



**NATIONS UNIES**  
**CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL**

---

18

51940

Distr.  
LIMITEE

E/ECA/UNCTC/57  
29 décembre 1987

Original: FRANCAIS

COMMISSION ECONOMIQUE POUR L'AFRIQUE  
Division des Questions commerciales et  
financières internationales  
Unité mixte CEA/CST sur les Sociétés  
transnationales

LES TRANSACTIONS INTRAGROUPE ET LES PRIX DE TRANSFERT  
DANS LE CONTEXTE AFRICAIN  
-Méthodes de détection et systèmes de contrôle-

## TABLE DES MATIERES

	<u>Page</u>
INTRODUCTION GENERALE - - - - -	1-2
Chapitre I : LES RAISONS DE LA MANIPULATION DES PRIX DE TRANSFERT - - - -	3
A. Les motivations relatives à la situation du marché - - - - -	3-4
B. Les motivations relatives au système de taxation - - - - -	4-5
C. Les motivations relatives au contrôle des changes - - - - -	5-6
Chapitre II : LES TRANSACTIONS INTRAGROUPE FAISANT L'OBJET DES PRIX DE TRANSFERT - - - - -	7
A. Le commerce des marchandises - - - - -	7-8
1. Les primes de démarrage - - - - -	8
2. Les marchandises sans paiement - - - - -	8
3. Les pertes artificielles - - - - -	9
B. Le transfert des techniques - - - - -	9-10
C. La fourniture des services - - - - -	10-11
D. L'octroi des crédits - - - - -	11
1. Les crédits commerciaux - - - - -	11
2. Les crédits financiers - - - - -	11-12
Chapitre III : LES MOYENS DE CONTROLE DE LA PRATIQUE ABUSIVE DES PRIX DE TRANSFERT - - - - -	13
A. Les méthodes théoriques de détermination des prix de référence	13
1. Le prix comparable non contrôlé - - - - -	14
2. La méthode des prix du marché - - - - -	14
3. La méthode des coûts de production - - - - -	14-15
B. Les méthodes de contrôle des opérations du commerce extérieur	15
1. Les mesures douanières et réglementaires - - - - -	15-16
2. Le contrôle direct des transactions commerciales - - - - -	16-17
C. Les méthodes de contrôle des canaux de paiements extérieurs -	17
1. Les mesures fiscales de contrôle - - - - -	17
2. L'auditing des opérations financières - - - - -	17-18
CONCLUSION D'ENSEMBLE - - - - -	19

## INTRODUCTION GENERALE

1. Ce document constitue, dans une certaine mesure, la suite de celui de la même série portant sur les techniques de négociation avec les sociétés transnationales(1). La problématique demeure en effet la même, à savoir : comment renforcer la capacité des pays africains dans leurs rapports avec les sociétés transnationales.

2. Ces dernières années ont été marquées par une expansion considérable du commerce international, notamment à travers les activités multiples des sociétés transnationales. Dans ce contexte, les transactions intragroupe se sont fortement développées et représentent aujourd'hui une part substantielle des échanges mondiaux, grâce en particulier à la position dominante que ces sociétés occupent sur le marché. C'est généralement cette fonction dominante qui favorise la pratique des prix de transfert dans le cadre des transactions intragroupe. Les prix de transfert sont en effet ceux facturés pour les biens et services entre des sociétés associées en affaires, autrement dit, en dehors des normes du système du commerce international. C'est par exemple souvent le cas entre des filiales situées dans des pays africains et leurs maisons mères européennes, soit pour garder la maîtrise des marchés, soit pour contourner la législation fiscale ou soit encore pour échapper au contrôle des changes. Certains des aspects les plus importants relatifs à ces pratiques, dans le contexte africain, sont examinés brièvement dans ce document.

3. La structure de l'exposé se présente de la manière suivante: Dans un premier temps, on indiquera quelles sont les mobiles qui poussent les sociétés transnationales - dans leurs relations intragroupe - à s'adonner à la manipulation des prix de cession interne (2). Ces motivations peuvent relever de nombreuses sources: de la situation du marché, du système national de taxation, du contrôle de changes, etc. Dans un deuxième

---

(1) CEA, Les techniques de négociation en matière de transfert de technologie : les contrats de licence dans les entreprises africaines, Addis Abeba, novembre 87 E/ECA/UNCTC/56.

