

**De l'analyse purement juridique des principes traditionnels fiscaux à une
adaptation économique des pratiques de prix de transfert :
Exemple des industries de matières premières stratégiques en Côte d'Ivoire
(Aspects juridiques, fiscaux et économiques)**

Par Noël Faustin Kouamé

Prix de Thèse (2008) de l'Université Paris-Dauphine, en Droit privé, pour ses travaux portant sur les aspects juridiques, économiques et fiscaux des Prix de transfert dans l'industrie des matières premières stratégiques en Côte d'Ivoire, Noël-Faustin KOUAME est avocat au Barreau de Paris. Il intègre l'équipe Prix de transfert de Taj, en 2005, puis CMS Bureau Francis Lefebvre, en 2010, réintègre l'équipe Prospective Fiscale et Stratégie des Entreprises de Taj en 2011, avant de rejoindre en 2012, le Cabinet d'avocats Bilé-Aka, Brizoua-Bi & Associés, à Abidjan en Côte d'Ivoire, est Responsable du Département Fiscal.

Résumé. – *« Les prix de transfert sont une sorte de « croquemitaine » qui fait peur autant aux administrations fiscales des Etats - perçus comme une technique d'évaporation de l'assiette fiscale vers l'extérieur - qu'aux entreprises multinationales. Lorsque ces dernières entendent fixer une rémunération à leurs échanges internes au groupe, elles ne manquent pas de se poser la question rituelle : « ne risque-t-on pas un redressement fiscal fondé sur les prix intragroupe ? ». La réponse n'est jamais tranchée. Les opérateurs demeurent ainsi dans l'incertitude et cette insécurité fiscale, plus exactement, cette insécurité juridique en matière fiscale a préoccupé à plus d'un titre les Etats. A partir de l'exemple de l'industrie stratégique du café et du cacao, secteur dans lequel le Pays est leader mondial en termes d'exportation, la présente étude vise à démontrer que l'arsenal fiscal ivoirien – notamment l'article 38 du CGI, vieux de trois quarts de siècle – qui a fait florès hier semble devenu aujourd'hui obsolète, dépassé et incapable de répondre aux défis d'une économie désormais globalisée.*

L'idée de base qui caractérise les deux logiques opposées - juridique et économique – qui sous-tend l'analyse des prix de transfert dans les industries stratégiques n'est pas anodine. Elle vise, au-delà des cloisonnements juridiques, parfois étanches, à ériger un corpus de règles consensuelles et directrices capable de légitimer d'un point de vue économique¹ l'établissement des prix de cession interne des matières premières stratégiques(I). Au-delà de la quête d'une certaine légitimité, ne faudrait-il pas voir dans la démarche de valorisation de ces flux commerciaux un signe manifeste du réalisme fiscal ? Rien n'est moins sûr, étant donné qu'elle aura pour objet d'appréhender la matière imposable, non plus sur une approche « dogmatique » exclusivement fiscale mais sous un angle « pragmatique », sous le prisme de la réalité économique des échanges effectués à l'intérieur du groupe multinational (II).

I.- LA CONSECRATION DE LA LEGITIMITE ECONOMIQUE DU PRIX

A ce jour, un large consensus semble naître autour des règles qui gouvernent la fixation des prix pratiqués, tirant leur bien-fondé dans l'économie de marché. Qualifiés de

¹ D'ailleurs, la doctrine et les professionnels de la matière sont unanimes à reconnaître que la question des prix de transfert revêt une dimension plus économique que juridique.

« prix de pleine concurrence », ces prix reposent sur « le principe de pleine concurrence ». Faisant autorité en matière de transactions intragroupe, cette règle est affirmée aussi bien par le droit positif ivoirien que par les législations internationales (A). D'inspiration occidentale, la légitimité économique tant recherchée est en passe d'être dévoyée dans ses modalités d'application, en l'occurrence compte tenu des particularités propres au négoce des produits de base et surtout du degré de développement du pays (B).

