

# **Transferts illégaux de devises : nécessité d'une convergence entre les administrations douanière et fiscale**

---

Etude réalisée par Samir Sayah, Local Partner  
et Mourad Nabil Abdessemed, Chef du département fiscal  
de CMS Bureau Francis Lefebvre Algérie

Aujourd'hui plus que jamais, le contrôle des flux en devises de l'Algérie vers l'étranger est un sujet de préoccupation des autorités financières. L'évolution de la situation économique internationale n'est pas étrangère à ce regain d'intérêt pour la maîtrise de la balance des paiements de l'Algérie.

L'actualité récente démontre qu'au travers d'opérations courantes, notamment celle de l'importation de biens, des sanctions pénales ont été prononcées à l'encontre de certains importateurs condamnés pour avoir manipulé les valeurs des transactions avec l'étranger.

La presse écrite s'est largement fait l'écho de l'affaire Sanofi-Aventis Algérie dans laquelle parmi les griefs reprochés figure la majoration de la valeur de l'importation de matières premières constatées sur un certain nombre de factures. Saisi du dossier, le juge a confirmé la qualification d'infraction à la réglementation des changes.

Si l'on considère que l'objectif recherché est de lutter contre les transferts illégaux de devises, il serait alors pertinent d'étudier les différents instruments dont dispose l'administration pour arriver à cette fin. Nous nous intéresserons particulièrement au cas des transactions conclues entre les sociétés liées au regard de la réglementation douanière (contrôle de la valeur en douane) et fiscale (prix de transfert).

## **1. La fausse déclaration : une infraction difficile à constater selon les règles de la réglementation des changes**

Le principe général de la réglementation des changes est qu'il est *a priori* interdit de transférer des devises vers l'étranger, sauf autorisation prévue en ce sens.

L'autorisation de transfert peut être soit de portée générale, auquel cas sont autorisées toutes les opérations de même nature, quel qu'en soit le montant ou le bénéficiaire; soit particulière, ainsi chaque opération doit bénéficier d'un accord préalable pour un montant et un bénéficiaire dûment précisés.

Pour mémoire, les infractions à la réglementation des changes sont punies d'une peine d'emprisonnement de deux à sept ans, d'une amende qui ne saurait être inférieure au double de la somme sur laquelle a porté l'infraction et de la confiscation du corps du délit et des moyens utilisés pour la fraude.

La fausse déclaration induite par une manipulation des prix est sanctionnée en conséquence.

Néanmoins, en pratique, les banques intermédiaires n'ont pas vocation à analyser la valeur portée sur les factures domiciliées. Les agents de la banque d'Algérie habilités à constater les infractions à la réglementation des changes, quant à eux, ne semblent pas disposer de moyens techniques suffisants pour exercer un contrôle *a posteriori* de la valeur.

Dès lors, pour que le dispositif répressif prévu par la réglementation des changes puisse s'appliquer, l'intervention de l'agent des douanes est primordiale. En effet, il s'agit du point de départ de toute action visant à constater les infractions à la réglementation des changes du fait de la manipulation de la valeur.

## **2. Le contrôle de la valeur en douane : la voie empruntée pour constater l'infraction à la réglementation des changes**

En vertu de l'article 7 de l'Ordonnance n°96-22 du 9 juillet 1996, modifiée et complétée<sup>1</sup>, les agents des douanes sont habilités à constater les infractions à la réglementation des changes. Les procès-verbaux dressés par ces derniers sont, immédiatement, transmis au Procureur de la République territorialement compétent.

Par ce fait, le juge est saisi pour se prononcer sur le fond de l'affaire qui lui est soumise.

---

<sup>1</sup> Par l'Ordonnance n°03-11 du 19 Février 2003 et par l'Ordonnance n°10-83 du 26 Août 2010.