(2) On utilisera indifféremment les deux expressions : prix de transfert ou prix de cession interne.

temps, on montrera dans quels cas de transactions, les prix de transfert sont le plus souvent utilisés et abusés. Comme on le verra, il ne s'agit pas seulement du commerce des marchandises, mais aussi du transfert des techniques, de la fourniture des services et dans le cadre de l'octroi des crédits. Dans un dernier chapitre, on tentera de cerner enfin, à grands traits il est vrai, certaines des méthodes auxquelles on fait souvent recours, en vue du contrôle de la pratique abusive des prix de transfert. On examinera d'abord les méthodes théoriques souvent décrites comme moyen de détermination du prix de référence. On présentera ensuite celles - empiriques - utilisées dans le contrôle des opérations du commerce extérieur, grâce en particulier, au renforcement des mesures douanières. On terminera enfin par l'analyse des instruments souvent employés dans les cas de contrôle des paiements extérieurs, avec un accent particulier à l'auditing de ces derniers.

CHAPITRE I

LES RAISONS DE LA MANIPULATION DES PRIX DE TRANSFERT

4. Les raisons qui incitent les sociétés transnationales (STN) à s'engager dans la manipulation des prix de transfert sont d'ordre divers (3). D'une manière générale, elles proviennent presque toutes cependant de l'existence d'imperfection des marchés et peuvent dès lors être regroupées autour de trois points de repère : les mobiles inhérentes à la situation même du marché, celles provenant du système différencié de taxation et celles enfin relatives au contrôle des changes. Dans tous les cas, il s'agit pour les STN d'une part, de maximiser les profits et de minimiser les montants taxables et d'autre part, de placer les fonds ainsi récupérés là où c'est le plus avantageux (4).

A. Les motivations relatives à la situation du marché

5. Les sociétés transnationales installées en Afrique y jouissent souvent d'une position de monopole qui leur permet de réaliser des bénéfices substantiels, bénéfiques auxquels elles n'auraient pas droit en cas de concurrence normale. Les prix de transfert sont souvent utilisés, pour renforcer ou pour maintenir cette position, dans le cas où il y a un renforcement de la réglementation des importations. Dans ce cas précis, l'unité concernée sous-facture les matières premières, les produits intermédiaires et les services fournis à une autre unité du groupe (5). Ce procédé de ventes à rabais ou à prix abusivement bas lui permet ainsi, de maintenir ou d'élargir

---

(3) Ces motivations sont amplement étudiées dans ONUCED, Position dominantes des sociétés transnationales, sur le marché, TD/B/C.2/167, p. 7 et sv.

(4) Voir les ouvrages suivants à ce sujet : ECCLES, R.G., The transfer Pricing Problem, Lexington Books, Massachusetts, 1985; GREENAWAY, D. and MILNER, C., The economics of Intra-Industry Trade, Basil Blackwell, Oxford, 1986; HELLEINER, G.K., Intra-firm trade and the developing countries, Macmillan Press, London, 1981.

(5) Cf. UNCTAD, Intra-firm transactions and their impact on trade and development, Geneva, OSC/174, 1978.

sa part du marché, ou mieux encore d'empêcher que de sociétés concurrentes viennent à s'installer sur le marché. Cette pratique semble particulièrement répandue dans les branches à forte intégration verticale et où les STN occupent une position privilégiée, (6).

6. Le contrôle des prix par les autorités nationales constitue une autre raison à recourir aux prix de cession interne abusifs. Le contrôle des prix limite en effet les marges bénéficiaires auxquelles les STN s'attendent généralement. On sait à cet égard que des prix plafonds sont parfois fixés par les Etats africains pour certains articles tels que les produits pharmaceutiques, afin de protéger les consommateurs. Dans ce cas, les prix au détail sont généralement déterminés en fonction du prix à l'importation ou alors suivant le coût de production.

7. Les STN parent à cette contrainte en gonflant le coût du produit final ou des matières premières. De cette manière, les entreprises associées peuvent accroître leurs marges bénéficiaires, tout en ayant pris soin de tenir compte des droits d'entrée plus élevés qu'elles ont à acquitter en pareil cas (7).

#### B. Les motivations relatives au système de taxation

8. La raison d'incitation la plus souvent invoquée en matière de manipulation des prix de transfert est sans aucun doute la taxation différenciée entre pays. Ce qui intéresse le groupe transnational c'est en effet de maximiser les profits globaux, en majorant les bénéfices dans les pays où les taux d'imposition sont faibles et en les réduisant dans ceux où ces taux sont élevés.

