



HAL
open science

**Les prix de transfert pratiqués par les entreprises
transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 :
‘Cas des droits de la propriété incorporelle’**

Magali Guimaraes de Freitas

► **To cite this version:**

Magali Guimaraes de Freitas. Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : ‘Cas des droits de la propriété incorporelle’. Droit. Université Paris-Est, 2010. Français. NNT : 2010PEST2004 . tel-00673607

HAL Id: tel-00673607

<https://theses.hal.science/tel-00673607>

Submitted on 23 Feb 2012

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.

ÉCOLE DOCTORALE UNIVERSITÉ **— PARIS-EST**
Organisations, Marchés, Institutions

***Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales
françaises et brésiliennes de 1994 à 2010
'Cas des droits de la propriété incorporelle'***

Thèse pour le doctorat en droit de l'Université Paris-Est

Présentée et soutenue publiquement le 18 novembre 2010

par

MAGALI GUIMARÃES DE FREITAS

Membres du Jury de Thèse :

Directeur de thèse :

Monsieur Alexandre Maitrot de la Motte

Professeur à l'Université ParisEst

Monsieur Jacques BUISSON

Professeur à l'Université Paris Descartes (Paris V)

Monsieur Benoit DELAUNAY

Professeur à l'Université de Poitiers

Monsieur Adilson RODRIGUES PIRES

Professeur à l'Université de l'Etat de Rio de Janeiro- RJ- UERJ

Monsieur Luis Eduardo SCHOUERI

Professeur à l'Université de São Paulo- USP

***Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales françaises et
brésiliennes entre 1994 et 2010
'Cas des droits de la propriété incorporelle'***

Résumé:

Les prix de transfert sont les prix auxquels les services, les biens corporels et les biens incorporels sont échangés entre parties ayant un lien de dépendance dans le cadre d'opérations transfrontalières. Les prix de transfert des transactions avec les droits de la propriété incorporelle adoptés par un groupe de parties ayant un lien de dépendance ont une incidence directe sur les bénéfices déclarés par chacune de ces parties dans leur pays respectif. Les dispositions législatives françaises et brésiliennes incorporent le principe de pleine concurrence, néanmoins de façon implicite. La question de savoir si un contribuable a respecté le principe de pleine concurrence est une question de fait devant être examinée dans chaque cas.

Mots-clefs : prix, intragroupe, contribuable, transaction, bien incorporel, principe de pleine concurrence, France, Brésil.

***Transfer pricing charged by the French and Brazilian companies between 1994 and 2008
'intangible property rights case1'***

Abstract: Transfer pricing are the prices to which services, the tangible property and intangibles are exchanged between parties with a link dependency in cross-border operations. The transfer pricing of the transactions with the intangible property rights adopted by a group of parties having a bond of dependence have a direct incidence on the benefit declared by each one as of these parts in their respective country. The French and Brazilian legislative measures incorporate the principle 'arms, however implicitly. The question of whether a taxpayer has respected the principle 'arms, however implicitly is a matter of fact to be examined in each case.

Keywords: price, intergroup, taxpayer, transaction, property intangible, principle 'arms length', France, Brazil.

SOMMAIRE

Introduction

PREMIÈRE PARTIE L'ETAT, L'ENTREPRISE INTERNATIONALE ET LA FIXATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

Titre I- Les contraintes pesant sur l'entreprise internationale

Chapitre 1. Le principe de pleine concurrence et les spécificités des droits de la propriété incorporelle

Chapitre 2. Les trajectoires stratégiques de l'entreprise

Titre II-. Les contraintes étatiques

Chapitre 1- Les contraintes juridiques

Chapitre 2- Les contraintes économiques

DEUXIÈME PARTIE LE CONTRÔLE DU PRIX DE TRANSFERT EN FRANCE ET AU BRÉSIL ET LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

Titre I. Les méthodes nationales de fixation de prix de transfert

Chapitre 1. Les méthodes de contrôle de prix de transfert proposées par l'OCDE

Chapitre 2. La méthode française

Chapitre 3. .Les méthodes brésiliennes

Titre II. La résolution conventionnelle des difficultés liées aux contrôles internes

Chapitre 1- La convention fiscale franco-brésilienne

Chapitre 2. L'exécution de la convention fiscale et les procédures prévues en cas de conflit

Conclusion

1. Introduction

L'économie mondiale apparaît en ce début de siècle dominée par un puissant phénomène d'intégration économique (développement des flux internationaux des produits et services, des capitaux, des investissements et des hommes) et par la mise en place d'un grand réseau d'information et de communication au plan mondial.

L'apparition de ce nouveau système au niveau mondial permet notamment aux entreprises d'atteindre à des nouvelles ressources, de nouveaux marchés et de nouvelles sources de financement.

L'internationalisation des entreprises et leur présence sur la scène concurrentielle mondiale ont connu une évolution prodigieuse ces vingt dernières années.

Une étude¹ portant sur 180 dirigeants et responsables de grandes entreprises constituée entre 1995 et 2002 a mis en évidence les cinq principales motivations stratégiques expliquant l'internationalisation des entreprises : le développement de nouveaux relais de croissance, une meilleure répartition des risques entre les pays, une réponse à la globalisation des marchés, l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise, l'accès à des environnements réglementaires et institutionnels plus favorables.

Le premier stade de développement à l'international correspond notamment aux politiques d'exportation. Ce type de politique s'inscrit dans une phase d'approche prudente et progressive au cours de laquelle l'entreprise limite son engagement à l'international sur quelques pays cibles avec des modes de présences peu impliquant sur le plan financier et organisationnel.

L'entreprise internationale, au niveau commercial, va s'appuyer sur sa seule force de vente (équipe commerciale) ou aura recours à l'expédition directe, ce qui lui permet de conserver le contrôle de l'activité.

L'entreprise internationale permet aussi par ses choix de développement d'assurer une certaine maîtrise en matière de coûts.

L'entreprise transnationale développe des stratégies multidomestiques, en s'attachant à organiser et contrôler des activités de production et de commerce à l'étranger par des filiales fondamentalement ancrées dans les systèmes économiques et politiques nationaux. L'entreprise transnationale s'appuie sur une organisation qui produit et vend dans des différents pays, sans qu'il existe pour autant de véritables liens économiques, industriels et commerciaux entre filiales de chacun des pays. Ce type d'entreprise va produire sur plusieurs marchés nationaux (et services) qui

¹ MEIER, Olivier. SCHIER, Guillaume. *Entreprises transnationales. Stratégie. Restructuration. Gouvernance*. Paris : DUNOD, 2005, P. 30.

seront adaptés à ces marchés étrangers. L'entreprise applique des stratégies distinctes pour chacun des marchés visés, chaque filiale disposant d'une réelle autonomie de décision production, distribution, activités de recherche et développement etc. La direction du groupe coordonne seulement le contrôle financier et le marketing et peut centraliser une partie de la recherche et développement et de la production.

L'étroitesse ou la saturation du marché domestique, le profil multiculturel de la clientèle, la variété et la diversité des attentes au niveau local, la forte influence des pouvoirs publics, les coûts élevés de transport et de communication, l'existence de nombreux facteurs de fragmentation des marchés (barrières politiques, administratives, culturelles) etc., sont les conditions favorables à une multinationalisation des activités.

Jean-Louis Mucchielli définit l'entreprise transnationale comme celle qui possède au moins un centre de production à l'étranger².

Dans une approche traditionnelle, si le critère retenu pour la définition de transnationale est le contrôle, la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) définit entreprise transnationale comme toute entreprise qui, indépendamment de sa forme juridique, exerce un contrôle direct ou indirect sur les actifs possédés par une ou plusieurs autres entreprises situées dans des pays différents de celui où cette entreprise a son siège social³.

L'approche traditionnelle de l'entreprise transnationale est centrée autour d'une définition conservatrice de la notion de contrôle d'une société mère sur ses filiales. Le contrôle peut être direct ou indirect⁴

Le contrôle indirect peut être exercé à travers deux ou plusieurs sociétés. La société A contrôle les sociétés B et C, dont les participations dans la société D, lorsque y rajoutées, assurent leur contrôle. Dans cette hypothèse, bien que les sociétés B et C, séparément, ne détiennent pas le contrôle de D, la société A la contrôle, indirectement.

Il existe également contrôle indirect lorsque les sociétés B et C, simultanément, contrôlent tant la bénéficiaire des redevances comme la personne que les paye. Ainsi, tant la bénéficiaire comme la société qui a payé les redevances sont sous contrôle commun, ce qui crée une situation où il est difficile, sinon impossible de déterminer si la transaction d'où résultent les redevances est nécessaire et normal.

Aujourd'hui la notion de transnationale est centrée sur l'idée de pouvoir de décision stratégique qui ne s'exprime pas nécessairement par le pouvoir financier, par un pourcentage d'action et les droits de vote qu'il

² *Apud.* MAZEROLLE, Fabrice. *Les firmes transnationales*. Paris : Vuiber, 2006, p. 3.

³ *Apud.* Id. *ibid.*

⁴ Lorsqu'il existe un contrôle indirect, les notions de filiale, de société affiliée et de succursale (entreprise sans autonomie juridique qui regroupe les établissements stables sans personnalité morale) ne sont pas seulement liées aux pourcentages de contrôle exercés par les entreprises parentes, mais aussi à des règles de consolidation intégrale.

confère, mais il s'exprime aussi par des relations entre entreprises d'un même réseau. On parle alors d'entreprise transnationale réseau.

Ainsi, si l'internationalisation des entreprises est un phénomène perçue dès le XIXème siècle avec l'approvisionnement en matières premières, aujourd'hui l'ampleur, l'intensité et la nature de ce développement constituent en soi une rupture aux logiques traditionnelles d'internationalisation.

En effet, aujourd'hui on assiste à une généralisation des transnationales traditionnelles, comme l'entreprise transnationale réseau.

En effet, le contrôle peut s'exercer de plusieurs forme, par exemple, les relations de sous-traitance internationale, les partenariats, internationaux d'entreprise, la franchise internationales, la production internationale sous licence, les contrats de gestion et de fourniture d'équipements clé en main et les accords de partage de production et de transfert de technologie.

Si l'on intègre ces autres formes de multinationalisation, l'entreprise transnationale devient davantage un réseau dense en son centre et qui se dilue progressivement dans son environnement économique mondial au fur et à mesure que l'on s'approche de ses frontières. L'entreprise réseau est en relation avec ses filiales⁵, les sociétés affiliées⁶.

Dans l'actuel contexte économique les entreprises cherchent sa croissance externe en s'appuyant sur leur marque, leur technologie et leur taille.

L'externalisation internationale se distingue de la production captive. La production captive, appellation utilisée par la CNUCED pour désigner une production⁷ réalisée en interne par une filiale, une entreprise affiliée ou une succursale étrangère répond à une logique d'internalisation. La sous-traitance ou la production sous licence répond à une logique d'externalisation des activités.

Les principales formes d'externalisation sont la sous-traitance⁸ (off-shore), production internationale sous licence, à laquelle s'ajoute l'exploitation d'un ou plusieurs brevets qui peuvent être fournis par d'autres entreprises que

⁵ La société mère contrôle plus de 50% des droits de vote d'une entreprise étrangère constituée en société, donc dotée d'une autonomie juridique.

⁶ La société mère contrôle plus de 10% mais moins de 50% d'une entreprise étrangère constituée en société, donc dotée d'une autonomie juridique.

⁷ Le processus de production ne concerne pas seulement des produits mais également des services. Ainsi on doit considérer les filiales ou succursales non seulement les unités qui produisent des biens matériels, mais aussi celles qui produisent des biens immatériels ou incorporels (services).

⁸ La sous-traitance désigne la relation de production entre une entreprise appelée donneur d'ordre et une autre entreprise appelée sous-traitante (ou preneur d'ordre). Il peut s'agir de conception, de transformation, de fabrication, de constructions etc. Les services peuvent aussi faire l'objet de sous-traitance, par exemple, études de projets, comptabilité, recherche et développement, conseils juridiques etc. La sous-traitance internationale prend aussi plusieurs formes : production internationale sous la marque du donneur d'ordre, production internationale sous licence où le sous- traitant utilise un ou plusieurs brevets de l'entreprise donneur d'ordre.

l'entreprise donneur d'ordre ; franchise internationale, qui est un système de commercialisation qui se fonde sur une collaboration interentreprises

Depuis les années 80 on assiste à une internationalisation croissante de tous les aspects de la vie économique : marchés de biens et services, systèmes financiers, entreprises, technologie et concurrence.

Les entreprises transnationales sont les acteurs principaux de cette internationalisation, dans la mesure où sont elles qui propagent des investissements directs et du progrès technique dans le monde.

Cette évolution est particulièrement liée à la diffusion des technologies de l'information, à la baisse des coûts de transports internationaux, au recul des contraintes gouvernementales, au progrès de la dérégulation, à la saturation de la demande des pays de la Triade⁹ et à l'apparition d'un cycle international de vie des produits où le savoir faire technologique se révèle inégalement réparti entre les différents marchés.

Sous l'influence de ces différents facteurs les entreprises contribuent à une mondialisation croissante des échanges économiques et financiers.

L'entreprise mondiale est celle qui cherche à unifier au niveau mondial un produit et qui va confier à chaque filiale la fabrication d'un composant particulier du produit fini.

Une entreprise qui met en œuvre une stratégie globale organise donc les opérations tout au long de la chaîne d'activités, en vue de maximiser leur rentabilité.

Ainsi, aujourd'hui sous influence de la mondialisation et la tendance aux regroupements régionaux des Etats (UE, MERCOSUL etc.), des entreprises conduisent les études à porter leur attention sur le stade ultime du développement international, avec les stratégies de globalisation.

L'exigence d'externalisation a provoqué plusieurs opérations de concentration et de rachat d'entreprises depuis la fin des années 1990, ayant pour conséquence un traitement comptable de plus en plus complexe des opérations de regroupement.

Parmi les éléments les plus difficiles à cerner et donc à intégrer lors de la consolidation, figurent la valeur des droits de la propriété incorporelle cédée ou licencié pour l'exploitation du brevet ou de la marque qui de par leur nature posent déjà un certain nombre de problèmes en matière d'identification et d'évaluation.

⁹ Le terme Triade indique l'ensemble des trois régions qui dominent l'économie mondiale et la conduite de la politique internationale, c'est-à-dire, l'Amérique du Nord (États-Unis et Canada), l'Europe occidentale (Union européenne + Norvège + Suisse) et l'Asie-Pacifique (Japon et Corée du Sud) avec 3 pôles dominants: les États-Unis, l'Union Européenne et le Japon.

Si l'on prend l'exemple d'un produit, la création de valeur commence avec la recherche-développement, se poursuit avec la production matérielle des composants, leur assemblage, les diverses opérations éventuelles de conditionnement et de manutention, le transport, le marketing, la commercialisation et le service après-vente.

Les investissements immatériels dans les économies des pays développés depuis le début des années 1980 ont clairement montré que l'enjeu essentiel pour les entreprises ne porte plus sur les seuls actifs matériels mais aussi sur leurs parts de marché et leurs marques.

Ainsi, ce sont la notoriété, l'image de marque, la confiance et la réputation, meilleurs garants de revenus futurs, qui justifient les prix d'acquisition payés.

A partir de 1993, avec le fonctionnement du marché commun européen prévu dans le Traité de Rome et relancé par l'acte Unique de 1986¹⁰, les entreprises européennes ont cherché leur spécialisation dans la production de ses biens¹¹, en vue d'une meilleure insertion dans la division internationale du travail¹². Le rapport Cechini¹³ sur les coûts de la non-Europe, publié en 1988 prouve que l'intégration économique peut diminuer non seulement les coûts directs supportés par els consommateurs, par la suppression des barrières physiques et fiscales dans les frontière entre les pays membres et des barrières techniques à l'intérieur de chaque pays, mais aussi les coûts indus par les marchés plus petits. Cette basse de coûts est vérifiée à travers l'économie d'échelle¹⁴ ou de dimension et de la concurrence.

La création du marché unique de 1993 a favorisé l'augmentation optimale des entreprises dans plusieurs secteurs liées aux dépenses publiques (énergie, télécommunications, matériel de transport etc.). Cette croissance est à l'origine de rendements croissants qui se traduisent par les basses des prix qui favorisent les consommateurs.

D'autre part, l'élargissement accentué des marchés a légitimé la croissance des entreprises dans différentes activités, en ouvrant, ainsi, la voie à la réduction de ses coûts de production par l'augmentation de la productivité et

¹⁰ Le marche commun européen a été relancé par la politique de relance de l'Europe Sociale afin d'application des quatre libertés fondamentales la libre circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes.

¹¹ REDOR, Dominique. *Economie Européenne*. Paris : éd. Hachette, 1999, p.23.

¹² HERSCHTEL, Marie-Louise. *L'Economie de l'Union Européenne*. 2ed. Paris : Masson et Armand Colin Éditeurs, 1997, p. 2.

