, 194, 197,
------------------------------------	-------------------------

Marge fixe	569 et s., 601 et s., 631, 649 et s.,
Méthodes de détermination des prix de transfert	103, 373, 566, 567, 576,
O	
Optimisation fiscale	181, 183, 213,
optimisation fiscale agressive	187, 196,
P	
Principe de pleine concurrence	23-27, 40, 42, 50, 51, 54-57, 60 et s., 65, 67, 79, 90, 101, 108, 113, 144 et s. , 164, 165, 176 et s., 198, 226 et s., 232, 241, 246, 288-290,
Prix de transfert	12 et s., 22, 34 et s., 46 et s., 156 et s., 166
procédure amiable	517
R	
Régime de protection (safe harbour rules)	590 et s., 595, 623 et s., 631
S	
Sixième méthode	643 et s., 647, 574 et s., 579 et s., 631.
Soft law	486, 494, 496-497, 498, 975
T	
taxation unitaire	195, 285, 690, 697, 700 et s., 714, 772 et s., 777

TABLE DES MATIÈRES

<i>REMERCIEMENTS</i>	<i>iii</i>
<i>LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS</i>	<i>vii</i>
<i>SOMMAIRE</i>	<i>xi</i>
<i>INTRODUCTION GÉNÉRALE</i>	<i>1</i>
PREMIÈRE PARTIE : CRITIQUE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	33
TITRE 1 MATURITÉ ET DÉFICIENCE DU CONCEPT	35
CHAPITRE 1. MATURITÉ DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	37
<i>Section 1. La genèse du principe de pleine concurrence</i>	<i>37</i>
§ 1. L'origine fortuite du principe de pleine concurrence : la SDN	37
A. Rôle précurseur de la Société des Nations.....	37
B. Prémices des règles de fiscalité internationale : les premiers travaux de la SDN	39
1. Les projets de modèle de convention de 1927-1928 : les premiers travaux de la SDN.....	40
2. Le projet de convention « de 1933 » : la matrice de la méthode d'attribution des bénéfices	48
§ 2. Affirmation du « consensus international »	51
A. L'OCDE, responsable de la diffusion internationale du principe de pleine concurrence	51
1. Rôle moteur de l'OCDE.....	52
2. De 1963 à nos jours - l'OCDE, acteur normatif international	53
B. Mise en tension du consensus international : la crise de 2008	62
1. Des défaillances révélées du principe de pleine concurrence.....	63
2. Maintien du principe de pleine concurrence.....	65
3. Opportunité manquée du G77 pour rétablir l'équité de la répartition des bénéfices au sein de l'ONU	71
<i>Section 2. Réaffirmation du principe de pleine concurrence comme standard international</i>	<i>72</i>
§ 1. La pierre angulaire des prix de transfert	72
A. La formulation conventionnelle du principe de pleine concurrence.....	73
1. Les entreprises associées : article 9 du modèle de convention (OCDE et ONU).....	73
2. Le cas des établissements stables : article 7.2 du modèle de convention (OCDE et ONU).....	73
B. La formalisation du principe de pleine concurrence dans le droit interne	74
1. La « <i>soft law</i> » de l'OCDE érigée en « <i>hard law</i> »	74
2. La formulation du principe de pleine concurrence.....	74
§ 2. La notion du « principe de pleine concurrence »	77
A. La référence au marché libre et aux entreprises indépendantes.....	77
1. La dépendance inconditionnelle du principe au marché libre.....	78
2. La dépendance inconditionnelle à la comparaison avec des entreprises indépendantes	79
B. L'évolution du principe	82
1. Les bienfaits du principe de pleine concurrence	83
2. La portée large du principe de pleine concurrence.....	85