(6) Voir à ce sujet OECD, Transfer pricing and Multinational enterprises, Paris, 1979 ainsi que UNCTC, Transfer Pricing Practices in international Transactions, (J.E.R. WAENERATNE), May 1986.

(7) Cf. CHUCED, La position dominante, op. cit. p. 8. Voir aussi LALL, S. "Transfer pricing and Developing countries", 7 World Development 59, 1979 ainsi que BENKE, R et EDWARDS, J., Transfer Pricing : Techniques and Uses, 1980.

9. On peut synthétiser cette opération comme suit : si, dans un pays A, une filiale du groupe est plus lourdement imposée qu'une autre filiale dans un pays B, les autres facteurs restant les mêmes, la société intéressée fera tout pour que les profits issus du pays A soient absolument écoulés vers le pays B où ils seront le moins taxés (8). Ce genre d'abus sont pratiquement inévitables là où il existe des différences substantielles d'imposition entre deux pays; ce qui est souvent le cas entre pays en développement, en particulier africains, et ce que l'on est convenu d'appeler les paradis fiscaux.

10. Cette question de différenciation fiscale ne se limite cependant pas seulement aux différences de taux d'imposition des filiales. Les sociétés transnationales sont souvent amenées aussi à surfacturer leurs exportations à destination des filiales, en tenant compte du niveau des droits de douane, du montant des taxes à l'exportation et des subventions diverses de marchandises. On doit en effet relever que des prélèvements élevés sur les importations et des lourdes taxes à l'exportation représentent en soi une incitation suffisante pour les STN pour s'adonner à la sous-facturation de leurs importations et de leurs exportations (9).

### C. Les motivations relatives au contrôle des changes

11. Les STN ont souvent recours aux prix de transfert pour contourner les restrictions dues à la réglementation monétaire, au contrôle de changes et aux autres restrictions que les pays africains imposent aux paiements à la sortie de leurs frontières. D'une manière générale, les restrictions s'appliquant aux rapatriements des bénéfices sont plus lourdes que celles imposées aux paiements des marchandises et des services, d'où de manipulations beaucoup plus nombreuses dans le premier cas que dans le second (10).

---

(8) Voir IRISH, C.R., "Transfer Pricing Abuses and Less Developed countries", in F.S. TSİKATA, édit. Ghana-Valco Renegotiations 1982-85, Victoriaborg Press, Accra 1986, p. 112.

(9) Cf. La position dominante, op. cit. p. 8 et p. 22.

(10) Cf. CNUCED, La position dominante, op. cit. p. 9

12. Concrètement, les STN se protègent en outre contre les fluctuations monétaires de la manière suivante : Dans le cas où une dévaluation paraît imminente, la transnationale concernée fera son possible pour sortir du pays en cause les bénéfices et les soldes de trésorerie en recourant à la tarification de cession interne. De même, la STN planifiera les paiements du groupe de manière à se couvrir contre d'autres fluctuations monétaires, en accélérant ou en retardant les paiements, suivant la situation des pays où se trouvent ses filiales (11).

13. Lorsque les versements au titre des dividendes et des redevances sont limités par la réglementation des changes, la société mère cherchera d'autres moyens détournés pour transférer ses bénéfices et pour opérer ses versements, grâce aux techniques fort élaborées de tarification interne. Dans le cas où le contrôle de change est trop rigoureux pour recourir à de telles manipulations, la société intéressée restreindra tout simplement les bénéfices que sa filiale réalise dans le pays en cause.

14. Les manipulations des prix peuvent avoir cependant lieu aussi sans qu'il y ait réglementation monétaire ou contrôle de change; dans le cas précis notamment où il s'agit d'une filiale à participation locale. La société transnationale tentera en effet de dissimuler le niveau des bénéfices de la Joint Venture, afin d'accroître la part des bénéfices de la société mère et de minimiser la part des bénéfices revenant à des détenteurs locaux d'actions de la filiale (12).

---

(11) Voir HUGONNIER, B., Investissements directs, coopération internationale et firmes multinationales, Economica, Paris 1984, p. 92 ainsi que BONIN, B., L'entreprise multinationale et l'Etat, Tendances actuelles, Montréal 1983, p. 191.