Pour déterminer la valeur en douane, Le droit douanier interne<sup>2</sup> s'inspire de l'accord relatif à la mise en œuvre de l'article VII de l'OMC pour déterminer la valeur en douane. La valeur transactionnelle fait appel au prix convenu (prix effectivement payé ou à payer) lors de la vente, sous réserve de certains ajustements<sup>3</sup>. La valeur transactionnelle constitue la principale méthode reconnue par l'administration des douanes.

Néanmoins, en vertu de l'article 16 ter 1.d du code des douanes (CDA), l'existence de liens entre l'acheteur et le vendeur<sup>4</sup> permet d'écarter l'application de la valeur transactionnelle.

Suivant l'hypothèse où l'acheteur et le vendeur sont liés au sens de l'article 16-2 du CDA, le service des douanes s'attache à examiner les circonstances de la vente (2.1), lorsque l'administration a des motifs de considérer que ces liens ont influencé le prix facturé. Cependant, l'importateur garde la faculté de contester les conclusions de l'administration (2.2).

Si l'administration rejette les arguments de l'importateur, soit lors du dédouanement, soit *a posteriori* lors des contrôles, ce dernier ou toute autre personne directement ou indirectement intéressée est tenue de fournir au service des douanes tous les documents et informations utiles dans les délais impartis. Dans le cas où le service des douanes n'accepte pas la valeur déclarée, ce dernier aura recours aux méthodes de substitution (2.3).

## 2.1 Circonstances de la vente

L'examen des circonstances de la vente permet au service des douanes, de demander à l'importateur de lui fournir des renseignements en relation avec les rapports commerciaux entre l'acheteur et le vendeur ainsi que la façon dont le prix a été fixé. En pratique, le service des douanes accepte la valeur déclarée si :

- le prix a été arrêté de manière compatible avec les pratiques normales de fixation des prix dans la branche de production en question ;
- le prix a été arrêté de manière compatible avec la façon dont le vendeur a fixé ses prix pour les ventes à des acheteurs qui lui ne sont pas liés ;
- le prix est suffisant pour couvrir tous les coûts et assurer un bénéfice global à réaliser par l'entreprise sur une période représentative pour des ventes de marchandises de la même nature ou de la même espèce.

Dans le cas où le service des douanes dispose d'éléments lui permettant de considérer que les liens ont influencé le prix, ce dernier communiquera ses motifs à l'importateur tout en lui accordant un droit de réponse. A la demande de l'importateur, les motifs sont communiqués par écrit<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Articles 16 à 16 déciès du Code des douanes

<sup>3</sup> Pour plus de détails, se référer au Guide sur la Valeur en Douane publié sur le site [www.douane.gov.dz](http://www.douane.gov.dz)

<sup>4</sup> Aux fins de la présente section, des personnes ne seront réputées liées que :

- a) si l'une fait partie de la direction ou du conseil d'administration de l'entreprise de l'autre, et réciproquement ;
- b) si elles ont juridiquement la qualité d'associés ;
- c) si l'une est l'employeur de l'autre ;
- d) si une personne quelconque possède, contrôle ou détient directement ou indirectement 5 % ou plus des actions ou parts émises avec droit de vote, de l'une et de l'autre ;
- e) si l'une d'elles contrôle l'autre directement ou indirectement ;
- f) si toutes deux sont directement ou indirectement contrôlées par une tierce personne ;
- g) si, ensemble, elles contrôlent directement ou indirectement une tierce personne ;
- h) si elles sont membres de la même famille.

<sup>5</sup> Article 16 du CDA.

## 2.2 Les valeurs critères

Lorsque le service des douanes ne retient pas la valeur déclarée, l'importateur pourra se prévaloir de l'une des valeurs critères ci-dessous par le biais des méthodes de substitution.

## 2.3 Méthodes de substitution

Si la valeur transactionnelle n'est pas acceptée, le service des douanes utilisera selon l'ordre de priorité prévu par la loi<sup>6</sup>, les méthodes suivantes :

### 2.3.1 Valeur transactionnelle nette de marchandises identiques

Cette valeur correspond à la valeur transactionnelle de marchandises identiques vendues pour l'exportation à destination de l'Algérie et exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises évaluées.