A.- UNE LEGITIMITE ECONOMIQUE AFFIRMEE DANS SON PRINCIPE

1.) *La justification théorique du principe de pleine concurrence*

Certains grands principes du droit fiscal paraissent actuellement désuets. Par exemple, en disposant que « *l'impôt est dû, à raison des bénéfices réalisés en Côte d'Ivoire* »², l'Etat ivoirien opère le choix du principe de territorialité stricte de l'impôt³. Ainsi, l'application de la théorie de la territorialité de l'impôt se révèle-t-elle à double tranchant pour le Pays. Certes, le législateur a voulu protéger sa souveraineté fiscale en définissant un territoire sur lequel il règne sans partage. Mais, dans le même temps, il s'interdit, au moins théoriquement, d'aller voir ailleurs pour obtenir toutes les informations qui lui seraient utiles, dès lors que son interlocuteur est une entreprise qui n'a chez lui qu'une ou plusieurs implantations⁴.

Tant que les activités déployées par les entreprises ivoiriennes d'origine ou étrangères présentaient un caractère national très marqué, la définition des critères de répartition de l'assiette ne suscitait pas de réel intérêt. Or, à l'ère de la mondialisation de l'économie, les sociétés n'hésitent pas à recourir à des stratégies de développement de plus en plus performantes et adaptés à leurs besoins. Ainsi, elles ont su tirer profit des incitations économiques proposées par l'Etat ivoirien⁵. Parfois, elles ont dû segmenter leurs activités en plusieurs cycles d'opérations pour les rendre plus rentables. En ce sens, lorsqu'un groupe ivoirien est implanté dans plusieurs pays en disposant dans chacun d'eux d'un établissement stable, l'un des problèmes les plus délicats est la ventilation des bénéfices entre les différents établissements stables.

D'ailleurs, la question se complexifie davantage dès lors que les relations commerciales et financières se nouent entre les différentes entités du groupe : l'une vend ce que l'autre fabrique, une autre jouant le rôle de sous-traitant, l'autre d'établissement financier ou de centre de recherche.

² Loi n°75935 du 26 décembre 1975, art. I modifiée par la loi n°78-1096 du 30 décembre 1978, an. fiscale, art. 10.

³ A la conception territorialiste de la compétence fiscale étatique, l'on oppose une conception dite de la mondialité de l'impôt, défendue par la plupart des pays industrialisés, à l'exclusion de la France, de ses anciennes colonies, de Hong Kong et Singapour. Pour elle, la compétence fiscale étatique est illimitée, en ce sens où les Etats ne seraient aucunement restreints, en droit tout du moins, dans la détermination de l'étendue de leur pouvoir d'imposition. Tout au plus, admet-elle que les Etats soient limités en fait par des difficultés de recouvrement de l'impôt. Les règles dites d'imposabilité, ne seraient donc pas nécessairement territoriales.

⁴ P. RASSAT et G. MONSELLATO, Les prix de transfert, Edition Maxima 1998, p.16.

⁵ Ces mesures incitatives d'attractivité économique ne sont pas propres à l'Etat de Côte d'Ivoire. Tous les Etats essaient de proposer aux entreprises étrangères des législations appropriées à leurs besoins, notamment la réduction de leurs coûts de production.

2.) *L'affirmation en « demi-teinte » du principe de pleine concurrence*

En droit interne, le ralliement du pays à cette norme de pleine concurrence est teinté d'une sorte « d'hypocrisie » d'autant plus qu'il manque de clarté et de précision, alors que la pratique trahit les dispositions légales. Une lecture sommaire de l'art 38 CGI et partant du constat qu'il a été largement inspiré du dispositif fiscal français, l'on a vite fait de conclure à l'affirmation du principe de pleine concurrence. Cependant, une relecture plus attentive conduit à relativiser la portée de cette affirmation, qui semble plutôt implicite. Telle est la traduction ivoirienne du principe de pleine concurrence, qui transparait au terme de l'art 38 CGI.