(12) Voir HUGONNIER, op. cit. p. 90 et IRISH, op. cit. p. 117. Cf. aussi, BHAGWATI, J.N., édit., Illegal Transactions in International Trade, 1974.



CHAPITRE II  
LES TRANSACTIONS INTRAGROUPE FAISANT L'OBJET DES PRIX  
DE TRANSFERT

15. Des recherches empiriques ont montré qu'une large part du commerce intragroupe se rapporte aux échanges de marchandises (13). Les transactions intragroupe ne se limitent toutefois pas qu'à cela, mais touchent aussi à d'autres composantes du commerce international, telles que le transfert des techniques, la fourniture des services et l'octroi des crédits.

A. Le commerce des marchandises

16. La majeure partie des transactions intragroupe correspond aux exportations des sociétés transnationales à leurs filiales à participation majoritaire, dans la mesure où celles-ci sont généralement tributaires de la maison mère pour un grand nombre de facteurs de production essentiels (14). Ces échanges concernent en outre plus particulièrement le secteur manufacturier ; le secteur pétrolier mis à part, le matériel de transport, les machines non électriques et les produits chimiques étant par ailleurs les composantes les plus dominantes dans les échanges relatifs aux branches industrielles.

17. Dans le contexte africain, les pratiques de cession interne sont toutefois plus diversifiées, puisqu'elles dépassent et de loin le simple commerce des produits finis, pour inclure celui des matières premières nécessaires à la transformation effectuée par les filiales locales (15).

---

(13) Voir UNCTC, Les sociétés transnationales dans le développement mondial : troisième étude, Nations Unies, New York, 1983, p. 175 et OECD, Transfer pricing, op.cit. p. 25.

(14) Cf. BALASSA, B., Intra-industry trade and the integration of the developing countries in the World economy, 1979, et THARAKAN, P.K., "Intra-industry trade between the industrial countries and the developing countries", 1984.

(15) Voir UNCTC, Les sociétés transnationales dans le développement mondial : un réexamen, Nations Unies, New York, 1978, p. 149 et sv.

18. De toutes manières, les manipulations des prix, dans le cas du commerce des marchandises, peuvent prendre les trois aspects suivants : les prix de pénétration de marché, la fourniture des marchandises sans paiement, les pertes comptables artificielles.

#### 1. Les primes de démarrage

19. Lors du démarrage des activités de la filiale, une transnationale peut se permettre de vendre des marchandises à sa filiale à perte, ou du moins, à des prix extrêmement bas, dénommés généralement primes de démarrage, même si cela lui fait subir des pertes certaines temporelles.

20. Cette façon de faire au départ, présente un double avantage pour le groupe dans son ensemble : d'une part, elle permet un accès facile au nouveau venu sur le marché ; d'autre part, elle affaiblit les entreprises concurrentes déjà installées sur place, sans oublier qu'une telle opération n'entraîne aucun effet fiscal et qu'elle s'effectue donc au détriment des intérêts du pays hôte en termes de taxation.

#### 2. Les marchandises sans paiement

21. La fourniture de marchandises par une transnationale à ses filiales, sans paiement, est une autre technique de manipulation des échanges (16). Les marchandises fournies dans ce cadre sont souvent considérées comme des échantillons ou des cadeaux publicitaires, de manière à ce que leur vente ne conduise à aucun profit financier réel, susceptible d'être taxé par les autorités du pays hôte.

22. A défaut de livraisons gratuites, la maison mère peut en outre accorder à sa filiale des rabais, des remises ou des ristournes de fin d'année, sans aucun rapport avec les activités réelles de l'entreprise concernée en la matière. Ces primes diverses constituent en fait des subventions déguisées en lieu et place de nouveaux investissements, subventions qui échappent de nouveau à toute taxation nationale.

---

(16) Voir OECD, Transfer Pricing, op. cit. p. 29.

### 3. Les pertes artificielles

23. Les pertes comptables artificielles, sur une longue période, proviennent des ventes délibérément faites à perte, c'est-à-dire de la vente des biens et services à des prix inférieurs aux prix de revient, en somme des prix de dumping. Cette méthode a comme objectif premier de mettre à bas la concurrence, mais aussi de gagner à moindre frais le marché, en étant à même par ailleurs de bénéficier d'une position privilégiée ou de monopole dans un avenir relativement court.