<i>Transition vers le second Chapitre</i>	88
CHAPITRE 2. DÉFAILLANCES CONCEPTUELLES DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE	89
<i>Section 1. Ambivalence du concept</i>	90
§ 1. Intelligibilité du concept : un objectif inaccessible	90
A. Inadaptation de l'approche de « l'entité séparée » au « groupe de sociétés ».....	91
1. Désuétude du concept de l'« entité séparée ».....	91
2. Dichotomie entre les caractères intrinsèques du concept et l'EMN intégrée.....	97
B. EMN intégrée : une « unité économique »	97
1. L'internalisation : point de départ de l'« unité économique »	97
2. <i>Inefficacité du concept pour une EMN intégrée</i>	101
§ 2. Négation de la réalité économique par le droit	106
A. La non-reconnaissance du groupe de sociétés en droit.....	107
1. Absence d'un véritable droit des groupes de sociétés	107
2. Existence du droit des groupes au sein du droit positif.....	109
B. Un concept dévoyé : source d'évasion fiscale massive	112
1. Le caractère incertain du principe de pleine concurrence.....	115
2. Le caractère inégal du principe de pleine concurrence.....	118
<i>Section 2. : Juridisme ou manque d'analyse juridique ?</i>	119
§ 1. « Réalisme du droit fiscal » et « artificialité du concept »	120
A. L'artificialité de la référence à la valeur du marché libre	120
1. La recherche du prix des transactions internes : un artifice	120
2. L'analyse des transactions du marché libre pour la base de la comparabilité	123
B. La légitimation de la fiction par le droit : procédé juridique.....	127
1. Le principe de pleine concurrence est une superposition de fictions.	127
2. Le point de vue de Hertzog : « l'incohérence est un moteur essentiel de la fabrique du droit »	130
§ 2. Répartition inéquitable des richesses	136
A. Brèves réflexions sur les objectifs fiscaux du principe	136
1. Tentatives de justification de l'utilisation du principe de pleine concurrence	136
2. Des déviances au concept.....	139
B. Le chapitre 10 du Manuel Prix de Transfert des Nations Unies.....	142
1. Une proposition différente au sein de l'Union Européenne	142
2. Utilisation de la « répartition formulaire » dans les États fédérés.....	143
<i>CONCLUSION DU PREMIER TITRE</i>	147
TITRE 2 DÉFIS MAJEURS DE MISE EN ŒUVRE	151
CHAPITRE 1. DIFFICULTÉS DE MISE EN ŒUVRE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT ...	153
<i>Section 1. Contenu et effets du standard fiscal international</i>	154
§ 1. Complexité technique des mécanismes	154
A. Présentation des grandes étapes de l'analyse.....	154

1. Première étape : « l'analyse fonctionnelle »	155
2. Deuxième étape : « l'analyse de comparabilité »	157
B. L'indispensable disponibilité des données	165
1. Nécessité absolue de disposer des données « fiables et pertinentes »	165
2. L'impératif de disposer des ressources humaines expertes	168
§ 2. Exigence d'une administration fiscale robuste	170
A. Des obligations complexes et contraignantes	171
1. L'administration fiscale doit être étoffée et outillée	172
2. Obligations de respecter les contraintes du principe	180
B. De la lourdeur des impératifs pour remonter la ligne de défense	185
1. L'impératif accès à des sources de « comparables indépendants »	186
2. La recevabilité versus le rejet des comparables par le juge	187
Section 2. Risque d'inertie des administrations fiscales dans les PED	189
§ 1. Contexte inapproprié pour des règles complexes	189
A. Insuffisance de compétences pour la mise en œuvre du principe	189
1. Le double aspect du contrôle fiscal des prix de transfert	189
2. Lacunes du cadre juridique sur l'identification des prix de transfert agressifs dans les PED	191
B. Insuffisance des moyens de l'administration : la faiblesse des capacités administratives	193
1. Les lacunes au niveau de ressources techniques, juridiques et matérielles	194
2. Les réformes de l'administration en matière de prix de transfert	197
§ 2. Les conditions de preuve difficiles	201
A. Le principe : L'administration supporte la charge de la preuve	201
1. Le principe de la charge de la preuve	201
2. De la création d'une nouvelle obligation juridique	204
B. La faiblesse de la justification des prix de transfert par l'administration fiscale des PED	208
1. Démontrer le lien de dépendance entre les sociétés	208
2. L'inintelligibilité du texte portant l'adoption du principe de pleine concurrence	211
TRANSITION VERS LE SECOND CHAPITRE	217
CHAPITRE 2. CONFLICTUOSITÉ DU PRINCIPE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT	219
Section 1. Sources de différends en matière de PT	220
§ 1. La complexité technique du PPC, sources de différends	220
A. Précisions terminologiques	220
1. Les « différends » en matière de prix de transfert, conséquences d'un contrôle fiscal en prix de transfert	221
2. Les types de différends fiscaux en matière de prix de transfert	221
B. Le PPC, une norme technique d'application non-coordonnée	222
§ 2. Les incertitudes liées à la pratique : sources d'insécurité juridique	223
A. Le cas de l'Inde : les causes des différends en matière de prix de transfert	224
1. L'incertitude générée par l'analyse de comparabilité : la sélection des méthodes	224
2. L'incertitude générée par la sélection des données comparables	225