¹³ Id. Ibid.

¹⁴ Echelle signifie la taille de l'entreprise mesurée par sa production. En économie, lorsqu'on parle d'économie d'échelle, l'on se rapporte à la question de production de l'entreprise. L'économie d'échelle est croissante lorsque tous les facteurs (capital et travail) varient simultanément dans la même proportion. Lorsque le coût par unité (ou coût moyen) diminue ou augmente lorsque augmente la production, ceci signifie que l'entreprise doit utiliser plus ou moins facteurs de production par unité de produit lorsque la production augmente. Il s'agit d'une question sur les méthodes plus efficaces de production.

de la compétitivité : il existe une meilleure répartition des coûts fixes¹⁵ proportionnée par l'augmentation des unités de production et par l'augmentation de séries de production. De la même façon, les capitaux ont eu un meilleur accès aux marchés, l'organisation du processus de production est plus efficiente et l'accès aux économies externes¹⁶, dans le cas d'entreprises liées, à travers le transfert de technologie, par exemple, a évolué étant donné son efficience.

Dans une analyse traditionnelle des structures de marché, le régime de concurrence pure et parfaite, dans lequel les entreprises n'ont pas, individuellement, une influence dans la formation des prix¹⁷ (elles sont '*price taker*')¹⁸, le prix tend à atteindre son minimum, au juste point où le coût moyen est minimum, ce qui est favorable à l'économie. Un prix plus élevé provoque un profit pécuniaire plus grand, et un prix plus bas, à son tour, provoque un profit moindre.

Néanmoins, l'analyse de l'économie dans le contexte de la théorie de la concurrence pure et parfaite est en contradiction avec la réalité de compétition entre entreprises, laquelle présuppose qu'une entreprise doit s'imposer par les coûts bas, par les prix bas et par les inventions ce qui va augmenter sa part dans le marché, et en dernière analyse, son pouvoir de marché.

Lorsqu'il existe des fortes économies d'échelle et lorsque la petite entreprise produit à un coût supérieur à celui d'une grande entreprise, le monopole qui est un monopole naturel¹⁹ et propre d'une économie en concurrence imparfaite est générateur d'efficience.

¹⁵ Les coûts fixes par une entreprise représentent les coûts de ses facteurs fixes et ne dépendent pas, au moins dans une courte période, du niveau de production. Ce sont fixes les coûts tels que les dépenses avec matières premières, les dépenses avec du personnel, les dépenses avec des loyers etc.

¹⁶ C'est l'anglais Alfred Marshall qui a développé dans les années 20 la notion d' 'économies d'échelles externes' pour désigner tout ce qui peut expliquer une hausse de productivité et qui réside en dehors du champ d'action d'une entreprise particulière. La notion d'économies externes est l'ancêtre du concept moderne d'externalité, et plus précisément des 'externalités en réseau'. Aujourd'hui, dans les marchés liés aux technologies de l'information, les rendements croissants viennent non seulement des efforts de gestion propres de l'entreprise (ce que Marshall appelait les économies internes), mais encore et surtout de l'extension gigantesque de la demande, laquelle est facilitée par l'existence de réseaux.

¹⁷ L'on adopte la pensée de Thierry de Montbrial et Emmanuelle Fauchart: « *le prix constitue l'information à partir de laquelle les consommateurs déterminent la quantité demandée et les offreurs la quantité produite* ». (*Introduction à l'économie. Microéconomie. Macroéconomie*. Paris : Dunod, 1999, p. 145). Dans une économie où la concurrence est parfaite, le prix est fixé en vertu de la confrontation entre les offres et les demandes individuelles. Dans le marché il y aura un prix d'équilibre correspondant à l'identique quantité de produit offerte et demandée. Si le prix du marché est différent du prix d'équilibre, il est probable que le prix de marché s'approchera du prix d'équilibre. La fixation par le gouvernement d'un prix minimum à un niveau différent de celui qui représente l'équilibre dans le but d'assurer les rendements des producteurs aboutira à une production excédentaire ; la fixation d'un prix maximum dans le but d'assurer les prix bas aux consommateurs aboutira le manque du produit. Ainsi, dans les conditions de concurrence parfaite le mécanisme de la loi d'offre et de la demande, en tant que mécanisme de formation du prix de marché, produit une situation favorable.

¹⁸ FAUGÈRE-Jean Pierre. *Economie Européenne*. Paris : Presses de Sciences Po et Dalloz, 1999, p. 107.

¹⁹ Selon Thierry de Montbrial ET Emmanuelle Fauchart, une entreprise se trouve dans une situation de monopole naturel lorsque les coûts de production de l'activité sont constitués des coûts fixes initialement très élevés et des coûts marginaux très faibles. Lorsqu'une entreprise est dans une situation de monopole

Ainsi, dans les industries où le coût d'entrée dans un marché et les économies d'échelles sont élevés, comme par exemple, dans l'industrie aérospatiale, le prix du monopole peut être inférieur à celui qui résultait d'une concurrence entre des petites entreprises inefficientes.

Internationalisation, multinationalisation, transnationalisation et globalisation des entreprises sont des notions concernant la stratégie de déploiement international des entreprises aux 19^e et 20^e siècles.

Ces notions méritent d'être définies au préalable pour la compréhension de l'insertion des entreprises dans l'économie internationale.

Internationalisation peut être entendue simplement comme l'ouverture des entreprises sur les marchés internationaux. L'internationalisation des entreprises est liée à la diffusion de technologie de l'information, à la baisse des coûts de transports internationaux, au recul des contraintes gouvernementales et au progrès de la dérégulation.

L'internationalisation de l'économie et des entreprises traduit la croissance des échanges de matières premières, de produits, de services, d'argent, d'idées et explique la circulation de la population entre des entités nationales et sous le contrôle quasi absolu des autorités nationales (moyens monétaires, impôts, taxes, politique fiscale, marché d'approvisionnement public, normes. L'internationalisation relève que l'échange et l'investissement international se fondent sur des critères de complémentarité.

La transnationalisation (multinationalisation) a une logique de déploiement multiterritorial qui conduit aux établissements par les entreprises des filiales dans d'autres pays et implique le transfert (délocalisation) d'une économie à l'autre de capitaux, de technologie et de main d'œuvre.

L'internationalisation et la transnationalisation sont les mécanismes de la mondialisation. Les entreprises transnationales passent à adopter les stratégies de localisation globale fusionnant la stratégie de marché et les stratégies de rationalisation de la production en s'appuyant sur une optimisation mondiale des ressources, c'est-à-dire les entreprises transnationales passent à privilégier le phénomène d'intégration à l'échelle mondiale (coordination et contrôle), alors qu'avant les transnationales étaient préoccupées plus par le contrôle de l'activité économique dans plusieurs pays.

naturel, il est souhaitable qu'une seule entreprise produise toute la quantité offerte, car le coût moyen décroît avec une quantité cumulée produite : plus une entreprise produit, plus les coûts fixes sont répartis par une grande masse de produits. Le coût moyen d'une entreprise individuel sera réduit à un niveau tel que seulement cette entreprise pourra produire la quantité totale vendue à un coût moyen inférieur à celui des autres entreprises. Cette situation de monopole naturel est perçue lorsque l'activité requiert des grands équipements, comme par exemple la production et la distribution d'électricité. Une activité peut cesser d'être monopole naturel suite à des évolutions technologiques, par exemple, dans l'industrie téléphonique. Montbrial, Thierry de. FAUCHART, Emmanuelle. *Introduction à l'économie. Microéconomie. Macroéconomie.* Paris : Dunod, 1999, p. 175, 176.

La mondialisation se réalise selon une logique qui dépasse celle du système inter-étatique pour s'effectuer selon la logique de réseaux transnationaux.

La mondialisation suppose que les entreprises gèrent les stratégies d'internationalisation afin de conquérir des parts de marché.

La multinationalisation (transnationalisation) s'est consacrée par le biais de l'expédition de filiales ou de rente et de services d'unités à l'étranger, tout en conservant la base des activités de l'entreprise dans le pays d'origine.

La nouvelle théorie du commerce internationale affirme que les échanges sont dans une large mesure tirés par les économies d'échelle plutôt que les avantages comparatifs et que les marchés internationaux sont généralement en situation de concurrence imparfaite.

Les résultats d'une politique commerciale dans les branches où la concurrence n'est pas parfait dépendront notamment de la coopération ou non-coopération entre les entreprises ou alors du fait que la concurrence se fait sur les prix ou sur les produits.

Les rendements croissants sont à l'origine d'une grande partie des échanges et beaucoup de marchés internationaux sont soumis à une concurrence imparfaite.

Le marché réel, marqué par certaines imperfections, par exemple, l'économie d'échelle et l'invention, est plus favorable à la concentration²⁰ et à la protection des droits de propriété : si les droits de propriété des inventeurs ne sont pas suffisamment protégés par la loi, l'inventeur d'un produit ou d'une technologie n'aura pas d'intérêt à diffuser son innovation, car il pourra subir, par exemple, des préjudices causés par la contrefaçon.

Ainsi, l'actuelle économie est aussi imparfaite et admet la nécessaire d'intervention de l'Etat.

Il y a des critiques du nouvel interventionnisme de l'Etat. L'une de ces critiques suggère qu'il est impossible de formuler une politique interventionniste utile en raison des difficultés pratiques rencontrées lors de la modélisation des marchés imparfaits.

Une deuxième critique suggère que tous les bénéfices de l'intervention seront utilisés de manière inutile ou de façon désordonnée par la pénétration sur le marché d'entreprises cherchant à profiter de la rente. Une autre critique suggère que les problèmes d'équilibre général augmentent nettement les difficultés pratiques lorsqu'il s'agit de formuler concrètement une

²⁰ Selon Jean-Pierre Faugère, Il existe ici une contradiction de l'économie : la concentration permet la rationalisation de la production et l'acquisition d'une taille favorable, mais, d'autre part, la concentration étrangle la concurrence en maintenant les prix à un niveau élevé et en inhibant l'innovation d'un produit ou d'une technologie. Cf. Montbrial, Thierry de. FAUCHART, Emmanuelle. *Op.cit.*, p. 108.

politique commerciale interventionniste et que la probabilité pour que ces décisions fassent plus de bien que de mal est tout à fait incertaine.

Néanmoins, l'intervention étatique est justifiée, notamment lorsque on se dépare avec une exploitation abusive d'une ou plusieurs entreprises d'une position dominante dans le marché. Les conceptions contemporaines de la concurrence tiennent compte de la nécessaire condamnation des pratiques déloyales et des abus de position dominante, ce qui réduit la concurrence des marchés et nie le bien-être du consommateur et la promotion de l'invention d'un produit ou d'une technologie qui est, en même temps, motivée par la recherche de revenus et se traduit, effectivement, par revenu de monopole, en cas de succès.

A l'heure actuelle plus de 50% du commerce international est réalisée au sein des groupes transnationaux en révélant, ainsi, des transactions intragroupes²¹. Dans ces transactions les bénéfices peuvent circuler de deux manières :

1. appréhension des revenus des exploitations directes (succursales) ;
2. appréhension des revenus des exploitations indirectes (filiales)²².

²¹ RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco. *Les prix de transfert*. Paris : Maxima, 1998, p.10.

²² Rubens Requião souligne que "établissement principal ou maison-mère est celui où se trouve la direction de l'entreprise, où effectivement l'entrepreneur agit dans le commandement de ses affaires, d'où émanent ses ordres et ses instructions, où se procèdent des opérations commerciales et financières d'un plus grand volume et masse. Dans cet établissement se comptabilisent ses comptes car il s'agit du centre des décisions ». Cf. REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. São Paulo : Saraiva, 1976, p. 167, 169. En opposition aux maisons-mères on a les filiales, en droit interne français et qui correspondent aux subsidiaires en droit brésilien. Au Brésil, la subsidiaire ne se confond pas avec la filiale. Subsidiaire est une personne morale dotée de personnalité juridique propre. Il s'agit d'une entreprise constituée et qui agit au Brésil en tant que personne morale. Elle n'a pas la représentation de sa maison mère à l'étranger, sauf si elle a une procuration. La subsidiaire, au Brésil, ne représente pas la maison mère. La filiale, au Brésil, n'a pas de personnalité juridique et a des pouvoirs de représentation de l'entreprise étrangère. La subsidiaire, au Brésil, ou la filiale, en France, correspond à l'établissement secondaire, situé dans un lieu distinct de celui de l'établissement principal qui a une certaine autonomie administrative et dont la direction a la faculté de décider et d'opérer avec certaine liberté, même si elle reçoit des orientations et est dirigée par la maison mère. Le terme filiale est employé au Brésil pour désigner ce que l'on appelle de succursale en France, c'est-à-dire, un établissement qui représente la maison mère – l'établissement principal -, mais sans pouvoir de délibérer, mais qui peut pratiquer des actes qui ont de validité dans le monde juridique et qui obligent l'organisation comme un tout car cet établissement a un pouvoir de représentation ou un mandat de la maison mère, ce qui explique que la subsidiaire – ou filiale du Brésil – doit adopter la même dénomination de la maison mère. Alberto Xavier fait la distinction des terminologies en expliquant que filiale est la terminologie employée dans les pays européens et qui en droit interne brésilien la terminologie se identifie à la succursale. L'OCDE ne considère pas, en principe, une société subsidiaire un établissement stable (paragraphe 7, article 5, Convention modèle de l'OCDE), sauf le cas d'une société qui agit effectivement en tant que représentant dépendant, c'est-à-dire, lorsque la société conclut des contrats de droit privé au nom de la maison-mère, laquelle sera imposée par les rendements qui à cette dernière sont imputables. Dans ce cas, l'imposition sera de la maison-mère et non de la subsidiaire. Au Brésil, le décret n. 55.762 de 1965 qui régleme la Loi n. 4506 de 1964 qui discipline l'impôt sur le revenu, définit 'subsidiaire', aux fins du décret et aux fins d'interdire le transfert de redevances entre subsidiaire brésilienne et la maison-mère étrangère, comme la personne morale située dans le pays dont le capital avec droit de vote d'au moins 50%, appartient, directe ou indirectement, à l'entreprise dont le siège social est à l'étranger. L'expression succursale est utilisée pour les dépendances de sociétés étrangères et c'est ce que l'on appelle au Brésil de filiale. (Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributação das operações internacionais*, 4 ed. Rio de Janeiro : éd. Forense, 1995, p. 459.

Ces transactions constituent une source optimale de recette pour l'Etat, car les prix des biens, des droits ou des services dans ces transactions internationales sont fixés en comparaison avec le prix de marché au prix de pleine concurrence. Ainsi, les entreprises transnationales sont des victimes de plusieurs impositions, étant donné que les normes et pratiques adoptées au Brésil divergent des celles adoptées par l'administration fiscale en France.

Pour les administrations fiscales, les prix de transfert pratiqués entre sociétés économiquement liées touchent la récolte fiscale des pays concernés. De ce fait, les règles adoptées objectivent éviter l'évasion fiscales.

Toute problématique des prix de transfert présuppose l'existence d'un intérêt de groupe qui transcende l'intérêt des parties en cause. En France, l'existence de cet intérêt se traduit par la relation de dépendance entre les entreprises. Si cette relation n'existe pas, les entreprises sont indépendantes et aucun problème de prix de transfert ne se présentera. Toutefois, au Brésil, cette relation de dépendance n'est pas condition pour que le problème de prix de transfert se présente.

L'abordage économique des prix de transfert est notamment comparatif, en se référant au prix de marché afin de justifier les prix de transfert que l'entreprise pratique. Les procédures fiscales, fondées sur les relations économiques sont complexes et reposent sur l'analyse économique de l'entreprise, sur l'examen des responsabilités, sur l'examen des actifs utilisés par les différentes entreprises, sur l'analyse des conventions internationales signées et sur l'analyse des marchés où opère le groupe.

La rapide croissance des investissements directs a posé des questionnements au sujet des stratégies fiscales des entreprises transnationales. Si les pays importateurs de capital concèdent des exonérations fiscales afin d'atteindre plus d'investissements, les pays exportateurs de capitaux²³, comme la France, établissent des limitations aux impositions des bénéficiaires. Le résultat a été l'apparition d'une industrie internationale d'optimisation fiscale qui aide les entreprises transnationales à maximiser leurs bénéfices à travers l'évasion fiscale, par la manipulation des prix de transfert.

Ainsi, si d'un côté, les pays en développement souhaitent imposer rudement les bénéficiaires dans son territoire, d'un autre côté les entreprises étrangères souhaitent obtenir une compensation par les risques supportés en raison des investissements de capitaux dans le pays.