24. Les pertes artificielles constituent cependant aussi une forme de pression sur les autorités nationales, en vue d'obtenir d'elles certains avantages économiques et fiscaux ou du moins, afin d'obtenir une réduction de certaines mesures restrictives en matière de rapatriement des bénéfices vers la maison mère. Ces pressions s'exercent souvent dans le cas où la transnationale a le sentiment que les autorités gouvernementales tiennent beaucoup à la réussite du projet pour des raisons qui n'ont rien à faire avec la taxation telles que l'emploi, l'autosuffisance alimentaire, l'indépendance énergétique, etc.

#### B. Le transfert des techniques

25. Dans les grandes lignes, le transfert de la propriété industrielle se fait suivant trois canaux principaux : les brevets, les marques et le savoir-faire. Dans la mesure où les STN mettent souvent en jeu des sommes considérables pour mettre au point ces trois composantes de la technologie, la question qui reste posée est de savoir comment répartir les coûts que ces recherches impliquent, entre tous les membres du groupe (17).

26. Le paiement en fin de chaîne d'un brevet ou d'un know-how développé par une filiale par les autres membres du groupe ou la contribution dès le départ aux dépenses de recherche-développement par toutes les filiales associées, ne sont pas sans poser de problèmes aux autorités fiscales. Ces dernières ont en effet souvent tendance à refuser de telles opérations, ceci d'autant plus que ces recherches ne semblent pas toujours d'un intérêt évident pour les filiales africaines concernées. D'où le recours

(17) Voir OECD, Transfer Pricing, op. cit. p. 45.

par les transnationales à des clauses restrictives souvent insérées aussi bien dans les accords de brevets, les licences de marques que dans les contrats de savoir-faire (18).

27. La manipulation des prix dans le cadre du transfert de techniques est d'autant plus facile que la technologie transférée donne généralement à la maison mère une position de monopole et que la comparaison de prix avec de techniques d'autres sociétés s'avère extrêmement difficile.

28. Certaines de ces restrictions sont certes explicites et sont susceptibles d'être facilement réglementées par un système juridique adapté ; telles sont les restrictions à l'exportation, les achats conditionnels de facteurs de production, les obligations de donner certaines garanties, les contraintes limitant les effets dynamiques du transfert. Certaines autres sont en revanche implicites et se rapportent tout particulièrement à la fixation prohibitive des prix de facteurs technologiques transférés, abus que les autorités nationales n'arrivent pratiquement pas à corriger (19).

### C. La fourniture des services

29. La contribution à la recherche-développement mise à part, la maison mère peut imputer lourdement à la charge des filiales des coûts entraînés par certains services réalisés dans le cadre du groupe. Ces services comprennent d'une part, des services administratifs et de gestion tels que la comptabilité, l'audit, le marketing, la publicité et les services juridiques, et d'autre part, des services relatifs à l'assistance technique, services qui sont souvent associés aux contrats de transfert de technologie (20).

(18) Voir CEA, Les techniques de négociation, op. cit. p. 29.

(19) Cf. CNUCED, Pratiques commerciales restrictives, TD/B/C.2/104/Rev.1 et OECD, Restrictive Business Practices of Multinational enterprises, Paris 1977.

(20) Voir certaines publications des Nations Unies à ce sujet, notamment les suivantes : ONUDI, Systèmes nationaux d'acquisition des techniques, New York, 1978, ID/187; CNUCED, Manuel sur l'acquisition de la technologie par les pays en développement New York 1978, TT/AS/5; UNCTC, Transnational Corporations and Technology Transfer, New York 1987, ST/CTC/86.

30. Les transactions de ce type font l'objet d'une facturation à des prix de transfert abusifs pour trois raisons essentielles. C'est d'abord, un moyen très simple de relever indirectement le prix de la technologie transférée. Le prix global seul intéresse en effet la transnationale lors de négociations de diverses composantes du transfert. C'est ensuite une technique très habile de contourner les restrictions gouvernementales en matière de rapatriement des bénéfices vers la maison mère. C'est enfin un moyen très commode de réduire sans trop de difficultés la part des bénéfices revenant à des détenteurs locaux d'actions de la filiale de type Joint Venture.

#### D. L'octroi des crédits

##### 1. Les crédits commerciaux

31. Dans la plupart des pays africains, les banques centrales sont seules habilitées à fixer des normes en matière d'intérêts relatifs aux crédits commerciaux.