A l'heure où l'attention de la communauté internationale est focalisée sur la nécessité pour les Etats de légiférer dans le sens du développement du commerce international, un plaidoyer pour une réécriture des dispositions de l'art 38 CGI⁶ paraît sans aucun doute opportun. Comment aurait-il pu en être autrement lorsqu'on sait que le dispositif actuel de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales a été intégré à l'article 38 du CGI par une loi adoptée en 1981⁷. Cette codification fait partie de l'héritage législatif français reçu, au lendemain de l'indépendance en 1960. Mais, en réalité, celle-ci n'est qu'une transposition en droit interne ivoirien de l'article 76 de la loi française du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933, surtout connue pour avoir autorisé la loterie nationale⁸, et codifiée sous l'article 57 du CGI⁹. L'on peut donc situer l'âge de ce texte à peu près à 75 ans en droit français et à 27 ans en droit ivoirien.

Partant de cette réécriture souhaitée de l'article 38 du CGI, la détermination des prix de transfert dans le secteur d'activité stratégique pourrait retrouver une certaine légitimité économique. Mais, cette légitimité qui serait fondée dans son principe, ne semble pas moins confrontée à des difficultés dans ses modalités d'application.

B.- UNE LEGITIMITE ECONOMIQUE AFFAIBLIE DANS SES MODALITES

En analysant avec attention l'ensemble de la réglementation en matière de prix de transfert dégagée par l'OCDE, l'on est de prime abord frappé par la richesse des travaux réalisés, ainsi que par le souci constant de leur amélioration. Par ailleurs, quel que soit leur degré d'amélioration, il faut surtout garder à l'esprit que les principes recommandés par « les locataires du Château de la muette » laisseront toujours un « goût d'inachevé », que dévoile la

⁶ Al. 1 et 2 de l'Art 38 CGI : « Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières soit par la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, seront incorporés aux résultats. 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 Côte d'Ivoire.

A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables seront déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement[...]. »

⁷ Loi n°81-1127 du 30 déc. 1981, an. fiscale, art. 9.

⁸ Il s'agissait alors, à l'époque, « d'étendre le champ d'application des actes de gestion anormaux aux rapports entre sociétés et succursales situées dans deux Etats différents dont la France ». (V. en ce sens Jean-François PICARD, la détermination du bénéfice imposable en France, in RJF 11/84, p. 655.)

⁹ On notera avec curiosité que le deuxième alinéa de ce texte ce passage : «... la condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A », n'a pas été repris par le code général des impôts de Côte d'Ivoire.

nature « d'imperfection », propre à toute œuvre humaine. C'est donc à raison que l'OCDE conseille que les méthodes de prix de transfert ne soient appliquées qu'aux cas d'espèces. Autrement dit, aucune méthode ne peut être recommandée en toute circonstance ; l'on ne peut aboutir à des résultats fiables que si la méthodologie choisie est appliquée de manière parcimonieuse¹⁰. Cependant, une mise en œuvre assortie du principe de prudence suffit-elle pour rendre possible la transposition de ces méthodes en droit ivoirien ?

Le doute reste permis compte tenu de la défaillance de notre système juridico-économique, notamment le défaut de bases de données sous nos tropiques susceptibles de permettre la recherche « d'entreprises comparables appropriées ». En effet, le principe de pleine concurrence étant tributaire de la notion de marché, le prix de cession entre les entités liées doit nécessairement correspondre à celui qui aurait été payé dans des circonstances similaires par des entreprises indépendantes. En un mot, l'identification du marché doit être en sorte qu'elle favorise l'exercice d'une concurrence pure et parfaite entre les acteurs. Cet idéal de marché parfait est loin d'être une réalité compte tenu notamment de la structure fortement oligopolistique¹¹ des industries stratégiques de matière première. Or l'analyse de comparabilité constitue l'essence même du principe de pleine concurrence.