B.	Discussions sur la notion de <i>soft law</i> , ses avantages et inconvénients.....	226
1.	Les discussions sur le problème conceptuel de la soft law internationale.....	227
2.	La subjectivité de la détermination des PT : source d'insécurité juridique	227
	Section 2. Déclenchement des doubles impositions	228
§ 1.	Double imposition	229
A.	Précisions et définitions.....	229
B.	La double imposition affecte la répartition internationale des bénéficiaires dans d'autres États	230
§ 2.	Inefficacité des procédures d'élimination des doubles impositions	231
A.	Les procédures internationales d'élimination de la double imposition	231
1.	La procédure amiable	232
2.	L'ajustement corrélatif.....	232
B.	L'inefficacité des procédures internationales d'élimination des doubles impositions	233
	CONCLUSION DU SECOND TITRE	236
	CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE ET TRANSITION.....	238
	DEUXIÈME PARTIE : PROPOSITION POUR UNE IMPOSITION EFFECTIVE DES GROUPES MULTINATIONAUX DE SOCIÉTÉS.....	241
	TITRE 1 SOLUTIONS À COURT-TERME : LES MESURES DE SIMPLIFICATION	245
	CHAPITRE 1. LES MESURES DE SIMPLIFICATION DANS LES PAYS ÉMERGENTS.....	247
	Section 1. Approches de simplification existantes en matière de prix de transfert.....	248
§ 1.	Les catégories de mesures de simplification	248
A.	Les différents types de mesures de simplification.....	248
B.	Les sources internationales des mesures de simplification.	250
§ 2.	Les approches de simplification « orthodoxes »	250
A.	Le régime de protection ou « l'approche simplifiée optionnelle »	250
1.	Le régime de protection est une idée intéressante	252
2.	Critiques du régime de protection de l'OCDE.....	253
3.	Insuffisance du régime de protection de l'OCDE.....	253
4.	L'Accord Préalable du Prix simplifié (en anglais, simplified Advanced Pricing Agreement).....	254
B.	Le programme d'APP simplifié peut être attractif	254
1.	Une réalité différente pour les APP dans les pays en développement.....	255
2.	Les inconvénients de l'APP pèsent sur ses avantages pour les PED.....	256
	Section 2. Regards croisés sur les approches des pays émergents	257
§ 1.	« L'approche forfaitaire » du Brésil.....	257
A.	Bases légales	258
1.	L'évaluation du prix de transfert brésilien prévoit une approche forfaitaire	260
2.	L'évaluation du prix de transfert brésilien prévoit l'utilisation des marges fixes	260
B.	Le système de la marge fixe	261