32. Dans une certaine mesure, on peut donc penser que la manipulation des échanges dans ce contexte peuvent s'avérer relativement difficiles. Ces opérations peuvent en outre se voir compliquées par le fait que dans certains pays, les autorités monétaires règlementent les transactions en matière d'octroi des crédits commerciaux sur une base spécifiquement territoriale par exemple, entre les entités réputées être domestiques, donc les filiales, et celles qui sont considérées comme non résidentes, c'est-à-dire les maisons mère.

##### 2. Les crédits financiers

33. Dans le cadre d'un groupe transnational, c'est généralement la maison mère qui prête à ses filiales. On rencontre souvent cependant des sociétés mères qui empruntent auprès des entreprises associées pour des raisons autres que purement financières. La gestion du groupe dans son ensemble seule en fait importe ; la question est simplement de savoir à qui prêter à un taux très élevé et où obtenir un emprunt à un taux très bas, tout cela par rapport à la normale. Cela ne peut en

(21) Cf. OECD, Transfer pricing, op. cit. p. 35.

réalité se faire qu'entre sociétés affiliées capables de manipuler facilement leurs transactions financières. Cela n'implique d'ailleurs pas que ces sociétés soient engagées d'une manière ou d'une autre dans des activités bancaires ou monétaires. Des arrangements financiers appropriés entre filiales et société mère, sans transiter par des institutions bancaires suffisent amplement.

34. Des facilités de paiement offertes aux filiales telles qu'un allongement raisonnable des délais de règlement, des conditions plus favorables à la filiale en période de démarrage ou un appui à une société associée en cas de difficultés financières momentanées, sont généralement acceptées par les autorités monétaires nationales. Cela pourrait cependant ne pas être le cas - et avec raison - si de telles facilités intragroupe, cachent en fait une opération frauduleuse du type de celles qu'on a relevées précédemment.

CHAPITRE III  
LES MOYENS DE CONTROLE DE LA PRATIQUE ABUSIVE  
DES PRIX DE TRANSFERT

A. Les méthodes théoriques de détermination des prix de référence

35. La question fondamentale à résoudre ici est d'apprécier correctement si un prix de cession interne appliqué par une société donnée dans ses relations avec son groupe est comparable avec celui fixé par une entreprise indépendante (22). Cela revient en fait à déterminer un prix de référence susceptible d'être utilisé pour contrôler les abus éventuels des prix de cession interne déclarés. La manière la plus appropriée à cet égard est celle du "principe de l'entreprise séparée" (arm's length principle), dont on verra certaines variantes ci-après.

36. Les variantes les plus utilisées de cette méthode sont les suivantes : la méthode du prix comparable non contrôlé, la méthode des prix du marché et la méthode des coûts. Dans la pratique, la détermination d'une référence sûre peut cependant s'avérer extrêmement difficile, dans la mesure où certains éléments de comparaison ne sont pas toujours disponibles. Les méthodes théoriques ci-dessus ne sont donc valables que de cas en cas et selon que l'on est en présence ou bien des transactions des marchandises, ou bien des fournitures des services ou encore des transferts de techniques. Dans les grandes lignes, voici comment ces contraintes d'appréciation peuvent être appréhendées dans le cas des transactions des marchandises.

---

(22) Voir spécialement l'article déjà cité de Charles R. IRISH, "Transfer Pricing Abuses and Less Developed Countries", ainsi que VAITSOS, C., Proposals for Establishing a System of Control over Transfer Pricing, 1978 et BERGSTRAND, Measurement and determinants of intra-industry international trade, 1983.

### 1. Le prix comparable non contrôlé

37. Dans cette méthode, le prix de référence est déterminé par la comparaison des prix lors des transactions entre des acheteurs et des vendeurs qui ne sont pas associés en affaires. De nombreux facteurs peuvent cependant affecter la validité d'une telle comparabilité, notamment le type du marché, les coûts de transport, les différences de quantité, les fluctuations des monnaies, etc. Des ajustements s'avèrent donc toujours indispensables pour que le prix choisi comme référence soit de quelque validité lors du contrôle des prix de cession abusifs (23).

### 2. La méthode des prix du marché

38. Cette méthode est aussi appelée méthode des rabais. Pour déterminer le prix de référence, on prend en effet le prix de vente en vigueur auquel on retranche un certain pourcentage constituant un rabais raisonnablement admis dans la pratique. La validité d'une telle référence exige cependant aussi que l'on évalue correctement le rôle et les fonctions du détaillant qui peuvent biaiser le niveau des prix affichés. Ceci est particulièrement vrai dans le cas où le détaillant jouit d'un monopole sur le marché analysé.