II.- LES MANIFESTATIONS DU REALISME FISCAL EN MATIERE DU PRIX

Tout est fait en sorte de préserver les intérêts des uns et des autres. La Côte d'Ivoire ayant fait le choix, en droit fiscal, du système déclaratif contrôlé, l'on comprend alors que toute latitude sera laissée aux entreprises multinationales de déterminer leur prix de transfert, leur niveau étant librement décidé. Cependant, cette liberté n'est ni générale, ni totale, encore moins absolue, étant donné que l'administration fiscale a tout pouvoir pour exercer ses prérogatives régaliennes de contrôle de l'impôt. Elle se réserve donc le droit de redresser ces prix fixés s'ils sont irréalistes ou anormaux. Il conviendrait alors de distinguer les deux variantes d'application du réalisme en matière de prix de transfert. La première tient à la fixation du prix à l'aune du réalisme en droit fiscal (A); tandis que la seconde est consécutive au contrôle du prix à la lueur du pragmatisme fiscal (B).

¹⁰ En la matière, on note que la liberté est laissée au contribuable de choisir parmi les cinq méthodes applicables en matière de prix de transfert (la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode de prix de revente minoré, la méthode de prix de revient majoré, la méthode de la marge nette transactionnelle et la méthode du partage des bénéfices) celle qui convient le mieux à ses impératifs économiques. Pour autant, une application rigide des méthodes de l'OCDE en matière de prix de transfert pouvant conduire à des solutions aussi absurdes qu'incongrues, il est indiqué d'observer la plus grande prudence dans leur maniement.

¹¹ Comme l'atteste une étude du Bureau National d'Etudes Techniques et Développement, en abrégé BNETD, on observe dans l'ensemble une tendance à la concentration de la profession d'exportateur depuis 1997/98 au profit des exportateurs adossés au négoce ou à l'industrie de transformation dont la part de marché est passée de 60 à près de 80%.

A.- LA FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT A L'AUNE DU REALISME EN DROIT FISCAL

Du point de vue des principes, « *lorsque deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause des conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* »¹². Tel est le consensus de l'OCDE, énonçant le principe de pleine concurrence, qui doit régir l'évaluation des prix de transfert à des fins fiscales. Simple dans son énoncé, le principe est d'application délicate compte tenu de la complexité des problèmes posés par l'économie mondialisée actuelle. Jusque-là, les solutions éventuelles de substitution ne sont acceptables ni en théorie, ni dans leur mise en œuvre, ni en pratique, faute de légitimité et de réalisme¹³.

C'est pourquoi, les experts de l'OCDE affirment que « *tout en ayant à l'esprit ces considérations (pas toujours faciles à mettre en œuvre), les pays membres continuent de penser que le principe de pleine concurrence [...] est théoriquement valide puisqu'il assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre. [...] Il induit généralement parmi les membres de multinationales des niveaux de revenu corrects aux yeux de l'administration fiscale. Il reflète la réalité économique de la situation spécifique du contribuable qui procède à des transactions dans le cadre d'entreprises associées...* ». Plus qu'une reconnaissance, on assiste à la proclamation du principe de pleine concurrence comme étant la norme la plus réaliste possible

D'un point de vue purement pratique, la réalité des contrôles fiscaux dans la plupart des pays de l'OCDE montre que c'est finalement sur ce point que porteront les débats¹⁴. De plus, ceci démontre que les applications du réalisme en matière de prix de pleine concurrence sont fondées sur la recherche d'une forme de cohérence économique. La nécessité d'asseoir la fixation des prix de transfert sur une dynamique de cohérence économique trouve son fondement dans les vertus des schémas classiques d'organisation basés sur la théorie moderne de la gestion. En effet, ces schémas d'organisations pluridivisionnels constituent une caractéristique majeure des entreprises multinationales, d'autant plus qu'elles sont soumises à une décentralisation poussée, c'est-à-dire une délégation du pouvoir de décision de la direction centrale, ou du quartier général, aux directions des différentes entités¹⁵. Concrètement, lorsque les administrations auront à se prononcer sur la réalité de la rémunération des cessions internes, la préoccupation essentielle, qui les guidera, serait celle de savoir si le résultat net du contribuable est cohérent par rapport à la part relative de celui-ci au niveau du groupe multinational.