1. Le système de marge fixe est une alternative simplifiée au PPC	261
2. Le système de marge fixe vs le PPC de l'OCDE	262
§ 2. La « sixième méthode » en Argentine	263
A. Les bases légales.....	264
1. La loi N° 25 063 du 30 décembre 1998.....	264
2. L'article 15 paragraphe 6 de l'impôt sur le revenu	264
B. Une simplification de la mise en œuvre du PPC	265
1. Le fonctionnement de la méthode	265
2. L'objectivité de la sixième méthode	266
§ 3. Le régime de protection en Inde	268
A. Bases légales	268
1. « Income Tax Act de 1961 » introduit les premières règles liées aux entreprises liées en Inde	268
2. Section 92C de l'Income Tax Act de 1961 introduit les règles de prix de transfert conforme au PPC	268
3. Dispositions internes autorisant l'utilisation du régime de protection	269
B. Description des règles du régime de protection indien	270
1. La loi prévoit les transactions éligibles au régime	270
2. Le mécanisme d'éligibilité des entités indiennes au régime de protection	270
3. Illustration du régime de protection du Mexique.....	271
<i>TRANSITION VERS LE SECOND CHAPITRE.....</i>	<i>271</i>
CHAPITRE 2. LES ENSEIGNEMENTS A TIRER POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT	273
<i>Section 1. Regards critiques sur les mesures de simplification des pays émergents.....</i>	<i>273</i>
§ 1. Les avantages et les inconvénients des mesures de simplification proposées.....	273
A. L'approche brésilienne de la « marge fixe » est une idée séduisante mais controversée .	273
1. Les mérites de la simplicité de l'approche brésilienne.....	274
2. Une approche douteuse dans la pratique	276
B. Une méthode objective et précise mais imparfaite.....	279
1. La force de la précision et la clarté de mise en œuvre de la sixième méthode	279
2. Des méthodes simplifiées de prix de transfert détaillées dans la législation argentine.....	279
C. Les bienfaits et les inconvénients du régime de protection indien	282
1. Les bienfaits du régime de protection.....	282
2. Les inconvénients du régime de protection indien.....	284
§ 2. Les enseignements à tirer de l'expérience de ces pays	285
A. En matière de grands principes de politique fiscale.....	286
1. Des approches qui privilégient la sécurité juridique en matière fiscale.....	286
2. Des approches simplifiées lesquelles garantissent l'effectivité de mise en œuvre.....	286
B. En matière de pratiques concrètes des règles de prix de transfert.....	287
1. De règles claires et détaillées pour l'implémentation cohérente des normes.....	287
2. Des règles qui réduisent les coûts de mise en œuvre du régime de prix de transfert	288
<i>Section 2. Réflexions pour des possibilités d'adoption dans les PED.....</i>	<i>289</i>

§ 1. Les hypothèses d'applicabilité des mesures de simplification.....	289
A. Une adoption possible de la sixième méthode de l'Argentine	290
1. Une méthode immédiatement compatible avec le standard international	290
2. La sixième méthode dans le cas du secteur minier : cas de la Zambie	290
B. Une adoption possible de la marge fixe brésilienne ?	291
1. Une transposition controversée de la marge fixe dans les PED.....	291
2. Une amélioration possible de l'approche de la marge fixe.	292
C. Le régime de protection indien nécessite d'être amélioré	294
1. Un régime de protection « optionnel » peut être lointain	294
2. Une combinaison intéressante au Mexique : un régime de protection bilatéral.....	295
§ 2. Les stratégies de « politiques fiscales » sur les PT dans les PED.....	296
A. Réflexions sur les aspects de politiques fiscales pour la mise en œuvre des PT.....	296
1. Les aspects conceptuels.....	296
2. La simplicité et l'efficacité.....	300
B. Les aspects pratiques.....	301
1. La primauté d'un cadre juridique clair	301
2. Les autres alternatives existantes	302
CONCLUSION DU TITRE PREMIER.....	307

TITRE 2 SOLUTIONS À LONG TERME - UN CHANGEMENT DE PARADIGME**309**

CHAPITRE 1. CHANGEMENT RADICAL DE PARADIGME : LA TAXATION UNITAIRE**313**

Section 1. La taxation unitaire : une alternative idéale au PPC

§ 1. La taxation unitaire avec un système de répartition globale.....	313
A. Des définitions.....	313
1. Définitions terminologique et conceptuelle de la taxation unitaire.....	313
2. Définitions fonctionnelles	317
3. Le principe de pleine concurrence et la taxation unitaire sont deux approches divergentes	320
B. Des considérations contextuelles du régime fiscal international.....	325
1. L'absence d'un régime fiscal du groupe de sociétés au niveau international.....	326
2. La timide reconnaissance fiscale d'un groupe de sociétés	329

§ 2. Vers la reconnaissance fiscale d'une firme transnationale.....