39. Cette méthode présente toutefois un autre inconvénient, de taille celui-là, puisqu'il s'agit justement de la détermination du prix affiché lui-même. Les prix du marché de certains produits intermédiaires industriels font parfois en effet défaut ou sont sujets à de fortes fluctuations sur de longues périodes, ce qui peut fausser complètement le point de repère choisi.

### 3. La méthode des coûts de production

40. D'après cette méthode, le prix de référence s'obtient en majorant d'un certain pourcentage le coût de production calculé. Le pourcentage à majorer ne pose généralement pas de problème puisqu'il est fonction des us et coutumes du milieu

---

(23) Cf. ECCLES, R.G. "Control with Fairness in Transfer Pricing", 1983 et THARAKAN, P.K., Intra-industry Trade : empirical and methodological aspects, 1983.



analysé. C'est la détermination du coût de production qui est en cause, car son niveau peut fausser considérablement le montant du prix de référence.

41. Certaines sociétés - pour déterminer leurs coûts de production - utilisent en effet le coût direct, c'est-à-dire que les coûts ayant un rapport direct avec la production sont les seuls à considérer. D'autres emploient dans leurs calculs, le coût de tous les facteurs, autrement dit, elles ajoutent au coût direct ci-dessus, les coûts fixes ou frais généraux. D'autres entreprises utilisent enfin ce que l'on est convenu d'appeler le coût marginal, c'est-à-dire ce qu'il faut ajouter à un coût donné pour produire une unité de plus (24). En dépit de ces différences d'appréciation des coûts de base, cette méthode a l'avantage sur les autres, celui d'être relativement simple et facile à comprendre.

## B. Les méthodes de contrôle des opérations du commerce extérieur

### 1. Les mesures douanières et réglementaires

42. Comme on l'a déjà constaté, les sociétés transnationales, contournent facilement la réglementation des changes et le contrôle des prix. Dans le cadre des transactions d'import-export, la législation douanière garde cependant quelques chances de succès et ce, en dépit de quelques aléas (25). La législation douanière se base en effet fondamentalement sur la définition de la valeur en douane des biens importés. La détermination de cette valeur diffère malheureusement de pays à pays pour qu'il y ait une référence commune. Cette valeur a en outre deux définitions comme base - définitions qui peuvent être à la rigueur complétées : celle proposée par le GATT d'une part, celle de la Convention de Bruxelles d'autre part.

---

(24) Cf. CNUCED, La position dominante, op. cit. p. 11

(25) Voir UNCTC, Methods employed for the Determination and Control of Transfer Pricing Practices, New York, 1986 (J.E.R. WEERERATNE).

43. On est d'avis que la définition du GATT, améliorée par l'évaluation des éléments relatifs au transport et fret, aux commissions d'assurances, au coût des conteneurs et aux frais de chargement, peut représenter une bonne base de gestion douanière des transactions commerciales. La valeur réelle selon le GATT "devrait être le prix auquel, en des temps et lieu déterminés par la législation du pays d'importation, les marchandises importées ou des marchandises similaires sont vendues ou offertes à la vente à l'occasion d'opérations commerciales normales effectuées dans des conditions de pleine concurrence" (26). Dans ce contexte, les fausses déclarations de valeur et la surfacturation des articles importés doivent être considérées comme une violation de la législation douanière et réprimées en conséquence (27).

## 2. Le contrôle direct des transactions commerciales

44. Le contrôle le plus immédiat de ces transactions est celui des documents relatifs aux opérations d'importations et d'exportations dans les bureaux de douane même; l'autorisation d'exporter ou la licence d'importer n'étant accordées qu'après une vérification minutieuse de ces documents.

45. Cet examen de documents peut en outre s'accompagner d'une vérification de l'état physique des marchandises expédiées, dans le but de s'assurer que la qualité et la quantité en présence sont conformes aux déclarations de valeur et de prix. Certes, ces contrôles ne sont pas sans inconvénients, d'autant plus qu'elles semblent parfois relever des tracasseries bureaucratiques plutôt que de réelles vérifications. On estime cependant, que de tels procédés s'imposent, ne fût-ce qu'à titre de mise en garde, là où des abus évidents abondent au détriment de l'intérêt national (28).