Etant donné la variation de la charge fiscale, en France et au Brésil, soit par la différenciation des respectifs systèmes fiscaux, soit par la conformation des respectifs systèmes fiscaux, les entreprises peuvent avoir une forte incitation dans le choix de l'allocation de recettes et dépenses entre ses filiales implantées à l'étranger. Il peut avoir donc un risque de double imposition : par l'Etat d'origine et par l'Etat de la source du revenu. Dans ce

²³ Lors'un pays exporte des biens intensifs en capital et importe des biens intensifs en travail, il exporte indirectement du capital dont il dispose en abondance relative, et importe du travail, qui lui fait relativement défaut.

cas, s'il existe en droit interne un système d'élimination des doubles impositions, par exemple, un système généralisé de crédit pour impôt étranger, la convention fiscale apportera moins aux entreprises.

Toutefois, s'il n'existe pas de système de droit interne pour l'élimination des doubles impositions la convention fiscale se révèle extrêmement importante.

En effet, si les modalités d'impositions relèvent de l'entière souveraineté fiscale des Etats concernés, l'Etat à qui est attribué le droit d'imposer un revenu est imposé conformément à sa législation interne, dans tous ses aspects (assiette, taux etc.). De ce fait, en absence de convention fiscale les doubles impositions ne seront pas éliminées.

Si deux entreprises sont situées dans deux Etats distincts, la relation internationale est établie et si aucune convention n'est en vigueur, chaque pays conserve le droit d'appliquer ses propres règles, avec un risque de double imposition.

Ainsi, les conventions fiscales ont pour objet la répartition des droits d'imposer entre deux Etats.

S'il existe un système de droit interne pour l'élimination des doubles impositions, une convention fiscale a moins d'importance.

Un modèle de convention a été élaboré par l'OCDE (1992) qui constitue un outil de référence pour les négociateurs de conventions. La convention applicable est déterminée selon les éléments suivants : l'Etat de source du produit ou de l'exercice d'une activité, et l'Etat de résidence du bénéficiaire du produit.

En tout état de cause, si une convention lie les deux Etats, il faut poursuivre la méthodologie suivante.

Première étape, il faut déterminer l'Etat A de la source du revenu/produit ou d'exercice de l'activité.

Deuxième étape, il faut déterminer l'Etat B de la résidence du bénéficiaire du produit ou de la personne exerçant l'activité.

Troisième étape il faut déterminer l'Etat auquel est attribué le droit d'imposer en vérifiant les définitions prévues par chaque convention (impôts visés, catégories de revenus, résidence du bénéficiaire, source du revenu etc.), car il peut s'agir d'un droit exclusif d'imposer ou d'un partage d'imposition.

Quatrième étape, il faut déterminer le mode d'assujettissement à l'impôt dans l'Etat bénéficiaire du droit d'imposer. Il faut donc quitter la convention et retourner au droit interne de l'Etat titulaire du droit d'imposer car il s'agit d'un problème de droit interne. Un crédit d'impôt pour l'impôt payé dans l'Etat de source sera accordé, si le droit d'imposer est partagé (et selon les Etats si la convention le prévoit).

Le crédit d'impôt diminuera la charge fiscale global de l'entreprise transnationale.

L'allocation de dépenses et de recettes de l'entreprise transnationale et ses filiales peuvent se réaliser à travers les prix de transfert artificiels entre les membres du groupe en sous ou super facturant la valeur de la transaction.

Selon la définition de l'OCDE, les prix de transfert sont « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associés* ».

Lorsqu'elles sont correctement documentées ou réalisées dans le cadre d'accords préalables de prix, les stratégies de prix de transfert peuvent se révéler très rentables pour les entreprises transnationales. On parle alors d'optimisation fiscale à l'échelle internationale.

La question de prix de transfert se pose quand il faut établir des relations commerciales entre filiales d'un même groupe. Par exemple, une filiale A qui fabrique un composant et qui vend à une filiale B qui utilise ce composant dans un processus d'assemblage. Le prix de vente du composant est fixé entre les filiales et il est appelé prix de cession interne ou prix de transfert.

Etant donné qu'une entreprise efficiente est une entreprise dans laquelle l'allocation des ressources aboutit à la maximisation du bénéfice (profit), le prix de transfert doit être fixé de telle manière que le bénéfice consolidé de entreprise, c'est-à-dire, le bénéfice réalisé par l'ensemble du groupe²⁴ soit maximum. On souligne que le problème fondamental de l'entreprise consiste à choisir le prix du produit final qui maximise son bénéfice. En situation de concurrence parfaite, le prix est théoriquement fixé par le marché et s'impose comme une donnée exogène à l'entreprise, qui ne fait que choisir la quantité qui maximise son bénéfice. Néanmoins, lorsqu'il existe un élément de différenciation, l'entreprise conserve un pouvoir de monopole et, par conséquent, elle choisit son prix comme un monopole.

Pour ces entreprises, il est raisonnable qu'elles réalisent ses bénéfices dans le pays où elles sont implantées mais, en revanche, elles croient que la légitimité des bénéfices supportés par ses capitaux est dans la répartition des bénéfices réalisées.

Lorsque deux filiales sont situées dans des pays différents, le taux d'imposition des bénéfices ne sera pas, règle générale, le même pour chaque filiale, ce qui constitue une incitation à fixer le prix de transfert de manière à ce que le bénéfice soit maximum dans la filiale la moins imposée et minimum dans la filiale la plus imposée.

²⁴ On distingue Le bénéfice consolidé avant l'impôt et le bénéfice consolidé après l'impôt. Le bénéfice consolidé avant l'impôt est égal à la somme des bénéfices avant l'impôt des toutes les entités de la société (maison mère et toutes les filiales). Le bénéfice consolidé du groupe après l'impôt est égal à la somme des bénéfices après impôts de toutes les entités du groupe (maison mère et toutes les filiales).

Lorsque les entreprises étrangères se proposent à investir dans un pays en développement, elles souhaitent des garanties à ses capitaux anticipés. Règle générale, les garanties demandées sont d'ordre fiscale. En ce sens, le pays étranger demandera qu'une partie de ses recettes fiscales soit affectée au financement des prêts accordés entre eux. Ainsi, l'imposition peut favoriser des investissements des capitaux étrangers²⁵.

En tout état de cause, la compétition internationale par l'entrée d'investissement établie la guerre fiscale entre les gouvernements par la diminution d'impôts à des niveaux chaque fois plus bas comme forme d'attirer les investissements des entreprises transnationales. Ce pouvoir politique des entreprises transnationales apporte, par conséquent, la flexibilisation des normes fiscales à leur faveur et l'utilisation des pays afin de promouvoir des transactions qui tendent à diminuer leur charge fiscale, notamment, à travers la canalisation de bénéfices vers les unités qui y sont implantées, moyennant le transfert de biens incorporels de difficiles monitorages.

En effet, l'actuel contrôle de flux entre les frontières douanières a été mis en œuvre pour la vérification du commerce des biens corporels passibles de contrôle physique, avec des opérations réalisées par entreprises indépendantes qui pratiquent des prix de marché.

Au Brésil, dans un premier temps, les prix de transfert prétendaient éviter les guerres fiscales entre pays et qui pourraient modifier l'allocation internationale des ressources et le flux de commerce. Les entreprises transnationales (transnationales) sont alors devenues les cibles communes des différents pays.

Dans un deuxième temps, l'adoption au Brésil du prix de transfert a eu pour but d'éviter l'évasion fiscale en tenant compte des prix qui seraient pratiqués dans des marchés sans interférence. En ce sens, la manipulation de prix est réalisée lors du transfert de biens, droits ou services entre entreprises liées²⁶ et se caractérise tant par l'augmentation de coûts d'acquisition des biens, droit ou services dans les pays où l'imposition est élevée, comme par l'augmentation de ses prix de vente dans les pays où l'imposition est basse, ceci en concentrant les bénéfices de l'opération dans ces pays. Dans ce contexte, le prix de transfert est utilisé afin de réaliser le transfert de bénéfices de la filiale vers la société-mère à l'étranger, moyennant la sous facturation de biens, droits ou services que la filiale exporte à sa société-mère. C'est dans le bas coût des biens, droits ou services où le transfert de bénéfices se cache, libre d'imposition spécifique.

La question de la fixation des prix de transfert se pose lorsqu'il faut établir des relations commerciales entre filiales d'un même groupe, par exemple entre une filiale qui fabrique (filiale de production) un composant et qui le vend à une autre filiale qui utilise ce composant dans un processus d'assemblage. Le

²⁵ BARRIÈRE, Alain. *Structure fiscale et développement économique*. Lisboa : Centro de Estudos de Estatística Económica, 1962, p. 33-58.

²⁶ Au Brésil, la législation de prix de transfert utilise l'expression 'entreprise liée' au lieu de l'expression utilisée par l'OCDE 'entreprise associée ».

prix de vente du composant fixé entre les filiales. Le problème fondamental de l'entreprise consiste à choisir le prix du produit final qui maximise son bénéfice.

On parle de prix de transfert pour qualifier les prix de vente interne entre filiales au sein d'un même groupe. Ces ventes internes peuvent concerner la vente de produits manufacturés, la vente de prestation de services, la rémunération de licence d'utilisation de royalties, la location d'immeubles, le versement d'intérêts sur les prêts intragroupe.

Les disparités fiscales entre pays expliquent l'importance pour les entreprises transnationales de la fixation des prix de transfert : en augmentant ou en diminuant le prix de vente d'un bien entre deux entreprises associées on diminue ou augmente d'autant le bénéfice respectif de ces deux entreprises associées. De ce fait, les entreprises transnationales sont tentées aux augmentations artificielles des bénéfices de leurs filiales situées dans des pays à faible fiscalité et au contraire aux diminutions des bénéfices de leurs filiales situées dans des pays à forte fiscalité.

Le bénéfice consolidé d'un groupe, c'est-à-dire le bénéfice mondial à l'ensemble des filiales²⁷, est égale au bénéfice d'une filiale A, moins la perte de la filiale B. Lorsqu'une entreprise structure son activité en filiales, la filiale de production doit choisir un niveau de production tel que son coût marginal soit égale à sa recette marginale. Le prix de transfert sera alors égal au coût marginal et/ou à la recette marginale associée à ce niveau de production, ce qui assurera que le niveau de bénéfice lié à la structuration en filiales est égal au niveau de bénéfice obtenu avant la structuration en filiales.

Néanmoins, si le prix de transfert n'est pas égal au coût marginal de la filiale vendeuse - qui est aussi le prix de transfert de la filiale - l'entreprise modifiera sa décision de production et va fabriquer d'avantage d'unités. La filiale produira une quantité différente et le bénéfice ne sera plus maximum. Toutefois, cette perte d'efficacité peut être masquée par l'augmentation du bénéfice après l'impôt. Il y aura une perte (mauvaise allocation de ressources et réduction du bénéfice du groupe), mais cette perte d'efficacité peut être compensée par l'allègement de la charge fiscale du groupe.

Si l'entreprise augmente le prix de transfert de 10 à 13, par exemple, ce prix agira comme une subvention pour la filiale vendeuse.

²⁷ Dans le régime du bénéfice consolidé c'est le résultat net fiscal consolidé qui est imposable. Le bénéfice consolidé après l'impôt correspond au bénéfice normal, c'est-à-dire celui qui doit résulter de l'exploitation économique normale des deux entreprises et de l'acquittement normal de l'impôt. Le bénéfice avant l'impôt constatés au sein de la société mère et de sa filiale dépend de facteurs externes non contrôlés (prix des matières premières, le niveau de la demande finale, le prix de marché des biens vendus par la société mère, du niveau des salaires et charges au sein du pays d'implantation de la filiale etc.) et d'un facteur interne contrôlé par le groupe, le prix de vente des biens facturés par la filiale à sa maison mère. Ce prix constitue le prix de vente ou prix de transfert. En augmentant ce prix, par exemple en le passant de 10 par 13 par unité, le groupe augmente immédiatement le résultat avant l'impôt de la filiale et diminue mécaniquement le bénéfice avant l'impôt de la maison mère (le bénéfice avant l'impôt consolidé lui ne change pas). En profitant du fait que la filiale est située dans un pays à faible fiscalité, alors que la société mère est localisée dans un pays à forte fiscalité, la charge d'impôt totale diminue et le résultat après impôt consolidé du groupe augmente.

Le prix est un signal pour l'allocation des ressources. Ce signal existe à l'extérieur de l'entreprise, mais il doit aussi exister à l'intérieur de l'entreprise. Néanmoins, si ce signal est faussé, c'est l'allocation des ressources qui est faussée. Par exemple, l'augmentation du prix de transfert induit une augmentation de la production, mais aussi il peut avoir une diminution de production. Pour cela, il suffit que la filiale de distribution soit située dans un pays et la filiale de production soit située dans un autre pays. L'écart des fiscalités est suffisamment important pour que le gain fiscal l'emporte sur la diminution du bénéfice avant l'impôt. Toutefois, si l'écart se réduit, le gain fiscal se réduit aussi, tandis que la perte d'efficacité reste constante. Si le taux d'imposition du pays où est localisée la filiale de distribution est plus bas que du pays où est localisée la filiale vendeuse, le gain fiscal ne compense plus la perte d'efficacité et la manipulation du prix de transfert se traduit par une diminution nette du bénéfice.

En tout état de cause, si l'entreprise fixe ses prix de transfert de façon administrée, elle subira des pertes d'efficacité qu'elle ne pourra pas identifier. Ainsi, les prix de transfert doivent toujours être calculés suivant les méthodes préconisées par l'OCDE, non seulement pour être en conformité avec les administrations fiscales, mais aussi pour rester rentables. Le principe admis est celui de la pleine concurrence, le prix de transfert doit ainsi être en cohérence avec la réalité économique de l'opération et ne pas avoir pour objectif de minimiser la charge d'impôt globale du groupe.

Nonobstant, il existe des cas où la transaction intragroupe ne traduit pas le désir d'évasion fiscale car les réalités peuvent ne pas permettre une comparaison sur le marché, soit en raison de son inexistence, soit en raison de la difficulté de son réalisation.

Ainsi, les prix de transfert sont un objectif tant des Etats souverains, en tenant compte de la somme de recettes fiscales qui représentent, comme des entreprises transnationales, en tenant compte de leurs optimisations fiscales.

L'évasion fiscale peut se produire de plusieurs manières: (a) par l'omission du revenu imposable, (b) par l'omission dans la prestation d'informations sur des transactions ou par l'omission de faits dans les déclarations des impôts, (c) par l'augmentation fictive de dépenses déductibles, (d) par la non livraison de déclaration d'impôt, (e) au moyen de transactions simulées, (f) par la réduction de la somme effectivement due au moyen de déclarations frauduleuses ou du remplissage de déclarations de forme frauduleuse, en citant seulement certaines des plusieurs formes par lesquelles l'évasion fiscale s'accomplit.

L'évasion fiscale ne se confond pas avec l'évasion fiscale, celle-ci étant une pièce clef de la planification fiscale et qui consiste à profiter des recours légaux disponibles pour obtenir la charge fiscale minimum.

L'évasion fiscale consiste simplement à soustraire l'activité du contrôle fiscal et par la suite ne pas payer d'impôts. L'évasion fiscale, '*lato sensu*' est toute action ou omission tendant à supprimer, réduire ou différer l'accomplissement d'une obligation fiscale. L'objet de l'évasion fiscale est constitué par le désir de la personne d'échapper à l'impôt.

Certains auteurs brésiliens font la distinction entre évasion et élusion en utilisant un critère chronologique ou temporel. Selon ces auteurs, parmi eux Rubens Gomes de Sousa, l'évasion existe lorsque la conduite du contribuable est pratiquée après la réalisation du fait juridique fiscal ou en même temps; l'élusion est caractérisé lorsque le contribuable organise ses activités de façon à s'anticiper à la propre formation du fait juridique fiscal, en empêchant ou en modifiant son apparition.

Néanmoins, la distinction exclusivement temporelle entre évasion et élusion n'a aucune importance pratique, car non rare il peut avoir évasion avant même l'apparition du fait juridique imposable, par exemple, le commerçant qui émet une facture adultérée en promouvant ensuite la livraison de la marchandise à partir de son établissement en réalisant, au Brésil, en faisant apparaître l'obligation au paiement de l'impôt sur la circulation de marchandises (ICMS).

Ainsi, seulement une analyse de la nature de l'acte ou de l'affaire juridique ou encore des respectifs effets de tels actes qui pourraient servir comme méthode de distinction entre évasion et élusion fiscale.

D'autres auteurs définissent l'élusion à partir du but exclusivement fiscal. Selon ces auteurs c'est l'interprétation économique qui va séparer l'évasion et l'élusion fiscale. Si l'acte de droit privé a comme but exclusive la réduction ou l'élimination de l'impôt il s'agit alors d'une élusion fiscale.

Néanmoins, le droit brésilien n'admet pas l'interprétation économique et la distinction selon le but exclusivement fiscal ne suffit pas à donner à l'acte de droit privé la nature juridique d'élusion car l'acte de droit privé qui a pour but la diminution ou élimination de l'impôt peut découler:

- a) soit de la légitime économie d'impôt moyennant les opérations non assujetties d'impôt, les hypothèses moins chers ou l'exonération, c'est-à-dire optimisation fiscale (élision fiscale) ;
- b) soit du non accomplissement des obligations fiscales (évasion) ;
- c) soit de l'élusion (simulation et fraude à la loi), par la réalisation d'actes illicites et atypiques ;
- d) soit de l'insolvabilité.