A. Vers l'abandon de l'imposition séparée du groupe de sociétés	334
1. La reconnaissance juridique de l'unité économique du groupe.	336
2. Les différentes approches de taxation unitaire	337
B. Les mérites et les faiblesses de la taxation unitaire.....	340
1. La conformité de la taxation unitaire aux grands principes fiscaux	341
2. Les faiblesses la TU avec la taxation unitaire avec la répartition par formule.....	348

Section 2. Hypothèse de l'applicabilité de la taxation unitaire avec la répartition formulaire**352**

§ 1. Les conditions et les exigences du remplacement du PPC.....	352
A. Les pratiques existantes	352
1. Le modèle d'imposition unitaire de la Californie « Unitary Business System ».....	352
2. L'ACCIS : Assiette Commune Consolidée sur l'Impôt sur les Sociétés.....	354
B. La taxation unitaire à l'échelle mondiale : une utopie utile	356
§ 2. Considérations pratiques sur les possibilités de mise en œuvre dans les pays en développement	357
A. Plaidoyer pour la TU dans les pays en développement.....	357
1. Hypothèse d'applicabilité de la TU unilatérale à Madagascar	358
2. Les conséquences d'une telle mesure.....	359
B. Hypothèse d'applicabilité de la TU au sein d'une organisation régionale dans les PED	360
1. Applicabilité de la TU au sein d'un groupe d'États (coopération sud-sud)	360
2. Les conditions exigées par la TU régionale.....	360
TRANSITION VERS LE SECOND CHAPITRE.....	363
CHAPITRE 2. LA TAXATION UNITAIRE : ANALYSE POLITIQUE	365
<i>Section 1. Le nécessaire compromis entre des intérêts divergents</i>	<i>367</i>
§ 1. Les organisations fiscales internationales	368
A. La mise en place d'un ordre fiscal mondial politiquement contestée.....	368
1. L'idée d'un ordre fiscal mondial est intéressante	369
2. Les carences de soutien politique	371
3. Rôle politique important d'une OMF.....	374
B. L'ONU et l'OCDE	374
1. Le premier acteur : l'OCDE.....	375
2. Le deuxième acteur global : l'ONU.....	379
§ 2. La position dominante de l'OCDE vs la position alléguée de l'ONU	381
A. Le refus de l'approche unitaire globale par l'OCDE.....	382
1. Le pouvoir d'influence de l'OCDE en défaveur de la taxation unitaire.....	383
2. Les conséquences du refus de l'OCDE sur le droit fiscal international.....	384
3. L'échec du consensus au niveau de l'OCDE et de ses pays membres	384
B. La position modérée de l'ONU sur l'idée de mise en place d'un autre standard	386
1. L'indispensable respect de la norme fiscale internationale.....	386
2. Le Manuel pratique de l'ONU adopte une position nuancée	386
<i>Section 2. Regard critique sur le contenu des normes fiscales internationales</i>	<i>389</i>
§ 1. La problématique légitimité de l'OCDE sur les projets BEPS	390
A. La notion de légitimité.....	391
1. Professeur I. Mosquera : "input legitimacy" et "output legitimacy"	391
2. Professeur A. Christians : le processus normatif au sein de l'OCDE.....	392
B. L'évaluation de la légitimité de l'OCDE et du G20 en rapport au projet BEPS.....	393
1. Critiques sur le processus d'élaboration des mesures issues du projet BEPS	393
2. Les conclusions des recherches donnent les résultats suivants.....	397