(26) GATT, Recueil des Traités, vol. 55 p. 217.

(27) Cf. BHAGWATI, J.N., Illegal Transactions, op. cit.

(28) Voir à titre d'exemple, ce qui se fait à ce sujet dans les pays latino-américains. UNCTAD, Control of restrictive business practices in Latin America 1975, ST/MD/4 (Chapitre VI).

46. L'autre type d'investigation directe consiste à confier à une agence étrangère spécialisée dans la comparaison des prix de référence internationaux, le soin de vérifier ceux qui sont offerts aux entreprises nationales. Bien de pays africains recourent déjà à cette fin à une entreprise suisse de ce type la "Société générale de Surveillance". On peut penser, que certains abus, à défaut d'être complètement éliminés, se trouvent du moins atténués - même évités, grâce à ce système de surveillance, système qui, en l'occurrence, a l'avantage de se rapporter aux prix de référence des pays à développement relativement homogène.

### C. Les méthodes de contrôle des canaux de paiements extérieurs

#### 1. Les mesures fiscales de contrôle

47. D'une manière générale, les prix de cession interne ont une incidence sur le niveau des bénéfices réalisés par les entreprises associées d'un groupe transnational. De cette manière, les autorités fiscales considèrent donc ce genre de transactions comme une répartition manipulée des bénéfices entre les diverses unités, bénéfices devant dès lors faire l'objet d'une taxation appropriée (29).

48. Dans ce contexte, une taxation différenciée appliquée aux sociétés associées ou contrôlées n'est donc autre chose qu'une riposte aux manipulations délibérées des bénéfices intragroupe. De plus, les autorités fiscales peuvent aller plus loin encore, comme dans le cadre douanier, en renforçant le contrôle fiscal des opérations commerciales elles-mêmes, ceci afin de s'attaquer à la racine du problème, c'est-à-dire la sous-facturation des exportations et la surfacturation concernant les versements à l'étranger.

#### 2. L'auditing des opérations financières

49. Dans une certaine mesure, le contrôle de changes classiques peut être efficacement complété par des mesures de contrôle direct de tous les paiements extérieurs. Ce rôle ne doit du reste pas être le monopole de la banque centrale ; dans la mesure où les banques commerciales sont souvent associées dans ce genre d'opérations, un

(29) Cf. IRISH, C.R., International Income Taxation and African Development Countries, 1978.

certain degré d'autorité en matière d'auditing de ces paiements peut leur être déléguée par l'Institution d'émission.

50. De même, le contrôle de change peut en outre être amélioré, en y incluant des mécanismes de contrôle des paiements afférant à certaines transactions commerciales spécifiques : les commissions, les discounts, les frais d'assurance, etc.

51. Des investigations poussées peuvent également être de bon aloi en matière des paiements des redevances relatives aux transferts des techniques et des versements en rapport avec les divers services d'assistance technique et de gestion. Ces dernières investigations peuvent par ailleurs être affinées par un examen minutieux du style de vie que se permettent les managers des filiales eu égard aux profits et revenus réellement déclarés (30).

---

(30) Voir UNCTC, Methods Employed for the Detection and Control of Transfer Pricing Practices, op. cit. p. 2.

## CONCLUSION D'ENSEMBLE

52. Les prix de transfert constituent un sujet extrêmement complexe dans le cadre de l'étude des relations commerciales internationales. C'est dire combien on est conscient des limites de ce bref document et du chemin qui reste encore à faire dans la réalisation de l'objectif que l'on s'est fixé : le renforcement des capacités africaines face à ce type de défi.

53. On reste toutefois convaincu que les analyses faites ici pourraient être d'une certaine utilité dans la formulation d'une meilleure approche en matière de contrôle de prix de transfert.

54. Comme on l'a souligné, ces prix ne concernent pas uniquement les recettes fiscales et douanières, mais aussi des secteurs aussi vitaux que la formation du capital intérieur et la balance des paiements, ce qui implique de vastes répercussions sur le développement économique des pays africains. On est dès lors d'avis, que des mesures autres que douanières s'imposent et qu'au besoin, des investigations directes sur les opérations du commerce extérieur et sur les canaux de paiements étrangers ne devraient pas être négligées. Dans certains cas d'abus évident, ces dernières mesures peuvent même être la seule riposte possible aux manipulations sophistiquées des prix de transfert.