### 2.3.2 Marchandises similaires

Il est entendu par marchandises similaires, des marchandises qui sans être similaires à tous égards, présentent des caractéristiques semblables, de sorte qu'elles puissent remplir les mêmes fonctions et être commercialement interchangeables.

### 2.3.3 Méthode déductive

En vertu de l'article 16 sexies du CDA, si les marchandises importées ou des marchandises identiques ou similaires importées sont vendues en Algérie à l'état où elles sont importées, la valeur en douane des marchandises importées ou des marchandises identiques ou similaires, totalisant la quantité la plus élevée, ainsi faites à des personnes non liées au vendeur au moment ou à peu près au même moment de l'importation des marchandises à évaluer, sous réserve de déductions des éléments ci-après :

- les commissions ou le bénéfice et les frais généraux ;
- les frais de transport et l'assurance et frais connexes encourus en Algérie ;
- des droits de douane et autres taxes à payer en Algérie en raison de l'importation ou de la vente des marchandises.

## 3. Prix de transfert : une problématique fiscale ?

Le prix de transfert est le prix fixé entre deux entités d'un même groupe pour rémunérer une livraison de biens ou une prestation de services de l'une au profit de l'autre.

En raison d'effets préjudiciables d'une manipulation de ces prix sur les intérêts des finances publiques, la plupart des Etats développés se sont dotés depuis un certain temps déjà, d'une législation sur les prix de transfert.

Le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE)<sup>7</sup> insiste également sur le principe de pleine concurrence qui doit caractériser les relations entre les entreprises liées.

Depuis la loi de finances pour 2010, le corpus juridique algérien de lutte contre les transferts indirects de bénéfices s'est sensiblement renforcé.

---

<sup>6</sup> Article 16 quater à 16 septimes du CDA.

<sup>7</sup> Article 9 du modèle de convention de l'OCDE.

Désormais, l'administration dispose d'armes redoutables qui lui permettent de remettre en cause le prix déclaré par les entreprises dépendantes<sup>8</sup> en présence d'une présomption de transfert indirect de bénéfices<sup>9</sup>. Tel serait le cas par exemple, en cas d'achat à des prix majorés ou de minoration du prix de vente.

En outre, elle met à la charge des contribuables relevant de la Direction des grandes entreprises, l'obligation de disposer d'une documentation justifiant sa politique de prix de transfert<sup>10</sup>. Le défaut de production de la documentation ou sa production incomplète dans le cadre du contrôle fiscal, dans un délai de 30 jours à compter de la mise en demeure établie par l'administration, entraîne la réintégration des bénéfices transférés, majorés d'une amende de 25%.

### **3.1 Le principe de pleine concurrence : une notion reconnue au niveau international mais qui reste d'application délicate**

Selon le modèle de l'OCDE, le prix de pleine concurrence devrait assurer une application des conditions de marché libre dans le cadre de transactions entre les sociétés appartenant à un même groupe.

Afin d'éclaircir le cadre légal, il nous semble important de rendre compte d'une part, des difficultés soulevées par le principe de pleine concurrence exprimé à la faveur de notion sous-jacente de la comparabilité (3.1.1), et d'autre part, de la tendance actuelle de l'application de nouvelles méthodes dites transactionnelles de bénéfice censées garantir le respect du principe de pleine concurrence (3.1.2).

#### **3.1.1 La comparabilité : pivot essentiel de l'application du principe de pleine concurrence**

D'une manière générale, l'approche retenue pour la définition du principe de pleine concurrence repose sur le concept versatile de la comparabilité.

Concrètement, il s'agit de comparer les prix d'une transaction liée avec le prix d'une transaction libre, c'est-à-dire entre parties non dépendantes juridiquement ou économiquement l'une de l'autre. A ce titre, les prix de transfert entre sociétés liées au sein des groupes internationaux doivent être fixés par application d'une méthode définie au préalable.

En tout état de cause, ces prix ne peuvent pas être considérés comme simplement négociés, à la différence des transactions entre sociétés indépendantes.