D'autre part, au Brésil, le principe de l'étroite légalité fiscale interdit l'utilisation de l'interprétation économique par l'interprète, notamment par l'Etat-administration dont la fonction est celle d'appliquer la loi aux cas concrets et d'office. Ainsi, toute interprétation doit être juridique. A partir du moment que le fait est placé dans le programme de la loi, l'interprétation de ce fait ne peut être que juridique.

Conforme affirme Gilberto de Uihôa Canto, en cas d'abus de droit l'impôt est dû selon une interprétation légale adéquate aux effets, situation et fait économiques²⁸.

En fait, c'est la 'cause' différente de celle qui serait prévisible pour une affaire juridique donnée et que la loi retient comme hypothèse d'incidence de l'impôt (substance et forme) qui est le bien-fondé de l'ordre juridique au combat à l'évasion. C'est l'abus de droit – car ce n'est pas la forme utilisée usuellement, typique, ou l'abus de droit de l'auto-organisation – car s'utilise de la simulation, de la fraude à la loi ou de l'acte anormal de gestion, en allant au-delà de ce qui est permis par l'ordre juridique.

Or, étant donné qu'il ne s'agit pas d'une légitime économie d'impôt - et sur cette base -, le législateur au Brésil utilise des moyens techniques en vue de déqualifier les structures adoptées moyennant l'inversion de la charge de la preuve et présomptions légales.

En partant du fait que les critères utilisés pour la définition d'évasion sont la cause et l'illicite atypique, Heleno Tôrres distingue évasion et élusion.

Evasion c'est « le phénomène selon lequel le contribuable moyennant une organisation planifiée d'actes licites mais dépourvue de cause (simulés ou en fraude à la loi) essaye d'éviter la compréhension de l'acte de droit privé ou de l'affaire juridique au concept normatif du fait typique et la respective imputation de l'obligation fiscale (...) l'élusion fiscale c'est « user d'affaires juridiques atypiques ou indirectes dépourvues de 'cause' ou organisées comme simulation ou fraude à la loi, avec la finalité d'empêcher l'incidence de norme fiscale qui détermine le paiement de l'impôt, s'encadrer dans régime fiscalement plus favorable ou obtenir quelque avantage fiscal spécifique »²⁹.

Selon Heleno Torres, « seulement l'absolue absence de cause dans l'affaire, la simulation ou la fraude à la loi pourraient justifier toute espèce de déconsidération de l'acte, affaire ou personne morale »³⁰.

Or, même si la complexité de l'opération ne permet pas, par des critères objectifs, l'identification de l'élusion le fisc pourra disqualifier l'acte de droit privé en soutenant du subjectivisme, de l' stratagème utilisé afin de nuire l'application de la législation fiscale. Ainsi, la sécurité juridique se comprend par l'accomplissement de présupposés élus.

Toutefois, comme bien le souligne Heleno Tôrres³¹ l'adoption de critères de droit civil pour justifier le droit de l'administration fiscale et pour soutenir l'inefficace de l'acte de droit privé en préjudice du trésor public, tel comme l'abus de droit ou fraude à la loi, est une question qui reste à la marge

²⁸ Apud. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a ‘Interpretação econômica do direito tributário’ ou a chamada “Norma geral antielisiva”.. “In”: *O planejamento tributário e a Lei complementar 104 (coord. Valdir de Oliveira Rocha)*. São Paulo: 2001, Dialética, p. 287.

²⁹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p.194.

³⁰ Ibid.

³¹ Op.cit.

de la nature de la relation fiscale, étant donné les principes qui gouvernent la relation entre le fisc et le contribuable.

Pour le droit fiscal, les actes de droit privé ou les actes administratifs ne transportent pas ses effets et contingences opérés dans ces branches du droit, c'est-à-dire, pour le droit fiscal les actes de droit privé ou les actes de droit fiscal valent en tant que faits juridiquement qualifiés, car ils sont considérés comme des objets de la matérialité décrite dans l'hypothèse d'incidence d'une norme fiscale³².

Alcides Jorge da Costa explique le rapport entre le droit fiscal et le droit privé dans les hypothèses suivantes :

- «1. Réception expresse lorsque la loi fiscale place les concepts, les instituts et les formes de droit privé tels comme ils sont décrits en droit fiscal ;
2. Réception implicite, lorsque la loi fait référence aux concepts et instituts de droit privé ;
3. Réception explicite, lorsque le législateur modifie les concepts, les instituts et les formes en leur donnant un autre habillage ;
4. Une application analogique des normes de droit privé, lorsqu'il existe une lacune dans le système de droit fiscal, s'agissant d'un problème d'interprétation qui devra être résolu au cas par cas »³³.

Le législateur fiscal peut modifier des concepts déjà définis dans des énoncés de droit privé en ayant comme objet le même fait matériel³⁴.

Ainsi, par la *transformation* de concepts, l'institut perd sa nature originale de droit privé pour acquérir une fonctionnalité de droit fiscal et n'est plus prêt à discipliner des situations entre particuliers, il devient alors soit une 'cause' (résultat) pour la constitution de situations fiscales, soit un élément de définition des respectifs effets ou qualifications des éléments de l'obligation fiscale. C'est comme si le droit fiscal créât un nouveau concept.

D'autre part, le législateur fiscal peut, également, par l'*incorporation* du concept préserver les valeurs et les propriétés originaires du concept, tel qu'il est formulé en droit privé. Dans ce dernier cas, le droit fiscal utiliserait l'institut de droit privé sans lui donner un nouveau contenu ou effet, mais seulement y retirerait des éléments qui seraient relevants pour des effets fiscaux.

En tout état de cause, le droit fiscal n'a pas sa propre définition pour les instituts de droit civil et de droit commercial³⁵, c'est la raison par laquelle si l'acte de droit privé qui a été réduit à un type par la loi fiscale est pratiqué, même

³² Op.cit., p. 76.

³³ Apud. TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária. Op.cit.p..* 76.

³⁴ Ce sont donc ces concepts de droit fiscal.

³⁵ CAMPOS, Diogo Leite de. "In": TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 77.

si dans l'avenir l'acte est annulé cette annulation ne sera pas sans conséquence fiscale.

Ainsi, les instituts de droit civil peuvent être utilisés dans les limites de ses effets entre les parties de la transaction et qui devront être connus du fisc lors de la vérification en vue d'identifier les éléments de l'acte de droit privé ou de l'affaire juridique et notamment la 'cause' que les informe.

Toutefois, même si le régime juridique de la simulation ou de la fraude en droit civil est différent du régime juridique de la simulation ou de la fraude en droit fiscal en vue d'empêcher ou réduire le paiement de l'impôt, il n'y a pas de différence entre les effets du régime de la simulation et le régime de la fraude à la loi aux fins fiscales afin de justifier la disqualification de l'acte de droit privé.

La loi n'assure pas les effets d'un acte de droit privé, même que ce soit aux fins fiscales, car cet acte ou cette affaire n'existe pas juridiquement. Cette absence de cause dont le but est soit induire le fisc en erreur, soit d'emmener le fisc à une impossibilité de recouvrement de l'impôt marque la distinction entre l'évasion fiscale ou optimisation fiscale licite.

Lorsque l'individu empêche, total ou partiellement, l'obligation fiscale sans la violer ou s'il la viole il le fait de forme indirecte, étant donné la recherche organisée des espaces libres de l'imposition, avec des lacunes, en vue de l'économie de l'impôt, il s'agit d'une élision fiscale.

L'évasion fiscale, par contre, c'est utiliser d'un acte atypique ou indirects sans cause ou organisées, comme simulation ou fraude à la loi, en vue d'empêcher l'incidence de la norme fiscale qui exige le paiement de l'impôt en se mettant dans un cadre d'un régime fiscal plus favorable ou d'obtention d'un avantage fiscal spécifique. C'est seulement l'absolu manque de cause dans la transaction, la simulation ou la fraude à la loi qui peut justifier toute espèce de disqualification de l'acte.

Le fisc n'a pas à apporter la preuve de l'abus de droit ou de la fraude à la loi, tel comme en droit commun. Il suffit la démonstration de la conduite évasive du contribuable avec une cause qui ne peut pas servir d'élément du contrat.

Le texte de l'article 166 du Nouveau code civil précise :

*« Art. 166 .C'est nul l'affaire juridique lorsque :
(...)
III- le motif déterminant, commun aux deux parties, est illicite ».*

D'autre part, les textes des articles 140 et 145 du Nouveau Code civil établissent :

« Art. 140. La fausse raison seulement vicie la déclaration de volonté quand elle est exprimée comme raison déterminante ».

« Art. 145. Les affaires juridiques annulables par dol, lorsque celui-ci est sa cause ».

Le contribuable qui souhaite planifier une opération fiscale devra adopter une procédure préventive. Il devra se prévoir de l'apparition du fait générateur et adopter une procédure licite afin d'empêcher l'apparition du fait générateur de l'obligation fiscale ou alors adopter une alternative légale capable de réduire la charge fiscale. La procédure doit être alors préventive, licite et non interdite par la loi, sous peine d'être considérée en tant que simulation, fraude ou abus de forme.

Ainsi, c'est licite le comportement du contribuable lorsque dans le choix de formes juridiques alternatives offertes par le droit positif il choisit l'acte juridique ou l'opération qui ne présente pas de divergence entre la forme juridique adoptée et la réalité économique.

L'interprétation juridique de l'acte de droit privé, en objectivant la délimitation correcte de la respective 'cause' est différente de son interprétation économique du droit fiscal. La 'cause' ne peut pas servir d'élément du contrat, sous peine de nullité.

Les articles 166, n. III, 145 et 140 du Nouveau code civil précisent:

*« Art. 166. C'est nul l'affaire juridique, lorsque :
(...)
III. le motif déterminant, commun aux deux parties, est illicite ».*

« Art. 145. Les affaires juridiques annulables par dol, lorsque celui-ci est sa cause »

« Art. 140. La fausse raison seulement vicie la déclaration de volonté quand elle est exprimée comme raison déterminante ».

Ainsi, seule l'interprétation juridique est admise dans l'ordre juridique interne. Le CTN n'autorise pas l'interprétation économique en vue de considérer la simulation et la fraude fiscale.

Au Brésil, le fisc trouve donc des limites pour donner le traitement juridique à l'acte de droit privé.

Le fisc ne peut pas prétendre une interprétation économique de l'acte de droit privé pour l'identification et la qualification de la 'cause' de l'acte juridique ou de l'opération juridique et donc en vue de considérer la simulation et la fraude fiscale³⁶, car au Brésil, il prévaut la réserve absolue de la loi en matière de création et majoration d'impôts.

En matière fiscale, le système juridique brésilien est encore plus rigoureux, car il applique le principe de l'étroite légalité, selon lequel l'on comprend 'loi' dans son sens étroit : seulement la loi ordinaire peut créer l'exaction fiscale ou l'augmentation de son taux. Il est, ainsi, exigé que la norme

³⁶ Chambre Supérieure de recours fiscaux, Arrêt n. CSRF 01-0892, du 28 janv.1989 ; arrêt n. 01.01874, de 15.5.1995 ; 3^e Chambre du 1^{er} Conseil de Contribuables, arrêt n. 103-14.432, du 14 déc. 1993.

fiscale qui exige ou augmente l'exaction fiscale soit-elle définie en détaille para la loi ordinaire : son hypothèse d'incidence, son sujet passif, son sujet actif, son assiette doivent être décrits abstraitement par la loi.

Ainsi, les exigences du principe de la légalité fiscale sont accomplies lorsque la loi délimite, concrète et exhaustivement l'hypothèse d'incidence.

Étant donné qu'au Brésil la qualification attribuée par les particuliers, en ce qui concerne la forme, le type ou la cause, n'est pas admise, si le fisc prétend disqualifier un acte de droit privé aux fins fiscales, il ne pourra le faire que s'il démontre la conduite évasive du contribuable qui caractérise l'existence de fraude à la loi, de simulation ou de manque de 'cause' juridique, de finalité dans l'affaire juridique³⁷.

Au Brésil, le paragraphe unique de l'article 116 du CTN précise :

Art. 116. (...)

Paragraphe unique. L'autorité administrative pourra déconsidérer des actes ou des affaires juridiques pratiqués avec la finalité de dissimuler la présence du fait générateur des exactions fiscales ou la nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale, observées les procédures à être établies dans loi ordinaire. (Paragraphe inclus par le Loi complémentaire n° 104, de 10.1.2001)

Le paragraphe unique de l'article 116 n'est pas une norme qui interdit l'évasion ou le droit constitutionnel de toute personne de faire l'économie légitime d'impôt. Il s'agit, en fait, d'une norme qui empêche l'évasion fiscale.

Même avant l'inclusion du paragraphe unique de l'article 116 du CTN, le droit brésilien connaissait déjà quelques règles de combat à l'évasion. L'article 51 de la Loi n. 7450 de 1988 préconisait déjà :

« Art. 51 : Sont compris dans l'incidence de l'impôt sur le revenu tous les profits et les revenus de capital, quel que soit la dénomination qui leur soit donnée, indépendamment de la nature, de l'espèce ou de l'existence de titre ou contrat écrit, en suffisant qu'ils découlent d'acte ou d'affaire qui par sa finalité ait les mêmes effets prévus dans la norme d'incidence de l'impôt sur le revenu ».

La Loi 7.713 de 1988 a établi dans le texte de l'article 3^o, paragraphe 4 que « L'imposition ne dépend pas de la dénomination des revenus, titres ou droits, de la localisation, condition juridique ou nationalité de la source, de l'origine des biens producteurs du revenu et de la forme de perception des revenus ou des recettes, en suffisant pour l'incidence de l'impôt le bénéfice du contribuable par toute forme et à tout titre »

Aujourd'hui, de l'interprétation du texte du paragraphe unique de l'article 116 du CTN on vérifie que le modèle français de norme anti-évasive a été reçu de façon claire dans l'ordre juridique brésilienne³⁸, mais c'est la Constitution de la République qui sert de fondement aux actions de l'administration fiscale.

³⁷ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada. Simulação. Elusão tributária. op.cit.*, p. 195.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. « A chamada 'interpretação econômica do direito tributário', e a Lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. "In": *O planejamento tributário e a Lei complementar 104 (coord. Valdir de Oliveira Rocha)*. São Paulo: 2001, Dialética, p. 242.

Ainsi, lorsque les entreprises procèdent entre elles à des échanges la question posée est de savoir si ces transactions ne mutilent pas les recettes du pays eu égard aux bénéfices qu'elles sont censées générer.

L'accroissement du rôle de l'Etat auprès des services gouvernementaux en tant que facteur principal de développement exige un meilleur recouvrement et une meilleure gestion des dépenses publiques. D'où la nécessité d'une administration fiscale efficace et honnête qui soit capable d'éviter l'évasion, la fraude et le détournement.

Cette étude s'est intéressée aux pratiques des groupes français et brésiliens en matière de prix de transfert, notamment depuis 1996, l'année de la publication de la loi sur le prix de transfert au Brésil, jusqu'à nos jours.

La réglementation des prix de transfert a pour but de combattre des pratiques des contribuables qui souhaitent manipuler ses opérations internationales réalisées avec des parties associées localisées dans des pays où l'imposition fiscale est favorisé moyennant l'augmentation ou diminution des prix de vente, c'est-à-dire, l'opération a pour but l'allocation optimale du bénéfice assujettit à l'impôt sur les sociétés³⁹.

La fixation du prix de transfert des droits de la propriété incorporelle est associé à la juste valeur des ces droits identifiés lors des transactions intragroupe.

La valeur attribuée aux droits de la propriété incorporelle reste à la discrétion des dirigeants des entreprises et peut être motivée par des considérations telles que celle relative à rareté du droit, ou les risques encourus dans l'opération.

Ce sont précisément la part croissante des sommes payées par les acquéreurs en contrepartie d'éléments incorporels tels que les marques qui pousse l'administration fiscale à s'interroger sur les pratiques des groupes français en la matière.

L'administration fiscale brésilienne, préoccupée à s'ajuster à la nouvelle réalité économique, a adopté les prix de transfert dans le but d'empêcher la manipulation des prix de transfert de biens, droits et services pratiqués lors des opérations internationales.

La législation a adopté la présomption légale de transfert indirecte de bénéfices et impose donc des critères objectifs de fixation de prix de transfert en s'éloignant des pratiques internationales.

³⁹ L'impôt sur les sociétés concerne, en France, de plein droit les sociétés de capitaux ainsi que certaines associations et des organismes publics. C'est un impôt pour les personnes morales qui réalisent des bénéfices, qu'il s'agisse des sociétés anonymes (SA, SAS), des sociétés à responsabilité limitée (D+SARL), des sociétés en commandite par action (SA), les sociétés d'exercice libéral (SEL, SELARL etc.). Au Brésil, les personnes morales physiques sont imposées à l'impôt sur le revenu.