¹² Art 9 du Modèle de convention fiscale de l'ONU et de l'OCDE.

¹³ Voir le paragraphe précédent ; également, OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE 2001, n° 1.14, p. 1-2.

¹⁴ N. GHARBI, Le contrôle fiscal des prix de transfert, L'Harmattan, 2005, n° 333, 157.

¹⁵ De fait, cette décentralisation semble s'accompagner généralement d'une « répartition en divisions » définie par VERLAGE comme étant « une décentralisation plus une délégation de la responsabilité de profit vers des niveaux auxquels le pouvoir de décision existe également », V. H. - C. VERLAGE, *Transfer prices for multinational enterprises*, Rotterdam University Press, 1975, p. 5.

Certains prix de transfert qui présentent des incohérences ne sont pas, pour autant, inappropriés, anormaux et injustes. Car, ils peuvent être justifiés, pourvu qu'ils comportent une contrepartie économique. En somme, on retiendra que la normalité des prix de transfert pratiqués est admise à l'aune de l'intérêt de l'entreprise, de la contrepartie économique qu'elle en retire. En la matière, tout est question de preuve et de démonstration.

B.- LE CONTROLE DES PRIX DE TRANSFERT AU REGARD DU PRAGMATISME FISCAL

La question des prix de transfert ayant longtemps été le point de tension entre administration et firmes internationales, elle doit laisser place à des solutions de compromis plutôt qu'à des discussions contradictoires, parfois sans fins...

Nous avons fait le constat de l'échec des différents mécanismes traditionnels de nature administrative et conventionnelle¹⁶ destinés à régler ce problème et à apaiser les relations conflictuelles entre le Fisc et les Multinationales. Or, cet aveu d'échec est plus que révélateur des limites de la puissance publique dans sa volonté de protéger sa base taxable par-delà de sa souveraineté territoriale. Autrement dit, force est de reconnaître en l'état actuel de notre législation l'incapacité d'appréhender de façon efficace et globale un problème d'extrême complexité, que celui des prix de transfert. Est-ce la raison pour laquelle l'OCDE, à l'instar de plusieurs législations étrangères, recommande vivement de recourir à une forme de contractualisation des prix de transfert. Dès lors, le législateur ivoirien doit en tirer les leçons. Il doit se convaincre de ce que les enjeux d'un environnement fiscal international en profonde mutation commandent également un changement des rapports entre l'administration et les entreprises.

Des relations jusque-là conflictuelles et empreintes d'agressivité n'ont pas donné une entière satisfaction. C'est pourquoi, elles doivent donc nécessairement évoluer vers la voie d'une conclusion d'accords préalables, en abrégé APP, à la réalisation des transactions. Pour certains¹⁷, cette évolution n'est en réalité qu'une forme de révolution dans la mesure où elle participe du bouleversement des rapports de force entre administration et entreprise, au regard de l'impôt. Comme toute révolution, elle peut susciter des craintes légitimes, emporter des velléités de résistance de part et d'autre, si le législateur n'y prend garde. Il gagnerait donc à définir avec clarté le cadre légal du dispositif ivoirien des accords préalables en matière de prix de transfert, de sorte à le rendre très attractif.

¹⁶ Les mécanismes traditionnels de nature administrative et conventionnelle sont relatifs aux techniques d'ajustement corrélatif et à l'assistance administrative d'échanges de renseignements. On peut y ajouter les contrôles fiscaux simultanés. Mais, cette dernière technique s'avère théorique puisqu'elle n'a jamais été mise en œuvre.

¹⁷ Caroline SILBERZTEIN et Vincent SCHMITT, Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale, *Revue de droit fiscal*, n° 5, 2000, p. 253.