Au regard du principe de pleine concurrence, il est relevé l'évolution actuelle vers de nouvelles méthodes de détermination des prix de transfert fondées sur les bénéfices (3.1.2), au détriment des méthodes dites transactionnelles (3.1.3).

#### **3.1.2 Le déclin des méthodes traditionnelles**

Les méthodes mises en œuvre traditionnellement sont celles reconnues par l'OCDE dans ses principes directeurs en matière de prix de transfert<sup>11</sup>.

En l'espèce, il s'agit de la méthode du prix comparable sur le marché libre (plus connue sous le terme de CUP, « *uncontrolled Price Method* »), la méthode du prix de revente (plus connue sous le nom de

---

<sup>8</sup> La dépendance s'entend de la dépendance juridique et de fait.

<sup>9</sup> l'article 141 bis prévoit que « Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie et d'une entreprise exploitée hors d'Algérie et que, dans les deux cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait de ces conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise. Ces règles s'appliquent également aux entreprises liées exploitées en Algérie ».

<sup>10</sup> Articles 161 et 169 du Code des procédures fiscales.

<sup>11</sup> Principes directeurs des prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, publiés en juillet 1995 et ayant fait l'objet de modifications depuis.

« *Resale Price Method* ») et la méthode du prix de revient majoré (plus connue sous le nom de « *Cost Plus Method* »)<sup>12</sup>.

- **Méthode du prix comparable sur le marché libre**

Cependant, en pratique la méthode CUP pose des problèmes quant à sa mise en place. Techniquement, la méthode du prix comparable sur le marché consiste à identifier un prix de transfert par comparaison avec le prix d'une transaction entre sociétés indépendantes.

Concrètement, cela suppose la recherche de données comparables et l'accès à une banque d'informations à l'échelle internationale.

Les caractéristiques économiques des transactions devant être suffisamment similaires, la détermination des prix de pleine concurrence s'effectue sur la base de la comparaison transactionnelle et d'indices publics.

Ce faisant, il importe néanmoins de s'interroger sur l'efficacité de la méthode du prix comparable sur le marché libre en raison de difficultés diverses.

Les spécialistes les plus avertis recensent deux types de difficultés, celle de l'accès à l'information indispensable aux travaux de comparabilité et celle des ajustements à pratiquer.

La pratique démontre que les informations relatives aux transactions effectuées entre sociétés indépendantes opérant dans des conditions similaires aux transactions examinées sont le plus souvent confidentielles et restent hors de portée des administrations fiscales.

La situation n'est pas davantage facilitée s'agissant de comparables dits internes, c'est-à-dire au titre des transactions entre une entreprise contrôlée et une entreprise indépendante.

La très forte intégration des groupes (exemple de l'industrie pharmaceutique) laisse au cas de l'espèce peu de place à l'émergence de relations entre sociétés liées et sociétés interdépendantes ; ce qui est de nature à priver les administrations fiscales d'une réelle base de comparaison et accroît leur méfiance vis-à-vis de la panoplie de possibilités offertes aux groupes pour la manipulation des prix transactionnels avec les entreprises tierces.

L'autre difficulté non moins importante réside dans la mise en œuvre des ajustements des prix qui sont censés traduire les différences matérielles entre les transactions étudiées.

Il y a là vraisemblablement un travail d'analyse et de tri à effectuer, ce qui constitue un « potentiel nid à problèmes » entre les contribuables et l'administration fiscale.

Le second problème se manifeste dans la quantification des ajustements de manière à ce que le prix final soit le plus proche du prix de pleine concurrence.

- **Méthode du prix de revient minoré**

Particulièrement adaptée aux activités de distribution (sans transformation significative), la méthode du prix de revient minoré consiste à calculer la marge brute appropriée à retrancher du prix de revente par une entreprise associée à une entreprise indépendante du bien ou du service acheté à une autre entreprise associée.