§ 2. Les réactions des pays en développement face au projet BEPS	399
A. Des résultats controversés pour l'application des mesures BEPS	399
1. Les réactions mitigées dans les pays en développement : entre passivité et entrer en action	399
2. Une nécessaire coopération fiscale régionale des besoins des pays en développement.....	400
B. Les réponses du G20 et de l'OCDE aux controverses du projet BEPS	401
1. La plateforme de collaboration sur les questions fiscales offre-t-elle une plateforme démocratique ?	401
2. Regard critique sur l'organe décisionnel de la plateforme de collaboration.....	402
<i>CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE</i>	407
<i>CONCLUSION GÉNÉRALE</i>	409
BIBLIOGRAPHIE	449

RÉSUMÉ

La fixation du prix de pleine concurrence par les administrations fiscales des pays en développement soulève des questions singulières. L'objectif fondamental recherché à travers la fixation des prix de transfert est l'affectation de la juste assiette de l'impôt à chaque État concerné par les transactions intragroupes, c'est-à-dire au sein des groupes multinationaux de sociétés. L'OCDE et ses pays membres estiment que le meilleur moyen pour parvenir à cet objectif est de vérifier que le prix de transfert en cause respecte le principe de pleine concurrence, lequel repose sur une comparaison entre les prix pratiqués par les sociétés appartenant à un même groupe et ceux pratiqués pour des opérations similaires, par des entreprises indépendantes. Toutefois, cet objectif n'est pas toujours atteint dans la pratique. Favorisé par l'OCDE, le principe de pleine concurrence suppose la mise en œuvre d'une analyse des faits et circonstances des transactions de chaque contribuable. L'OCDE recommande cinq méthodes pour cette analyse, jugée très subjective, donnant aux multinationales une grande liberté pour se structurer afin de minimiser les coûts fiscaux qu'elles encourent. À l'issue du projet BEPS de l'OCDE/G20, le principe de pleine concurrence continue d'être le standard international pour l'évaluation des prix de transfert. Toutefois, ce principe n'est pas suffisamment pragmatique pour les administrations fiscales que l'on peut considérer comme faibles, car il comporte de nombreuses échappatoires qui peuvent compromettre la détermination de l'assiette fiscale.

Pour une imposition effective des groupes multinationaux de sociétés, notre thèse suggère deux arguments principaux. D'abord, elle propose des mesures à court terme qui reposent sur la simplification des règles actuelles afin de permettre aux administrations fiscales de collecter des recettes fiscales avec les moyens dont elles disposent. Néanmoins, ces mesures sont provisoires et transitoires étant donné qu'elles reposent sur des méthodes unilatérales jugées défailtantes. Ensuite, notre thèse soutient l'idée que la taxation unitaire avec la répartition formulaire est, à long terme, la meilleure solution, car elle est plus équitable pour toutes les parties.

MOTS CLÉS

prix de transfert, principe de pleine concurrence, *soft law*, pays en développement, administration fiscale, taxation unitaire, droit fiscal international.

ABSTRACT

Our thesis addresses taxation of transfer pricing and the arm's length principle (ALP) in developing countries. Transfer pricing rules aim to accurately reflect the economic contribution of a multinational company (MNC) in each of the various jurisdictions in which it operates. The objective of the TP rules is to ensure that the various entities of an MNC report the real corresponding taxable profits in their jurisdiction. However, this objective is not always attained in practice.

Favored by the OECD, the ALP approach requires an individual analysis of the facts and the situation of each taxpayer. There are five approved methods for this analysis, therefore it is eventually highly subjective, giving MNCs much freedom to structure themselves to minimize the tax costs they incur. Following the OECD/G20 BEPS Project, ALP has continued to be the international standard for assessing TP. However, the ALP is not a practical approach for developing countries, as it has many loopholes that can jeopardize the tax base. This thesis has two main arguments. First, it proposes some short-term strategies to make the ALP framework workable for developing countries' tax administrations, although they are only a stopgap solution since they are still based on a flawed approach. Second, this chapter supports the judgment that unitary taxation with Formulary Apportionment (FA) is the best long-term solution that is fair to all parties.

KEYWORDS

transfer pricing, arm's length principle, soft law, developing country, tax administration, unitary taxation, international tax law.