Néanmoins, ces mesures fiscales cherchent à empêcher la diminution de la récolte fiscale par l'allocation de bénéfices imposables à l'étranger mais sans modifier les conditions économiques de marché.

Le présent travail propose d'affronter la problématique posée par la fixation des prix de transfert en tenant compte de l'actuelle réalité économique qui pousse les entreprises internationales à maximiser leurs bénéfices tout en utilisant d'une planification fiscale, sans négliger les objectifs des Etats souverains d'augmenter leur budget fiscal et donc en s'assurant que les recettes fiscales seront bien conservées dans le pays.

Selon l'OCDE, les prix de transfert sont les prix pratiqués par l'entreprise qui transfère des biens physiques ou propriétés incorporelles ou fournit des services à une entreprise associée⁴⁰.

Les règles brésiliennes considèrent les transactions commerciales pratiquées avec des parties localisées dans des pays où l'imposition est favorisée, même si les parties sont-elles indépendantes. Les autorités fiscales brésiliennes cherchent donc à empêcher l'évasion fiscale.

L'évasion du bénéfice imposable peut être caractérisée par la pratique de diminution des prix dans les exportations ou d'augmentation des prix dans les importations de biens, droits et services ou, encore, par le paiement excessif d'intérêts de prêts ou par la réception d'intérêts mineurs lorsque l'entreprise brésilienne accorde le prêt.

La présente recherche se propose d'étudier la juste valeur des éléments incorporels identifiés lors des transactions intragroupes. Dans ce cadre, l'accent a été particulièrement mis sur les marques et les brevets d'invention, deux actifs incorporels qui caractérisent les avantages spécifiques des entreprises transnationales sur les entreprises locales. L'on peut classer les avantages spécifiques sous trois rubriques : technologie, marque et taille. L'avantage spécifique peut être protégé par un brevet lorsqu'il s'agit de technologie ou par un nom de marque lorsqu'il s'agit d'une marque.

Toute entreprise bénéficiant d'un avantage spécifique peut internationaliser ses activités et soit exporter, soit produire à l'étranger.

Dans le cadre de notre démarche méthodologique nous avons confronté les méthodes de fixation de prix de transfert suggérées par l'administration fiscale en France et par l'administration fiscale au Brésil.

La confrontation entre ces différentes méthodes a révélé que le Brésil a adopté une législation avec des critères bien objectifs afin d'éviter l'évasion fiscale, en s'éloignant de la pratique internationale et que la France adopte la pratique internationale de contrôle des prix de transfert en primant par l'utilisation des méthodes transactionnelles validant ainsi les méthodes suggérées par l'OCDE.

⁴⁰ Rapport OCDE 1995.

Le législateur ordinaire brésilien impose des marges prédéterminées de bénéfiques, en adoptant des prémisses représentées par des principes explicites et implicites existants dans l'ordre juridique brésilien, et par la loi n. 9430 de 1996 qui discipline, au Brésil, les prix de transfert.

La loi n. 9430 de 1996 en vigueur est basée sur une présomption, dont le fondement est une probabilité soumise au principe de la proportionnalité et au principe du raisonnable.

La proportionnalité et le raisonnable sont des recours techniques qui permettent démontrer, à partir de critères techniques, le revenu réalisé et la juste imposition du revenu de l'opération. Il s'agit de principes qui permettent démontrer la justice fiscale.

Le processus de développement du Brésil est récent et il est fondé sur l'importation de technologie.

L'industrialisation du Brésil a comme base la technologie – et fréquemment, en capitaux importés. Le Brésil est un pays récepteur de capitaux externes.

Jusqu'à l'année de 1994, ont été investis au Brésil environ 100 milliards de dollars en monnaie⁴¹. Les transferts de capitaux dans des pays développés vers les pays émergents est le résultat de la mondialisation de l'économie et selon le rapport de la Banque Mondiale le capitaux productifs externes investis au Brésil dépassent beaucoup les prêts bancaires demandés par le Brésil, ce qui révèle que l'industrialisation de capitaux productifs apportent nécessairement la technologie associée à cet investissement.

José Israel Vargas affirme:

Jamais n'a été comptabilisée la parcelle de ces entrées de capital qui peut efficacement être attribuée au prix de la technologie. La récupération de ces données est virtuellement impossible. Dans le cas d'entrées de capital, nous pouvons seulement estimer une fraction qui est raisonnable en tant que coût de la technologie.

Dans le cas de transfert de devise – ce qui certainement paieraient cette importation de la technologie - la législation brésilienne interdisait le paiement de redevances de la filiale à la maison mère, ce qui forçait presque les sociétés à distordre de façon offensive les informations sur des dépenses avec science et la technologie.

Certainement nul ne doute que ce paiement a été fait, en se faisant appel à des stratagèmes comptables et à des paiements par le transfert de technologie à autre titre quiconque. Selon des estimations de plusieurs économistes consultés, les investissements externes comptabilisés par la Banque Centrale produiraient facturation annuelle dans l'ordre de 140 milliards de dollars, avec un pourcentage d'investissements dans R & D, directes et indirectes, de 3% de la facturation.

Cela signifie que les dépenses des sociétés dont l'origine est le capital externe équivaldraient, en 1995, environ 0.55% du PIB. L'on estime que la statistique officielle a réussi à comptabiliser seulement 20% de ces investissements, c'es-à-dire, 10% des investissements en R&D.

⁴¹ VARGAS, José Israel. *Mecanismos de transferência de tecnologia para países do terceiro mundo*. Disponible sur Internet: <http://www.iea.usp.br/iea/artigos/vargastecnologia.pdf>, p. 2.

En fait, l'importation de technologie comptabilisée ou non dans les statistiques nationales, a rendu possible au Pays une partie important de la remarquable croissance économique observée dans la période.⁴²

Le système brésilien peut être considéré, sous plusieurs points de vue, complexe. Toutefois, la simplification a des limites, spécialement dans les économies qui ont déjà dépassé un certain stage de développement et degré de diversification, comme est le cas du Brésil.

En effet, des propositions d'extrême simplification finissent pour écraser les principes de l'imposition et parfois dissimulent d'autres propositions tels que celle d'alléger les obligations fiscales dans certains secteurs ou encore celle d'empêcher que le système ait une différenciation afin d'assurer le respect des principes de l'égalité du citoyen devant les charges publiques.

Évidemment, la complexité de la structure des exactions fiscales doit correspondre à la complexité des activités économiques imposées. En ce sens il est indispensable que la réglementation et la surveillance des prix de transfert dans des opérations internationales soient également complexes et demandent d'instruments de contrôle sophistiqués indispensables pour que l'administration fiscale, et en spéciale le secteur de contrôle des prix de transfert, soit capable d'exercer ses fonctions primaires de façon au moins raisonnable, sous peine de l'administration rester à mercé des manœuvres internationales réalisées intragroupes dans le but d'échapper à l'imposition ou de diminuer la charge fiscale effective.

Les redevances, les intérêts, les dividendes, les loyers sont des recettes publiques courantes non fiscales et en tant que tels méritent d'être surveillées de tout près par l'administration fiscale.

Ainsi, afin de comprendre la politique brésilienne de contrôle de prix de transfert il faut chercher dans le système juridique brésilien les valeurs, positifs ou non, les pondérer, au cas par cas, selon la raisonnable excellence de leurs sphère afin de comprendre l'arsenal de normes juridiques dans l'ordre juridique brésilien de contrôle des prix de transfert des transactions avec les droits de propriété incorporelle

Mais on ne doit pas s'abstenir à la consécration de la valeur étatique de la règle juridique, c'est-à-dire, de la valeur que le législateur cherche à protéger, mais aussi sa valeur dynamique, c'est-à-dire, la valeur que la règle pourra atteindre avec le temps. On ne recherche pas seulement une vision subjective (celle qui recherche la volonté du législateur) ou seulement objective (celle qui recherche comprendre la volonté de la loi selon l'évolution de la société).

Le droit fiscal doit être interprété en mettant en évidence les diverses branches juridiques qui dialoguent entre si, dans une vision unitaire et de complémentarité qui satisfont l'idée du système juridique dans les la jurisprudence des valeurs.

⁴² VARGAS, José Israel. *Mecanismos de transferência de tecnologia para países do terceiro mundo. Id.Ibid.*

A l'heure actuelle l'entreprise n'est plus regardée en tant que le seul objectif d'acquiescer des bénéfices. L'entreprise dans une nouvelle vision est une institution sociale qui, par son importance, par son développement et par son influence dont dépend une collectivité doit être perçue en tant que propriété qui accomplit sa fonction sociale. Il s'agit d'une institution sociale, car la majorité de biens et services d'une société provient de l'entreprise. En outre, l'entreprise donne à l'Etat une grande partie de ses recettes.

L'entreprise transnationale est génératrice d'emploi, de production et c'est la grande responsable de la recette de l'Etat à travers la récolte d'impôts.

L'Etat démocratique de droit a abandonné sa participation directe dans la production et circulation de biens et services et a laissé l'espace à libre initiative qui s'est transformé en projet de développement économique de la société.

Toutefois, le développement économique est lié au développement social. Les deux visent à atteindre le principe de la dignité humaine, étant donné qu'au nom du développement économique l'être humain ne pourra jamais être méprisé et pour l'atteindre le développement social, le progrès, la production ne sera pas oublié.

De ce fait, l'entreprise-propriété devra atteindre sa fonction sociale, ce qui justifie le traitement distinct donné par le législateur ordinaire brésilien aux redevances de brevets d'invention ou de marque de commerce et d'industrie.

La technologie est un facteur de production qui entre dans la fonction coût à court terme de l'entreprise. Il s'agit d'un investissement qui peut être vendu dans le marché étranger et les options sont l'exportation, la vente de droits d'exploitation moyennant le paiement de redevances, la concession de licences etc. Ainsi, il faut faire la comparaison de coûts, ce qui peut s'avérer difficile pour l'entreprise, notamment en l'absence de comparables.

En cas d'existence de comparables, la comparaison est faite entre le bénéfice obtenu par les entreprises indépendantes, car le bénéfice social net de l'entreprise domestique sera la différence entre le prix et le coût total, y incluses les redevances payées ou créditées et un retour normal du capital. En ce qui concerne la filiale étrangère, le bénéfice net sera celui après le paiement d'impôts⁴³.

Pour l'entreprise domestique⁴⁴, le bénéfice net par unité d'opération domestique est :

⁴³ Règle générale, les bénéfices totaux ne sont pas considérés des vrais bénéfices, car ils sont transférés à l'étranger et ceci représente un coût pour le pays-hôte équivalent en exportations. En pratique, les pays hôtes obtiennent un important gain additionnel avec le retard des transferts de bénéfices.

⁴⁴ Revue Pesquisa e Planejamento Econômico. Rio de Janeiro, décembre 1974, p. 608.

$$\mathbf{Bd = p - Cd - R}$$

Bd= bénéfice net de l'entreprise domestique (les bénéfices sont plus grands que les bénéfices normaux)
p= prix dans le marché interne
Cd= coût moyen total, en excluant les paiements au titre de redevances, mais en y incluant les coûts de capital
R= paiement de redevances par unité de produit

Les bénéfices de l'entreprise étrangère⁴⁵ sont ceux après les paiements d'impôts :

$$\mathbf{B1 = (p - C1) T}$$

B1= bénéfice net de l'entreprise étrangère
T= taux d'impôt sur les bénéfices de la filiale
C1= coût moyen variable pour la filiale étrangère.

L'on remarque que le *coût variable* est pour l'entreprise étrangère et le *coût moyen total* est pour l'entreprise domestique. Ceci est dû aux paiements d'impôts, lesquels sont basés sur les bénéfices totaux et non sur les bénéfices supérieurs à la normalité d'entreprises dont les actifs incorporels sont financés par des actions de propriété de la maison-mère.

La différence entre le prix effectif et le prix objectif peut être vérifié dans les ventes de biens, dans la cession de marques et brevets d'invention, dans les accords de contribution pour les dépenses de recherches et développement (« *cost sharing agreements* »), dans les prestations de services et dans la fixation d'intérêts d'opérations financières.

Il s'agit d'opérations réalisées entre entreprises transnationales et qui influencent directement le flux de capitaux et la juste répartition des recettes fiscales. D'autre part, sous l'optique de l'entreprise, ces recettes constituent un instrument d'efficience dans la lutte de la libre concurrence et dans l'augmentation de la compétitivité.

Le prix de transfert est un sujet traité par la doctrine et par jurisprudence, en France et au Brésil.

En France, la doctrine administrative présente un caractère subsidiaire par rapport à la loi. Le juge doit impérativement se placer d'abord sur le terrain de la loi, même si le contribuable n'invoque que la doctrine, sous peine d'annulation⁴⁶ ou de cassation⁴⁷. Egalement, le juge doit d'abord examiner sur le terrain de la loi interne les prétentions du contribuable, même si celui-ci invoque une convention pour soutenir qu'il n'est pas imposable en France. C'est l'expression du *principe de subsidiarité du droit international*⁴⁸.

⁴⁵ Revue Pesquisa e Planejamento Econômico. Rio de Janeiro, décembre 1974, p. 608.

⁴⁶ CE, 15 févr. 1985, 39 003, Plén., *Ecole parisienne des hôtesse*, R/JF 1985.4.544.

⁴⁷ CE 14 avr. 1995, SRGI, 135 659, R/JF 1995.6.707.

⁴⁸ CE 19 déc. 1975, n. 87774 et 91895, Plén., R/JF 1976.2.77, Chr. Maartin-Laprade, p. 41, concl. Fabre, DF 27/76 comm. 925)

D'autre part, il ressort de l'article 189 du traité de Rome du 25 mars 1957 que les directives du Conseil des Communautés économiques européennes lient les Etats membres, et pourtant, la France, '*quant au résultat à atteindre*'. Pour atteindre ce résultat, les autorités nationales sont tenues d'adapter leur législation et leur réglementation aux directives qui leur sont destinées, elles sont les seules compétentes pour décider de la forme à donner à l'exécution de ces directives et pour fixer elles-mêmes, sous le contrôle des juridictions nationales, les moyens propres à leur faire produire leurs effets⁴⁹ en droit interne.

En France, le fait de s'écarter de la jurisprudence peut être entendu comme une illégalité manifeste. Dès qu'un arrêt du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation est rendu, sa portée normative doit être prise en considération par les agents de l'administration sans ordre exprès. Les contribuables ne sont pas tenus à engager des contentieux pour obtenir une satisfaction dont la jurisprudence a fait un droit. Le seul devoir de l'administration centrale est la diffusion rapide des décisions de jurisprudence ayant une portée de principe.

Au Brésil, la Constitution de la République, de caractère analytique, justifie toute la différence de traitement donné par le législateur ordinaire aux entreprises étrangères implantées au Brésil et ne permet pas que la jurisprudence soit le fondement d'une quelconque imposition fiscale subit par l'entreprise contribuable, notamment en cas de simulation d'un acte de droit privé ou d'abus de droit. La jurisprudence n'a pas de portée normative.

Nous remarquons donc qu'il existe un problème d'ordre juridique qui indique vers des questions qui doivent être travaillées sur la plan scientifique, car elles finissent pour déterminer l'imposition des droits de la propriété incorporelle en application de la majeur ou mineur efficience et transparence dans l'application du système juridique fiscale brésilien.

Les différences de traitement données aux prix de transfert, en France et au Brésil, indique que les deux Etats gardent leur droit souverain d'imposer et donc le principe du partage d'imposition entre l'Etat de la source et celui de la résidence de l'entreprise a une incidence importante pour éviter la double imposition fiscale juridique. C'est la convention fiscale signé par la France et

⁴⁹ La directive peut produire des effets directs dans la mesure où les dispositions invoquées sont claires, précises et inconditionnelles. Le Conseil d'Etat a décidé qu'une disposition est précise pour être appliquée par le juge national lorsqu'elle énonce des obligations en termes non équivoques. Elle sera inconditionnelle lorsque la disposition énonce une obligation qui n'est ni assortie d'aucune condition ni subordonnée dans son exécution ou dans ses effets à l'intervention d'aucun acte de la Communauté ou des Etats (23 févr. 1994, aff. C-236/92, *Comitato di coordinamento per la difesa della Cava*, Rec. 483). Si la directive n'a pas été transposée ou si elle n'a pas été dans les délais prescrits, la CJCE a jugé, d'abord, que seuls les particuliers peuvent se prévaloir, à l'encontre de l'Etat-membre, d'une directive non transposée (CJCE 14 juil. 1994, C-91/92, Rec. I-3325) et, secundo, qu'une juridiction nationale saisie par un justiciable qui s'est conformé aux dispositions d'une directive non transposée d'une demande tendant à écarter une règle nationale incompatible avec cette directive doit faire droit à cette demande si l'obligation en cause est inconditionnelle et suffisamment précise (5 avr., 1979, aff. 148/78, *Ratti*, Rec. 1969). D'autre part, le Conseil d'Etat admet qu'un particulier peut attaquer des actes réglementaires de transposition d'une directive du fait de sa non-conformité au texte communautaire (CE 28 sept. 1984, *Confédération des sociétés de protection des animaux de France*, Lebon, p. 512) ou toute dispositions réglementaire sous le fondement de sa non-conformité avec une directive non transposée dans le délai (CE 7 déc. 1984, *Fédération française des sociétés de protection de la nature*, Lebon p. 410).

le Brésil tendant à éviter l'évasion fiscale et la double imposition sur le revenu qui prévoit le partage des bénéfices. Autrement dit, chaque Etat – Etat de la source du bénéfice ou du revenu et l'Etat de résidence – a le droit d'imposer les revenus, l'Etat de la résidence ayant la responsabilité d'éliminer la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt.