A ce titre, le prix de transfert joue le rôle de la variable qui permet de calculer cette marge brute. A titre d'exemple, si une société de distribution B achète un produit à une société associée A spécialisée dans la fabrication de pièces détachées, et le revend à une entreprise indépendante pour 250, la méthode du prix de revente permettra de reconstituer le prix de vente de A et B, soit le prix de transfert.

Pour cela, il convient d'allouer une marge brute (par exemple 30% du chiffre d'affaires), cette dernière sera égale à  $250 \times 30\% = 75$ ; le prix de revente de A à B sera alors égal à  $250 - 75 = 185$  (montant qui permet à B de réaliser sa marge brute de 30%).

---

<sup>12</sup> Il est précisé pour autant que l'OCDE autorise comme nous l'aurons à le voir l'application d'autres méthodes sous réserve du respect du principe de pleine concurrence.

Il est évident que même si cette méthode présente, un tant soit peu, l'avantage d'exiger moins de comparables et d'ajustement corrélatifs que celle du CUP car elle s'appuie sur une donnée objective de pleine concurrence, qui est le prix de revente, elle nécessite néanmoins que soient menés des travaux de comparabilité et une étude des différences fonctionnelles.

Or, il est généralement prouvé qu'il est difficile de trouver des entreprises qui soient fonctionnellement suffisamment proches pour une utilisation efficace de la marge brute.

- **Méthode du prix de revient majoré**

Troisième méthode préconisée par l'OCDE, la méthode du prix de revient majoré consiste, comme son nom le laisse supposer, à retenir comme point de départ le prix de revient de l'entreprise et y ajouter une marge pour déterminer le prix de vente.

Selon la formulation de l'OCDE<sup>13</sup>, elle consiste « tout d'abord à déterminer, pour les biens (services) transférés à un acheteur apparenté, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. On ajoute ensuite une marge sur le prix de revient appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice compte tenu des fonctions exercées et des conditions de marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées ».

Si par exemple, le prix de revient d'un bien pour une société dénommée « E1 » est égal à 100 et la marge « normale » sur prix de revient est de 20 (coût de distribution et marge bénéficiaire), la société E1 devrait normalement facturer le produit  $100+20=120$ .

Les auteurs du rapport OCDE précisent, toutefois, qu'en raison de sa technicité élevée, cette procédure sera adaptée aux cas suivants : vente de produits semi-finis ; accords conclus entre les différentes entités d'un groupe international par l'utilisation d'installations communes, aménagements à long terme d'achat et de livraison au sein du groupe et sous-traitance.

De l'avis des spécialistes, la méthode du prix de revient majoré présente un certain nombre d'avantages qui peuvent être résumés comme suit :

- la marge brute qui doit résulter de transactions voisines peut être souvent similaire dans tout secteur d'activité, par exemple les appareils électroménagers, sans qu'il y ait besoin de déterminer une marge brute pour chaque type d'appareils.

Il est donc plus facile de trouver des données comparables que dans la méthode du CUP.

- la méthode du prix de revient majoré est particulièrement intéressante pour tenir compte des données géographiques particulières comme par exemple la faiblesse des salaires dans les pays en développement, ce qui permet de déterminer un bénéfice acceptable dans les pays de production<sup>14</sup>.
- son adaptation aux activités de prestations de services, contrairement à la méthode du prix de revient minoré. Il faut cependant rester très prudent et réservé sur cette affirmation compte tenu de la spécificité du régime des prestations de services<sup>15</sup> dont l'importance financière au sein des groupes internationaux ne cesse de placer cette catégorie de transactions au cœur des problématiques des prix de transfert.

La méthode du prix de revient majoré est pourtant loin d'être parfaite, son principal inconvénient réside en effet dans la détermination des coûts.

---

<sup>13</sup> Rapport OCDE, 1995, §2.32

<sup>14</sup>J.Shaffner, droit fiscal international, 2<sup>ème</sup> édition Promocultures, 2005, p.167

<sup>15</sup> Pour plus de précisions, voir G.Maitso, détermination des prix de transfert en l'absence de marché comparable, rapport général, cahiers de droit fiscal international, volume 77, Kluwer, 1992, p.97. Ce rapport fait suite aux travaux du congrès annuel de l'IFA de 1992 consacré à la détermination des prix de transfert en l'absence de marchés comparables.