En ce sens, il s'avère très important de mettre en relief les méthodes d'interprétation du droit.

Les entreprises sont attachées au contrôle fiscal parce qu'il s'agit de la contrepartie au système déclaratif.

Les entreprises ressentent parfois les redressements comme étant injustes et cela se produit pour tous les redressements où la part de l'appréciation de l'administration est très importante.

Néanmoins, une politique fiscale peut aussi minimiser le coût social. En effet, lorsque l'impôt sur le bénéfice augmente, le coût social de la filiale diminue.

Le droit tutelle biens de différentes valeurs en abandonnant d'autres. Dans le cas de conflit, ce n'est pas nécessaire d'abandonner l'un par l'autre dans un processus de valorisation, mais il faut aller vers la reconstruction normative à partir de valeurs. Des instruments tels que la raison des fondements, l'insertion dans l'ordre juridique interne des principes de la pondération et de la proportionnalité en informant la nécessité d'éviter l'annulation d'un principe au profit de l'autre, l'insertion d'une méthode herméneutique de concrétisation, la vision des principes en tant que mandats d'optimisation sont des efforts qu'il faut mener lorsqu'on décide de travailler avec des valeurs.

Le but de ce travail n'est pas d'épuiser le sujet prix de transfert des droits de la propriété incorporelle, notamment parce que lorsqu'il n'y a pas de comparables il s'avère impossible d'évaluer ces droits selon des critères objectifs pertinents fondés sur des avantages économiques futurs qui permettent leur évaluation sur la base de leur valeur de marché. En effet, en l'absence d'une telle valeur, les entreprises sont renvoyées aux pratiques utilisées dans le secteur concerné.

Ainsi, notre but est d'analyser la fixation des prix de transfert en tenant compte de la réalité du marché, des stratégies économiques des entreprises, sans négliger le besoin de l'Etat souverain d'augmenter ses recettes publiques et de la croissance économique et sociale, tout en apportant une vision horizontale aux questions qui se connectent aux intérêts des entreprises lors de la fixation des prix de transfert des droits de la propriété incorporelle lors des transactions intragroupe et aux intérêts de la France et du Brésil.

L'interprète devra chercher au sein du système juridique brésilien les valeurs, positifs ou non, en les pondérant, au cas par cas, selon la raisonnable dimension de leurs sphères. L'interprète ne doit pas s'abstenir à la

consécration de la valeur étatique de la règle juridique, c'est-à-dire, de la valeur que le législateur cherche à protéger, mais aussi de sa valeur dynamique, valeur que la règle pourra atteindre avec le temps. On ne recherche pas seulement une vision subjective (celle qui recherche la volonté du législateur) ou seulement objective (celle qui recherche comprendre la volonté de la loi selon l'évolution de la société).

Le droit fiscal doit être interprété en mettant en évidence les diverses branches juridiques qui dialoguent entre si, dans une vision unitaire et de complémentarité qui satisfont l'idée du système juridique dans les la jurisprudence des valeurs.

A l'heure actuelle l'entreprise n'est plus regardée en tant que le seul objectif d'acquérir des bénéfices. L'entreprise dans la nouvelle vision est une institution sociale qui, par son importance, développement et influence dépendent une certaine collectivité. Il s'agit d'une institution sociale, car la majorité de biens et services d'une société provient de l'entreprise. En outre, l'entreprise donne à l'Etat une grande partie de ses recettes.

La toute première pénétration d'une entreprise sur les marchés étrangers par des exportations précède règle générale l'investissement sur des marchés d'exportation avec une stratégie commerciale. Dans cette phase, la filiale est tenue par l'extrémité par sa maison mère. La centralisation est une condition normale pour ce type de stratégie.

Quand les exportations sont difficiles ou impossibles⁵⁰, il y a des investissements directs.

En effet, si la stratégie d'exportation devient inefficace, il devient nécessaire de lui remplacer pour une nouvelle stratégie : la production directement sur le lieu de commercialisation.

L'entreprise transnationale devient alors une entreprise génératrice d'emploi, de production et c'est la grande responsable de la recette de l'Etat.

Ainsi, notre travail est structuré comme suit. La première partie est consacrée à la recherche du juste prix ou prix de pleine concurrence des droits de la propriété incorporelle, en tenant compte des stratégies des entreprises transnationales qui recherchent leur croissance externe et des contraintes étatiques entraînées par la politique fiscale du pays-hôte qui recherche sa croissance économique et sociale.

⁵⁰ On peut supposer qu'un marché soit difficile à conquérir par les exportations parce qu'il y a des barrières tarifaires ou non tarifaires aux échanges, mais où la rémunération du capital est élevée parce que les opportunités d'investissement y sont nombreuses. Dans ce contexte, les entreprises ne pouvant pas entrer sur le marché de façon classique, par l'exportation, vont y entrer par des investissements directs étrangers (implantations d'unité d'assemblage, de production, prises de participation dans des entreprises locales etc.)

La seconde partie est consacrée au contrôle de prix de transfert en tenant compte de la méthode de fixation choisie par le contribuable pour la fixation du prix de transfert.

Chaque partie est structurée en deux chapitres, les chapitres sont divisés en deux titres, et chaque titre est subdivisé en deux sections.

Dans le titre 1 de la première partie, la section 1 du chapitre 1 est consacrée aux approches français et brésilien du principe de pleine concurrence, lequel est respecté par les Etats-membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE).

La section 2 sera consacrée à l'examen de l'importance des droits de la propriété incorporelle pour une entreprise à la recherche sa croissance externe et débouchera sur les difficultés de fixation de la juste valeur de son droit de propriété lorsque celui-ci fait l'objet d'une transaction intragroupe.

La section 1 du chapitre 2 est consacré aux diverses stratégies des entreprises pour la recherche de sa croissance externe. La section 2 porte sur les fondements théoriques du juste prix.

Dans le titre 2, la section 1 du chapitre 1 porte sur la territorialité de l'impôt et la section 2 présente le partage de l'imposition entre la France et le Brésil en respecte à la convention fiscale bilatérale tendant à éviter l'évasion fiscale et la double imposition sur le revenu signée par les deux pays.

Dans le titre 1, les sections 1 et 2 du chapitre 1 de la deuxième partie sont consacrées aux méthodes de fixation de prix de transfert utilisées par l'OCDE.

Les sections 1 et 2 du chapitre 2 sont consacrées aux méthodes de fixation de prix de transfert utilisées par la France.

Les sections 1 et 2 du chapitre 3 sont consacrées aux méthodes de fixation de prix de transfert utilisées au Brésil.

Dans le titre 2, section 1 du chapitre 1 on traite du champ d'application de la convention fiscale franco-brésilienne. La section 2 traite de la répartition du droit d'imposer entre la France et le Brésil.

Dans la section 1 du chapitre 2 de la deuxième partie on consacre l'étude à l'exécution de la convention fiscale franco-brésilienne. Dans la section 2 on étudie les procédures internationales en matière de prix de transfert.

Première Partie

L'ETAT, L'ENTREPRISE INTERNATIONALE ET LA FIXATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

Le rôle des entreprises internationales dans le commerce mondial a connu ces vingt dernières années un développement spectaculaire.

Le développement international du droit des prix de transfert qui est concomitant avec l'expansion du commerce mondial décrit aujourd'hui sous le terme de mondialisation que les transactions internes aux groupes de sociétés représentent près de 60% de ce commerce et qu'entre 60 à 90% des transferts internationaux de technologies se font au sein des groupes⁵¹.

Comme l'a rappelé l'organisation de Coopération et du Développement Économique (OCDE), dans ce contexte, "l'une des questions la plus difficile qui se pose concerne la fixation des prix de transferts entre sociétés associées"⁵².

Si les prix de transfert sont importants pour les entreprises et les administrations fiscales, c'est parce qu'ils déterminent dans une large mesure la répartition des bénéfices imposables entre entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes.

La question des prix de transfert n'est devenue un enjeu central de la fiscalité qu'à partir du milieu des années 80.

Les Etats-Unis, premières puissances économiques, ont subi dans les années 1980 cette évolution marquée par l'émancipation des économies japonaise et européenne, les groupes nationaux n'hésitaient pas à attaquer les entreprises américaines sur leur marché domestique.

De ce fait, c'est aux Etats-Unis que les prix de transfert vont surgir et les autres Etats suivront plus ou moins rapidement, car ils vont vite s'apercevoir qu'en manipulant les prix des transactions liées, il est possible d'alléger la charge fiscale et d'augmenter la compétitivité d'un groupe étranger sur le marché domestique.

Le prix de transfert est le meilleur outil des administrations fiscales pour contrôler les transactions internationales. Il ne s'agit pas seulement pour l'administration fiscale de combattre les schémas frauduleux d'évasion fiscale. Il

⁵¹SCHIMITT, Thierry, LUQUET, Pascal (Préf). In : MARICHAL, Olivier. *Sécurisez vos. Prix de transfert*. Paris : EFE, 2004, p. XVI.

⁵²Rapport OCDE 1995, p. 3-4.

traduit le flux⁵³ existant entre les pôles d'une même organisation économique qui déterminera la base imposable de l'impôt dû à l'Etat souverain.

Prix de transfert sont les prix pratiqués en transactions internationales entre des parties associées, société mère et filiale.

L'OCDE définit les prix de transfert comme « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* »⁵⁴, et les entreprises qui participent d'une transaction doivent les déterminer en comparaison avec le prix de marché et en tenant compte du principe de pleine concurrence.

L'OCDE propose la recherche d'une interprétation internationale consensuelle du principe de pleine concurrence et ses travaux se développent autour de deux axes principaux: 1) la détermination d'une méthode fiable et facile à mettre en œuvre pour la détermination du prix de marché d'une transaction donnée; 2) l'adoption de recommandations permettant une collaboration de bonne foi entre les Administration fiscales et les entreprises dans la recherche du juste prix.

L'OCDE s'oppose à la théorie de la force attractive (« *unitary approach* »)⁵⁵ selon laquelle tout établissement stable d'une société transnationale situé dans un Etat donné signifie l'entrée de cette société dans ce pays, ce qui permettra l'imposition de tout bénéfice perçu par cet établissement, même si ces bénéfices ont été perçus à l'étranger. Cela serait une distorsion des bénéfices perçus, car la société même liée à l'établissement stable établie dans l'autre Etat serait imposée sur les bénéfices perçus à l'étranger sans quiconque connexion avec cet établissement.

Selon l'OCDE, pour que la fiscalité de prix de transfert apparaisse il faut la conjugaison de cinq facteurs :

- 1) il faut être en présence d'un groupe international ou d'entreprises associées ;
- 2) les entreprises doivent être placées dans des juridictions différentes ;

⁵³Tout flux intragroupe et transfrontalier : ventes de biens, services, redevances, intérêts, garanties, management free, concession de biens incorporels (marques, brevets, savoir-faire etc.), refacturation de coûts.

⁵⁴OCDE, 1995. *Principes Applicables en Matière de Prix de Transfert à l'intention des Entreprises Transnationales et des Administration fiscales*. Paris.: Préface, n. 11, p. P-3.

⁵⁵En France, les bénéfices réalisés par une entreprise qui a son siège en France échappent à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils résultent d'opérations caractéristiques de l'exercice habituel d'une activité hors de France. Par exemple, une entreprise ayant son siège en France et qui se trouvant dans l'une des situations : 1) elle exploite un *établissement* hors de France ; 2) elle réalise à l'étranger des opérations par l'intermédiaire d'un établissement stable n'ayant pas de personnalité morale distincte de la sienne ; 3) elle effectue hors de France des opérations qui forment un cycle commercial complet et qui peuvent être considérées comme se détachant des autres opérations de cette entreprise. Toutefois, si ces opérations sont matériellement exécutées à l'étranger par une entreprise, mais l'intégralité des tâches de direction et de gestion y afférentes sont réalisées en France où la société a son siège social, ces opérations au regard de la jurisprudence administrative française, ne sont pas considérées comme détachables de l'activité exercée en France et ne sont pas considérées constitutives d'un cycle commercial complet à l'étranger. Dans ce cas, leurs résultats doivent être imposés en France (CE 4 juill. 1997, 146 930, *SA Marbrek*, RJF 1997.8-9524 ; BDCF 1997.4.4., concl. Goulard).

- 3) les entreprises multipolaires doivent croître de sorte à prendre une envergure internationale et chaque pôle doit avoir une indépendance (juridique ou fiscale) ;
- 4) les bénéfices résultant d'activités économiques⁵⁶ doivent être pris en compte par le droit fiscal ;
- 5) les échanges internationaux doivent être importants du point de vue de l'économie internationale.

On parle de prix de transfert pour qualifier les prix de cession interne entre filiales au sein d'un même groupe. Ces ventes internes peuvent concerner la vente de produits manufacturés, la vente de prestation de services, la rémunération de licence d'utilisation de royalties, la location d'immeubles le versement d'intérêts sur des prêts intragroupe.

Ce sont les disparités fiscales entre les pays qui expliquent l'importance pour les entreprises transnationales de la fixation des prix de transfert, car c'est en augmentant ou en diminuant le prix de cession d'un bien entre deux sociétés du même groupe, que l'entreprise augmente ou diminue d'autant le bénéfice respectif de ces deux sociétés.

⁵⁶ L'article 256 A du CGI, qui reprend l'article 4, points 1 et 2, de la 6^e Directive, dispose : « Les activités économiques ... se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles de professions libérales. C'est notamment considéré comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ». Mais toute activité, même réalisée à titre onéreux, n'est pas nécessairement une activité économique. Elle doit être « effectuée dans le cadre d'un objectif d'entreprise ». Le critère énoncé dans l'arrêt « Floridienne SA et Berginvest SA » (14 nov. 2000, aff. C-142/99 : Dr.fisc. 2001, n° 3, comm. 21, note Ph. Derouin) est un critère de distinction d'une activité économique qui a pour effet d'exclure du champ de la TVA les opérations occasionnelles et d'assujettir les opérations ponctuelles. Pour définir activité économique il faut comprendre la notion d'entreprise au sens du droit français au soutien du critère communautaire. La définition d'entreprise est donc jurisprudentielle. Trois critères doivent être considérés : 1) la répétition d'actes coordonnés en vue d'un résultat recherché, 2) l'objectif économique ; 3) l'exercice de l'activité dans « un cadre organisé ». En ce qui concerne le premier critère, la Cour de cassation exige une répétition d'actes coordonnés en vue d'un résultat recherché. (Cass.crim. 15 oct. 1979 : JCP G 1979, II 18576, note Boitard). « L'exercice d'une profession se distingue d'une activité de gestion de patrimoine parce qu'il s'agit d'un genre de vie, fait d'actes coordonnés, accomplies de façon méthodique et dirigés vers un résultat » (DANIEL-THÉZARD, Alexandre. TVA : du nouveau à propos de la notion d'activité économique. *Revue de Droit Fiscal*/ ed. par Patrick DIBOUT, n° 19-20. Paris : Ed. JURIS-CLASSEUR, 2001, p. 782). Ainsi, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, une personne qui fait des opérations financières pour valoriser son patrimoine n'est pas entrepreneur si leur organisation n'est pas comparable à celle des personnes qui font de la gestion de patrimoine leur profession. En ce qui concerne le second critère, l'activité de l'entrepreneur doit avoir un objectif économique, c'est-à-dire lorsqu'elle est durable et consiste « à produire, distribuer ou commercialiser à ses risques un bien ou un service, sans qu'il y ait lieu de considérer la nature de l'activité, la nature du bien ou du service, ni la qualité ou le statut de cette entité » (Note C. Bolze sous CA Paris, 28 mai 1986 : D. 1987, II, 562 ; Cass. Com., 1^{er} août 1949 : JCP G 1949, II 5033. CA Rouen, 1^{er} oct., 1987 : Gaz. Pal. 1988, p. 38.- Cass.civ., 30 mars 1994 : D. 1994, p. 500, note J.-J. Alexandre). Dans le cadre du troisième critère, une entreprise « est la réunion en un lieu unique de moyens matériels et humains, coordonnés et organisés en vue de la réalisation d'un objectif déterminé ». Toutefois, la Cour de cassation établit une alternative à l'exercice d'une activité dans un objectif d'entreprise. Ainsi, l'activité est économique lorsqu'elle est effectuée « dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial, caractérisé notamment par un souci de rentabilisation des capitaux investis ». Il est donc essentiel que les opérations soient fournies à des tiers. De ce fait, les prêts de holdings ne sont pas des opérations économiques, car il est nécessaire que l'assujetti rende des services à des tiers. D'autre part, les opérations occasionnelles ne sont pas des opérations économiques, car elles ne sont pas effectuées dans le cadre d'un objectif d'entreprise (CJCE, 14 nov. 2000, aff. C-142/99, point 28 : Dr.fisc. 2001, n° 3, , note Ph. Derouin).

Au regard du droit interne français, deux entreprises sont associées si l'une d'entre elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou encore, si les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises (les deux entreprises sont soumises à un contrôle commun).

Au regard du droit des sociétés (article 355-1), il y a contrôle de droit, lorsque la société détient, directement ou indirectement, une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote⁵⁷ dans les assemblées générales de cette société et il y a contrôle conjoint lorsqu'une société dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société (**contrôle conjoint**)

La notion de contrôle est l'élément déterminant pour définir tant la société mère que la société filiale.

Le contrôle de droit, au contraire du contrôle de fait, est présumé de manière irréfragable (art. 5, § 2, C. Soc.) lorsqu'il :

- 1) Résulte de la détention de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble de titres de la société concernée ;
- 2) Un associé a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs ou gérants ;
- 3) Un associé dispose du pouvoir de contrôle en vertu des statuts de la société en cause ou de conventions conclues avec celles-ci ;
- 4) Par effet de conventions conclues avec d'autres associés de la société concernée, l'un des associés dispose de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des titres de cette société ;
- 5) En cas de contrôle conjoint, c'est-à-dire le contrôle est exercé par un nombre limité d'associés qui ont convenu que les décisions relatives à la gestion ne pourraient être prises que de leur commun accord (art. 9, al. 1^{er}, C. Soc.)

Le contrôle de fait est celui qui résulte d'autres éléments que ceux énumérés ci-dessus. Il est présumé lorsqu'un associé qui, lors de deux dernières assemblées générales de la société, a exercé des droits de vote représentant la majorité des voix attachées aux titres représentés à ces assemblées (art. 5, § 3 C. Soc.).

Lorsque, compte tenu des circonstances, par exemple, une large diffusion des titres, la société a en fait, par les droits de vote dont elle dispose, la possibilité de faire prévaloir son point de vue lors des assemblées générales, nous sommes devant un contrôle de fait.

Enfin, le contrôle peut être direct ou indirect. Au pouvoir détenu indirectement par l'intermédiaire d'une filiale s'ajoute le pouvoir détenu directement, tandis que le pouvoir détenu par un intermédiaire agissant pour compte d'un tiers est censé détenu exclusivement par ce tiers (art. 7, § 1^{er}, C. Soc.).

⁵⁷ Ce n'est pas en fonction de la participation détenue dans le capital.

Une définition juridique d'entreprise transnationale n'est pas indispensable aux fins des principes directeurs de l'OCDE.

Les formes d'entreprise qui peuvent être membre d'un groupe de pleine concurrence sont nombreuses. Généralement, les entreprises transnationales comprennent les sociétés et ses unités autonomes de capital privé, public ou mixte dans les divers pays, de nationalités différentes, et en opérant chacune dans un Etat, mais avec une direction commune, c'est-à-dire liées de tel façon qu'une ou plusieurs entre elles puissent exercer une influence importante sur les activités des autres et, notamment partager des connaissances et des ressources avec elles. Cette diversité multiplie les possibilités de création d'une entreprise transnationale.

En pratique, la question de l'existence d'un groupe est rarement soulevée. Dans la majorité des cas, les contrôles effectués par les Administration fiscales porteront sur des groupes internationaux nettement identifiés qui ne contesteront pas cette qualité.

En effet, en pratique, les administrations sont intéressées uniquement par les structures juridiques (ou fiscales dans le cas des établissements stables) sujets passifs de l'impôt qu'elles contrôlent, les structures physiques ou géographique ne sont pas tenu en compte. Ainsi, il faudra ramener l'examen des fonctions et des risques à ce niveau par l'intermédiaire d'un tableau d'analyse fonctionnelle appelé matrice fonctionnelle.

Les Etats souverains considèrent que les prix de transactions effectuées entre des entreprises associées doivent être redressés lorsqu'ils ne correspondent pas à ce qu'on aurait vérifié entre des entreprises indépendantes.

En ce qui concerne les droits de propriété incorporelle, le prix fixé pour le transfert d'un élément incorporel doit répondre à l'objectif de prix de pleine concurrence à partir du moment où le fabricant d'un produit protégé par un droit de propriété industrielle ou incorporant un savoir-faire est prêt à payer le prix tout en conservant la possibilité de réaliser un bénéfice raisonnable.

Titre I

LES CONTRAINTES PESANT SUR L'ENTREPRISE INTERNATIONALE

La problématique des prix de transfert repose sur le principe universellement admis de la pleine concurrence qui veut assurer « *la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert entre entreprises associées* »⁵⁸.

Le principe de pleine concurrence est énoncé à l'article 9 de la Convention Modèle de l'OCDE :

« Art. 9.1. Lorsque :

a) *une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que*

b) *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et de l'autre Etat contractant,*

et que dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient 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 ».

Ce principe prétend assurer le transfert de biens, droits et services avec le juste prix, ou prix normal ou prix de concurrence. Il ne vise pas seulement le combat à l'évasion fiscale, il détermine que les personnes associées pratiquent les mêmes prix que ceux pratiqués par des personnes indépendantes.

Pour l'implémentation du principe de pleine concurrence l'OCDE suggère dans la Convention Modèle que chaque entreprise intégrante du groupe soit traité en tant qu'entité séparée qui maintient des relations indépendants avec d'autres entreprises du même groupe, située dans un autre pays afin d'obtenir les meilleurs résultats dans le calcul du prix de transfert.

Les principes directeurs de l'OCDE n'ont aucune force obligatoire. Toutefois, les administrations fiscales en tiennent compte et les tribunaux s'y réfèrent de façon croissante.

Le principe de pleine concurrence est reconnu par la très grande majorité des Etats. Au Brésil et en France les textes législatifs ne font pas directement référence au principe. Son utilisation s'inspire du rapport OCDE publié en 1979⁵⁹ et modifié en 1995⁶⁰.

⁵⁸ OCDE, 1995, « *Principes applicables en matière de prix de transfert* », § 1.13.

⁵⁹ OCDE, 1979. « *Prix de transfert et entreprises transnationales* ».

L'universalité de ce principe est relative, car il se limite en théorie aux pays membres de l'OCDE. Toutefois, le Brésil, pays non membre, a mis en place en 1996 une législation en matière de prix de transfert qui ne suit pas fidèlement les principes directeurs de l'OCDE. Le Brésil adopte le principe de pleine concurrence, mais avec une certaine anomalie, en adaptant le principe à la réalité brésilienne.

L'exigence d'utilisation d'une méthode de fixation de prix de transfert fondée sur le principe de pleine concurrence fait peser sur l'entreprise des contraintes économiques et étatiques.

Ainsi, dans un premier temps nous analyserons le principe de pleine concurrence et les spécificités des droits de la propriété incorporelle (**Chapitre 1**) et nous analyserons les stratégies des entreprises transnationales pour la fixation du juste prix (**Chapitre 2**)

⁶⁰ OCDE, 1995. « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises transnationales et des Administrations fiscales ».

LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE ET LES SPÉCIFICITÉS DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

Les risques liés à la manipulation des prix de transfert sont importants pour les Etats qui risquent de voir transférer les bénéfices des entreprises au sein des pays à faible fiscalité. Ainsi, pour limiter ce risque, l'OCDE a défini le principe de pleine concurrence.

Ce principe ne s'applique pas uniquement entre sociétés appartenant à un même groupe mais aussi entre sociétés qui contractent dans des conditions hors marché.

L'application du principe de pleine concurrence exige la comparaison entre des conditions pratiquées pour une transaction « contrôlée », c'est-à-dire une transaction entre deux entreprises associées, et une transaction pratiquée entre des entreprises indépendantes.

Pour qu'une telle comparaison soit significative il faut que les caractéristiques économiques de la situation prise en compte soit suffisamment comparable. Ainsi, il ne doit pas avoir de différences entre les situations comparées. Le cas échéant, des correctifs suffisamment fiables doivent être utilisés pour éliminer l'incidence de telle différence.

Selon l'OCDE, les éléments à prendre en compte afin de déterminer le degré de comparabilité entre deux transactions sont :

1. les caractéristiques des biens (corporels ou incorporels) ou services transférés ;
2. les fonctions assurées par les parties, compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés ;
3. les clauses contractuelles ;
4. la situation économique des parties ;
5. la stratégie industrielle et commerciale poursuivie par les parties.

Les caractéristiques à prendre en compte dans le cas de transferts d'actifs incorporels sont la forme de la transaction (par exemple, concession d'une licence ou vente), le type d'actif (brevet, marque de fabrique ou procédé technique), la durée et le degré de protection et l'avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question.

Dans le cadre de transaction entre deux entreprises indépendantes la rémunération correspondra, en général, aux fonctions assumées par chaque entreprise, contenu tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés.

L'application du principe de pleine concurrence en France et au Brésil est différente, notamment en ce qui concerne les transactions avec les droits de la propriété incorporelle.

Ainsi, nous verrons les approches française et brésilienne du principe de pleine concurrence (**Section 1**) pour après étudier la problématique de fixation du prix de pleine concurrence pour les transactions avec les droits de la propriété incorporelle. (**Section 2**)

Section 1 LES APPROCHES FRANÇAISE ET BRÉSILIENNE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

L'administration fiscale française dispose de nombreux mécanismes légaux pour contrer toutes stratégies dans le seul but d'éviter l'impôt, d'est-à-dire, des stratégies purement fiscales utilisées par les entreprises.

Pour l'application du principe de pleine concurrence il faut tout d'abord être en présence d'entreprises associées.

Deux entreprises sont associées si l'une parmi elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou encore, si les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises (les deux entreprises sont soumises à un contrôle commun).

Pour l'implémentation du principe de pleine concurrence l'OCDE suggère dans la Convention Modèle que chaque entreprise intégrante du groupe soit traité en tant qu'entité séparée qui maintient des relations indépendants avec d'autres entreprises du même groupe, située dans un autre pays afin d'obtenir les meilleurs résultats dans le calcul du prix de transfert.

Le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe transnational comme des entités distinctes et non comme de sous-ensemble indissociable d'une seule entreprise unifiée. Néanmoins, l'application du principe en France et au Brésil n'est pas la même.

Ainsi, nous verrons l'approche française du principe de pleine concurrence (**A**) et en suite l'approche brésilienne du principe (**B**).

A. L'APPROCHE FRANÇAISE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

La notion d'entreprise associée est omniprésente dans les principes directeurs en matière de prix de transfert publié par l'OCDE.

La difficulté est accrue par l'absence de règles précises définissant la notion de lien de pleine concurrence. L'article 57 du Code Général des Impôts (CGI) traite des conditions de pleine concurrence (1). En l'absence de groupe, l'article 57, du Code Général des Impôts - CGI ne s'applique pas et les transactions entre les entreprises ne seront pas soumises au principe de pleine

concurrence. Pour assurer l'efficacité du principe de pleine concurrence, la France a adopté des réglementations qui exigent la soumission des groupes à des règles sévères assorties de pénalités très lourdes (2).

1 LES CONDITIONS DE PLEINE CONCURRENCE ÉTABLIES PAR L'ARTICLE 57 DU CGI

Pour l'application du principe de pleine concurrence, les transactions réalisées entre les entreprises associées doivent avoir des conditions semblables de celles qui auraient été prévaluées entre entreprises indépendantes dans des circonstances comparables.

L'administration française combat depuis longtemps les opérations par lesquelles des revenus sont, au plan fiscal, irrégulièrement transférés hors de France, soit par une minoration des prix de cession ou de licence de droits de propriété industrielle par un particulier ou par une entreprise établie en France à une entreprise établie à l'étranger, soit par une majoration des prix de cession ou de licence des droits de propriété industrielle par un particulier ou par une entreprise établie à l'étranger à une entreprise établie en France.

Les opérations qui suscitent la vigilance de l'administration fiscale sont les transferts de logiciels, les cessions et licences d'inventions ou de marques et les prestations de travaux de recherche⁶¹.

Les marges d'interprétation du principe de pleine concurrence sont importantes car il est souvent difficile de déterminer le prix qui aurait été convenu entre entreprises indépendantes si les biens échangés ne sont pas standards. En outre, les entreprises transnationales peuvent toujours modifier l'organisation de leur chaîne de valeur, en fonction notamment des conditions fiscales des différents pays. Ainsi, une même fonction – par exemple, de conditionnement – peut être réalisée dans plusieurs pays : dans le pays qui fabrique, dans le pays qui commercialise au client final voir dans un pays tiers. L'implantation de telle fonction dans tel pays va mécaniquement modifier la répartition des marges. L'optimisation fiscale de la chaîne de valeur de production, respectueuse du principe de pleine concurrence, devient alors possible.

En effet, dans le cadre d'une préoccupation de bonne gestion fiscale, par exemple, un groupe peut être incité à transférer des résultats vers une société du groupe située dans un autre pays et y faisant l'objet d'une imposition moindre que celle de l'entreprise qui est facturée, ou ayant des déficits fiscaux à utiliser. L'objectif commun à ces opérations est, pour les entreprises, la diminution de leur prélèvement fiscal.

L'administration fiscale utilisera donc des outils législatifs de lutte contre ces manipulations et écartera au plan fiscal les effets d'une structure juridique ou d'une opération déterminée sur le fondement de la répression des abus de droit lorsqu'il apparaît que cette structure ou cette opération est fictive ou qu'elle n'a été motivée que par des considérations fiscales.

⁶¹ PIERRE, Jean-Luc. *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logicielles*. Paris : 2000, EFE, p. 273.

Le régime des prix de transfert en droit interne français est essentiellement consacré par les dispositions de l'article 57 du Code général des impôts (CGI) qui écarte, pour le calcul de l'impôt, les transferts de bénéfices résultants de prix anormaux ou de tout autre procédé qui ne serait pas conforme au principe de pleine concurrence.

L'art. 57 du CGI s'applique aux transactions avec des personnes liées et avec des personnes non liées situées dans des paradis fiscaux (art. 238-A)

L'actuel article 57 du CGI précise que:

“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 moyen⁶², 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 le contrôle d'entreprises situées hors de France.

La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié⁶³ au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L.13 B du livre des procédures fiscales, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'Administration fiscale à partir des éléments dont elle dispose en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 du même livre (ces dispositions s'appliquent aux contrôles engagés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n°96-314 du 12 avril 1996, JO du 13.

A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement”.

En droit fiscal français il n'existe pas une définition générale de « groupe de sociétés ». Le Code général des impôts ne comporte que la réglementation de certains régimes particuliers.

Parmi ces dispositions il y a, notamment, le régime des sociétés mères et filiales, le régime de l'intégration fiscale (article 223-A et s.), et des textes ponctuels relatifs à certains aspects des activités des groupes, par exemple les textes destinés à prévenir l'évasion fiscale internationale : articles 57, 238 A, 209 B, etc.).

⁶²Versement de redevances excessives ou sans contrepartie, octroi de prêt sans intérêts ou à un taux réduit, abandon de créance, etc .

⁶³ Dans certains cas, les entreprises françaises peuvent être imposées à l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices réalisés par leurs filiales ou établissements implantés hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié. Lorsque la filiale ou l'établissement est situé dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale, ce régime ne peut être mis en œuvre que si la convention le prévoit expressément (CE 28-6-2002 n° 232276 : RJF 10/02 n° 1080)..

Le droit fiscal français prévoit différents régimes de faveur rattachés aux groupes : le régime des sociétés « mères », le régime de l'intégration fiscale et le régime du bénéfice mondial et consolidé.

Le régime des sociétés mères s'applique, sur option, lorsqu'une société détient au moins 5% du capital d'une autre société et que toutes deux sont soumises à l'impôt sur les sociétés, ou son équivalent en ce qui concerne les filiales étrangères (art. 145-I CGI).

La société mère est exonérée du paiement de l'impôt sur les sociétés sur les produits nets de participations qui lui sont distribués par ses filiales, sauf à hauteur d'une quote-part de frais et charges de 5% (art. 145 et 216 CGI)

Ce régime permet d'éviter une imposition multiple des produits nets de participation distribués.