Il est important de noter que les différences de méthodes comptables conduisent à des coûts différents, de même qu'il est relevé que les coûts indirects posent des problèmes particuliers.

### 3.1.3 Alternative aux méthodes transactionnelles de bénéfices

L'évolution actuelle des transactions vers une plus grande complexité avec le dépassement des activités classiques (circuits primaires de production-distribution) et la prolifération de celles portant sur les biens incorporels a sans nul doute contribué à mettre en relief l'inadaptation des méthodes traditionnelles.

A cette constatation, il faut également associer les critiques formulées par les différentes administrations fiscales quant à l'intérêt réel de reconstituer le prix d'une transaction.

En effet, il paraît assez logique que les administrations fiscales s'intéressent prioritairement au résultat imposable et non pas au prix d'une transaction car leur objectif final est bien évidemment celui de rechercher un bénéfice taxable.

En conséquence, l'OCDE autorise, en raison de la complexité des situations ou d'une qualité d'informations insuffisante, l'application de méthodes alternatives fondées sur les bénéfices (méthodes transactionnelles de bénéfices).

Sur ce point, le rapport de l'OCDE publié en juillet 1995 cite deux méthodes : la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle sur la marge nette.

- **Méthode du partage des bénéfices**

Cette méthode s'applique dans le cas où les transactions entre les entreprises liées sont tellement croisées et intenses qu'elles ne peuvent trouver nulle part ailleurs au point de comparaison avec le marché libre.

Selon les commentaires des l'OCDE « *la méthode du partage de bénéfices consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Ces bénéfices sont partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices et qui aurait été anticipée et reflétée dans un accord réalisé en pleine concurrence* ».

L'élimination de « *l'incidence sur les bénéfices, de conditions spéciales ou convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées (..) , en déterminant la répartition des bénéfices à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé, si elles avaient effectué la ou les transactions en question*<sup>16</sup> ».

En ce qui concerne les avantages supposés de cette méthode, il faut d'abord les rechercher dans son champ d'application, à savoir dans les transactions entre sociétés associées qui n'ont pas de comparables sur le marché libre, ce qui permet de disposer d'une méthode de substitution assez intéressante.

Ensuite, il est assez logique de constater que les résultats auxquels aboutit cette méthode sont en général proches de la réalité car l'analyse porte sur les deux parties à la transaction.

En revanche, cet avantage présente un inconvénient en soi dans le sens où il est difficile aussi bien pour les entreprises que pour les administrations fiscales, d'obtenir des informations fiables sur les entreprises étrangères associées ainsi que de disposer d'une documentation cohérente.

- **Méthode transactionnelle de la marge nette**

Cette méthode consiste à déterminer, à partir d'une base commune et appropriée, la marge nette réalisée au titre d'une transaction liée.

Cette méthode présente de larges similitudes avec la méthode du prix de revient majoré à la seule différence qu'elle porte sur les marges nettes au lieu des marges brutes.

La marge nette entre entreprises associées est à ce titre, comparée à celle que l'entreprise vérifiée aurait réalisée avec des tiers indépendants.

---

<sup>16</sup> Rapport OCDE, chapitre III, Bi.

En ce sens, cette méthode présente l'avantage que les marges nettes soient peu sensibles aux différences affectant les transactions et « *très tolérantes à l'égard des différences fonctionnelles entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre*<sup>17</sup> ».

Ce faisant, comme dans toute méthode, certains inconvénients rendent parfois son application difficile, il s'agit principalement des éléments suivants:

- la méthode transactionnelle de la marge nette au niveau de l'ensemble de l'entreprise ne peut s'appliquer si celle-ci effectue un très grand nombre de transactions associées. Son champ d'application est donc réduit à une seule entreprise associée ;
- l'influence de certains facteurs sur la marge nette qui n'ont pas d'incidences sur les prix ou les marges brutes (par exemple la qualité du management, conditions du marché) ;
- la difficulté de calculer la marge nette d'une manière cohérente. Il peut exister des différences de comptabilisation (par exemple en matière d'amortissements, provisions, réserves, évaluation des actifs incorporels) qu'il convient de bien cerner pour mesurer la marge nette.

Dans le même ordre d'idées, l'existence de différents indicateurs de profitabilité (profitabilité des actifs, profitabilité par rapport aux coûts engagés) exige un travail d'analyse très précis.

#### 4. Prix de transfert vs valeur en douane

Des similitudes peuvent être trouvées dans la mesure où ces deux notions souffrent de la même « suspicion »<sup>18</sup> d'anormalité de la valeur lorsqu'il s'agit de transactions effectuées entre entreprises liées.

Les méthodes de substitution utilisées pour l'évaluation de la valeur en douane, présentent à certains égards des traits communs avec les méthodes de fixation des prix de transfert préconisés par l'OCDE du fait de la consécration du principe de pleine concurrence.

En raison de la complexité et des problématiques supplémentaires induites par l'existence de deux normes différentes (norme fiscale et norme douanière), des travaux de réflexion sont menés au niveau international sur une potentielle convergence<sup>19</sup>.

Ce mouvement de convergence se traduisant par la reconnaissance par l'administration des douanes d'une valeur en douane justifiée par la documentation prix de transfert, sous réserve d'un certain nombre d'ajustements imposés par la loi douanière (déduction des remises et réduction de prix, prise en compte des frais supportés par l'acheteur, etc.).

#### 5. Conclusion

Le prix de transfert supporté par sa documentation peut être considéré comme une valeur transactionnelle à part entière, afin d'éviter les contradictions apparentes entre l'administration fiscale et les douanes tout en optimisant l'application de la réglementation en matière de contrôle des changes.

A l'évidence, la documentation des prix de transfert pourrait jouer un rôle important dans la justification de la valeur en douane, car reposant sur une analyse fonctionnelle et économique de la transaction.

---

<sup>18</sup> Xavier Daluzeau et Denis Redon, « Prix de transfert et valeur en douane », C'M'S' Bureau Francis Lefebvre France.

<sup>19</sup> A titre d'exemple, il est utile de se référer au « *policy statement* » publié par la Chambre de Commerce Internationale en février 2012.



**CMS Bureau Francis Lefebvre, 1-3 villa Emile Bergerat, 92522 Neuilly-sur-Seine Cedex, France**  
**T + 33 1 47 38 55 00 – info@cms-bfl.com – www.cms-bfl.com**

**CMS Bureau Francis Lefebvre** est membre de CMS, regroupement de 10 grands cabinets d'avocats européens indépendants offrant aux entreprises un éventail complet de services juridiques et fiscaux en Europe et dans le reste du monde. Fort de plus de 5000 collaborateurs, dont plus de 2800 avocats et 750 associés, CMS s'appuie sur 47 implantations dans le monde.

**Les cabinets membres de CMS sont :**

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italie);  
CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Espagne);  
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (France);  
CMS Cameron McKenna LLP (Royaume-Uni);  
CMS DeBacker SCRL/CVBA (Belgique);  
CMS Derks Star Busmann N.V. (Pays-Bas);  
CMS von Erlach Henrici Ltd (Suisse);  
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Allemagne);  
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Autriche) et  
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portugal).

**Implantations mondiales principales et secondaires des cabinets membres de CMS : Amsterdam, Berlin, Bruxelles, Lisbonne, Londres, Madrid, Paris, Rome, Vienne, Zurich, Aberdeen, Alger, Anvers, Barcelone, Belgrade, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dresde, Düsseldorf, Edimbourg, Francfort, Hambourg, Kiev, Leipzig, Ljubljana, Luxembourg, Lyon, Milan, Moscou, Munich, Pékin, Prague, Rio de Janeiro, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovie et Zagreb.**