La définition légale de filiale à tenir compte est celle du Code général des impôts. Par le mécanisme de l'intégration fiscale, le groupe peut être constitué par la société mère soit avec une ou plusieurs filiales dont elle détient directement 95% au moins du capital, soit avec l'ensemble de ses filiales et sous filiales appartenant à une chaîne interrompue de participations successivement détenues à 95% au moins.

Ainsi, seules les filiales françaises à 95% au moins sont retenues (contrôle d'au moins 95% sur les filiales) : une filiale ne peut valablement être intégrée que si la détention de son capital par le groupe atteint au moins 95%.

La détention à 95% du capital de la filiale à intégrer doit s'effectuer par l'intermédiaire de « sociétés du groupe », c'est-à-dire les sociétés dans lesquelles la société mère détient une participation d'au moins 95% : ainsi une sous-filiale, même indirectement détenue à 95%, ne peut pas être intégrée si son capital n'est pas détenu pour 95% au moins par des filiales elles-mêmes intégrées. Cette exigence place de nombreuses sociétés candidates à l'intégration dans la nécessité de reclasser les 95%, en faisant passer du patrimoine d'une filiale dans celui d'une autre.

Le prix de pleine concurrence correspond au prix que l'on obtient sur le marché libre pour une transaction comparable. La logique du principe repose sur une notion dichotomique : il existerait deux marchés, le marché libre entre entreprises indépendantes et le marché lié entre des entreprises associés ou liées.

Le marché libre est celui dans lequel l'offre et la demande s'expriment sans être troublées par des considérations autres que celles d'agir dans son intérêt propre. Le marché lié est celui existant au sein d'un groupe d'entreprises et ses acteurs se limitent aux membres de ce groupe.

Différemment du marché libre, dans le marché lié le jeu d'offre et de la demande ne s'exprime pas librement, car ses mécanismes sont viciés par l'existence d'un intérêt supérieur aux membres du marché, celui du groupe. Par cette raison on ne peut pas se satisfaire du prix choisi par les parties associées

pour une transaction et l'on cherche pour cette dernière le prix qu'elle aurait eu sur le marché libre.

Les conditions de pleine concurrence pour les transactions intragroupe établies par le texte de l'article 57 du CGI sont : un lien de dépendance, juridique, de fait ou économique, entre les entreprises et un transfert de bénéfices vers l'étranger (par exemple, achat à prix majoré ou vente à prix minoré ; versement de redevance excessive ; prêts consentis à des sociétés étrangères à des conditions anormales ; abandon de créances ; participation forfaitaire aux frais d'exploitation d'une filiale à l'étranger etc.).

La notion d'entreprise n'est pas définie par l'article 57 du CGI. La forme sociale, recommandée par l'OCDE, est comprise dans la notion française d'entreprise⁶⁴, mais la notion d'entreprise est bien plus large.

La qualité d'entreprise peut être accordée à une personne physique qui pourra être soit le bénéficiaire d'un transfert indirect de bénéfice à l'étranger, soit l'entreprise à l'origine de ce transfert.

Le Conseil d'Etat dans l'arrêt *Basalt Refractaire* du 15 mai 1992 a admis que l'achat, à un prix minoré, d'une part importante de la production d'une société française par une personne physique étrangère dont elle dépend constitue un transfert indirect de bénéfice à l'étranger⁶⁵.

Toutefois, dans l'arrêt précédent, et dans d'autres arrêts, les juridictions n'étaient pas interrogées directement sur la possibilité ou non d'appliquer l'article 57 à une entreprise individuelle.

La question de la définition de l'entreprise n'a été soulevée que lorsque l'administration fiscale a tenté d'appliquer le régime de l'article 57 du CGI à des transactions conclues entre une société et une association. Dans l'affaire *SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et des pieds*⁶⁶ le Conseil d'Etat a précisé la notion d'entreprise de pleine concurrence.

La recherche du but lucratif (art. 206 1 du CGI) est un élément important qui permet de vérifier, au regard du droit fiscal français, si la personne assujettie est soumise aux impôts commerciaux ou est exclue de leurs champ d'application. Selon le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés (art. 209, du CGI), seuls les revenus de source française seront imposés en France.

Afin de protéger l'assiette française contre toute utilisation abusive de ce principe, l'article 57 du CGI permet à l'Administration fiscale de réintégrer dans le résultat d'un contribuable français le bénéfice que son activité de source française a généré mais qu'il a indûment transféré à l'étranger.

⁶⁴ D.adm. 4 A-1211 ; CE 3 mars 1989, req. n° 77.581, *Lanière de Picardie* : *RJF* 5/89, n° 538 ; CAA Paris 29 juin 1993, req. n° 90-245, *Enka France* : *RJF* 10/93, n° 1369.

⁶⁵ CE 15 mai 1992, req. n° 70.906, *Basalt Refractaire* : *RJF* 8-9/92, n° 1118.

⁶⁶ CE 27 févr. 1991, req. n° 48.780, *SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et des pieds* « *APBP* » : *RJF* 4/91, n° 401, concl. O. Fouquet.

Les seules entreprises soumises à l'application de l'article 57 du CGI sont celles assujetties à l'impôt sur les sociétés, la qualité d'entreprise au sens de l'article 57 du CGI semble dépendre moins de la nature de l'activité que de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, si l'article 57 du CGI s'applique à un groupe, en l'absence de groupe l'article 57 du CGI ne trouve pas à s'appliquer et les entreprises ne seront pas soumises au principe de pleine concurrence.

Suite au rapport de la SDN⁶⁷ publié en matière de prix de transfert⁶⁸ l'article 57 du GCI adopté en 1933 a connu deux modifications. La première, en

⁶⁷ On trouve des traces de ce principe dès le début des années 1930 dans les travaux publiés par la Société des Nations (SDN) et dans les commentaires de l'Administration américaine portant sur des prix de transfert. Selon la SDN, la paix, qui est son objet, ne sera consolidée que si les divers Etats collaborent dans divers domaines. La SDN ne poursuit pas seulement la paix militaire: elle cherche la paix sociale, la paix économique. Cette politique de la paix, aussi dans le domaine fiscal, a fait qu'en 1922 le Comité financier de la Société des Nations – ce comité était composé de représentants de la Belgique, de l'Angleterre, de l'ancienne Tchécoslovaquie, des Pays-Bas, de la Suisse et par le Directeur-général des Contributions directes de la France, M. Baudouin-Bugnet, ultérieurement M. Borduge – ancienne ONU, prépare un étude, du point de vue administratif et pratique, sur le problème de la double imposition internationale discuté pendant la Conférence de Bruxelles, et aussi sur le problème de l'évasion fiscale discuté pendant la Conférence de Genève. Ainsi, en 1928, pendant la Conférence de Genève, où étaient réunis vingt sept pays au sein de la SDN, ont été élaborés les premiers modèles de convention. Dans le modèle de convention de 1928, proposé par la Société des Ligues des Nations, la question sur les prix de transfert pratiqué entre des entreprises liées n'a pas été un sujet de discussion. Ces entreprises ont reçu, en réalité, dans son article 5, le traitement d'établissement permanent (dépendant), aux d'imposition du revenu, ce qui a généré une grande discussion au tour du thème prix de transfert lequel a été confondu avec le problème de répartition de bénéfices d'une entreprise. En 1927, la SDN a présenté un projet de convention modèle attribuant à l'Etat d'implantation d'un établissement stable le droit d'imposer le revenu perçu par ce dernier dans son territoire. En 1928 ce projet fut adopté lors d'un sommet des représentants des autorités fiscales des Etats membres de la SDN. Dans cet environnement, une étude menée sur 35 pays par Mitchell B. CARROLL, fonctionnaire du trésor américain et futur président de ce comité, montra que les Etats utilisaient fréquemment trois méthodes afin de déterminer le revenu attribuable à l'établissement stable: *méthode de l'entité séparée*, méthode empirique, méthode de répartition formulaire. La première méthode était utilisée par les Etats afin de déterminer le revenu attribuable à l'établissement permanent basée sur le principe d'une comptabilité séparée entre l'établissement stable et son siège. L'établissement stable devrait avoir une comptabilité distincte, propre. En outre, les conditions financières des transactions négociées avec le siège devaient être conclues à des conditions normales. C'étaient les prémices du principe de pleine concurrence énoncée pour la première fois. La seconde méthode, appelée la *méthode empirique*, permettait la détermination des revenus de l'établissement stable en le comparant aux revenus générés par des entreprises similaires. L'utilisation de cette méthode intervenait lorsque l'administration démontrait que le bénéfice déclaré par l'établissement stable ne correspondait pas à la réalité. La troisième méthode appelée de *méthode de répartition de formulaire* était utilisée notamment par l'Espagne et par la Suisse. En 1933, la SDN proposa un traité multilatéral sur l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Ce projet distinguait, ainsi, pour la première fois, la filiale de l'établissement stable et généralisait l'application de *l'entreprise indépendante*, qui a reçu une nouvelle appellation: la "*méthode de l'entité séparée*" (c'est l'application du principe de l'imposition séparée des personnes juridiques. En ce qui concerne l'établissement permanent, ce sont les résultats globaux d'une entreprise qui devront être examinés afin de vérifier dans quel pays chaque partie du bénéfice devra être imposée), mais dont la notion de pleine concurrence était dans l'ombre. C'est donc dans ce contexte international qu'apparaissait pour la première fois le principe de pleine concurrence. Les modèles de conventions fiscales élaborées en 1943 au Mexico, puis en 1946 à Londres confirmaient la généralisation de la théorie de l'entreprise indépendante que ce soit dans les relations entre un établissement stable et son siège ou entre deux sociétés liées. Par la suite, les travaux de l'OCDE ont consacré le principe de pleine concurrence qui impose aux entreprises liées de négocier dans des conditions de pleine concurrence. Entre 1955 e 1961, le Comité fiscal de l'OECE a étudié le sujet concernant à l'élimination de la double imposition⁶⁷ internationale⁶⁷ et a publié quatre rapports sur le sujet. En 1961, l'OECE est remplacée par l'OCDE. Son nouveau Comité Fiscal a présenté à ce moment

1981, à la suite de la modification de l'article 238 A du CGI⁶⁹. La seconde en 1996, lors de l'introduction de l'article L. 13 B du LPF prévoyant des obligations documentaires en matière de prix de transfert⁷⁰.

Toutefois, aucun des textes législatifs français ne fait directement référence au principe de pleine concurrence.

L'article 57 du CGI vise à réprimer l'évasion et la fraude fiscales internationales et est directement applicable aux cessions et licences des droits de la propriété incorporelle entre la France et l'étranger, qu'il s'agisse de transferts de l'étranger vers la France (s'ils ont été faits à un prix excessif) ou de transferts de la France vers l'étranger (s'ils ont été faits à un prix insuffisant). Cette même observation vaut pour les contrats de recherche-développement et pour les licences et cession de logiciels.

En effet, lors de la cession d'un élément de l'actif immobilisé dans certaines circonstances et afin d'une société favoriser une autre société, la première société peut sous-évaluer le bien cédé ou au contraire de le surévaluer.

Une société qui acquiert d'une autre société un élément d'actif pour un prix inférieur à sa valeur vénale réelle bénéficie d'un avantage anormal.

un projet de convention de pour éviter la double imposition sur les revenus et le patrimoine, adopté par le Conseil de l'OCDE avec les recommandations du 30 juillet 1963. En 1967, le Comité Fiscal, qui devient le *Comité Fiscal des Affaires Fiscales* en 1971, a révisé son premier modèle qui donnera l'origine au Modèle Convention de 1977. En 1979 l'OCDE a publié en Paris, le Rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, appelé Rapport de 1979. En 1984 un nouveau rapport a été publié, le *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, appelé Rapport de 1984. Un nouveau Modèle de Convention concernant aux revenus et à la fortune a été publié par l'OCDE en septembre 1992, sous la forme d'un classeur afin de permettre des révisions régulières et, notamment, la publication de commentaires. Une révision a été réalisée en mars 1994. Tous les rapports ont fait l'objet de révision et compilation par le Rapport de septembre 1995, le *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, appelé Rapport de 1995. Etant donné la rapide et croissante introduction de plusieurs législations à ce sujet, l'OCDE a dû actualiser en 1995 le rapport préparé en 1979 par le Comité d'Affaires Fiscales. En 1988 Les Etats-Unis ont publié le *White Paper*, un rapport qui avait été commandé par le Congrès américain à l'*Internal Revenue Service* (IRS). Ce rapport a mis l'accent sur le fait que les entités d'origine étrangère payaient moins d'impôts aux Etats-Unis que les entreprises américaines et collaboraient moins facilement avec les services vérificateurs. On souligne que le rapport OCDE de 1979 fut une réaction aux réglementations de la Section 482 du IRS américain de 1988. Les Etats-Unis lidère la dispute fiscale internationale, avec une complexe législation (Section 482 et les pénalités de la Section e as 6.662), ce que a obligé l'OCDE, suite aux plusieurs critiques du système de pénalités et du critère de la division de bénéfices comme une forme d'allocation des revenus imposables, à adhérer aux precettes américains avec l'officialisation de la méthode de la Marge liquide des transactions (*Transactional Net Margin Method – TNMM*) et de l'acceptation de la division des bénéfices comme le dernier recours. La Convention Modèle a été publié à nouveau en 1997 sous la forme de deux classeurs, l'un pour le Modèle et ses comentaires et l'autre pour les différents rapports sur des points spécifiques. Actuellement, les Conventions Modèles de l'OCDE et de l'ONU sont la référence indispensable des négociations des conventions fiscales. Les pays développés, dans ses rapports avec les pays en développement utilisent le modèle OCDE, plus favorable à leurs intérêts notamment en ce que le Modèle de l'ONU les restreint le droit d'imposer à l'Etat source.

⁶⁸G. TIXIER, G. GEST. *Droit fiscal international*. Paris : Ed. PUF, 1990, p.

⁶⁹Loi du 30 décembre 1981, n° 81-1160, art. 90-II.

⁷⁰Loi du 12 avril 1996, n° 96-314, art. 39-II.

La différence entre la valeur vénale réelle de l'élément cédé et le prix de cession effectivement consenti constitue une libéralité fiscalement assimilable à une distribution de fonds sociaux⁷¹.

Le Conseil d'Etat considère que peu importe les rapports entretenus entre la société cédante et la société cessionnaire, la libéralité en cause devra être imposée entre les mains de l'acheteur comme un revenu distribué au sens des articles 109-1 et 111 du CGI⁷²

Les revenus irrégulièrement distribués ne peuvent donc pas être contemplés comme des produits de participation susceptibles de bénéficier du régime des sociétés-mères et filiales prévu aux articles 145 et 216 du CGI, dans la mesure où la notion de dividendes ne vise que les sommes distribuées par une filiale à sa mère prise en sa qualité d'associée, alors que les revenus irrégulièrement distribués constituent des libéralités qui peuvent être consenties non seulement à des associés mais aussi à des tiers, ce qui montre bien qu'elles ne sont pas liées à la détention d'une participation par le bénéficiaire⁷³.

Ainsi, la différence entre la valeur vénale du bien cédé et le prix d'acquisition sera réintégrée au résultat de la société bénéficiaire de la libéralité entre ses mains au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

La qualification de revenus distribués s'applique lorsque la société accorde une libéralité, ces revenus sont imposables à l'impôt sur les sociétés.

2. LES RÉGLEMENTATIONS DE CONTRÔLE DU PRIX DE TRANSFERT

L'administration fiscale peut toujours contester l'avantage dont bénéficie la société acquéreur des bénéfices sur le fondement de l'article 38 *quinquies* de l'annexe III du CGI :

“Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur. Cette valeur d'origine s'entend:

- pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais accessoires à la mise en état d'utilisation d'un bien;
- pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport;
- pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale”.

Sur le fondement de ce texte, l'administration fiscale estime que l'acquisition d'un bien pour une valeur inférieure à sa valeur réelle masque en réalité une opération dualiste, c'est-à-dire une mutation à titre onéreux à hauteur du prix d'acquisition payé et une mutation à titre gratuite comme.

Ainsi, en pratique à la société ce qui est reproché c'est de ne pas avoir passé d'écritures comptables retraçant l'existence d'une libéralité.

⁷¹ CE 9 juill. 1980, n° 12 050, 7° et 8° et suivants : *RJF* 10/80, n° 762.

⁷² CE 6 juin 1984, n° 35415 et 36733, 8° et 9° sous-sections : *RJF* 8-9/84 n° 940.

⁷³ CE 6 juin 1984, n° 35415 et 36733, 8° et 9° sous-sections : *RJF* 8-9/84 n° 940.

En effet, la société cessionnaire doit inscrire en comptabilité deux types d'opérations: une écriture comptable concernant l'acquisition des biens pour leur valeur réelle; et une seconde écriture concernant l'octroi d'une libéralité.

En ce qui concerne le traitement fiscal chez l'acheteur d'une transaction à un prix supérieur à sa valeur vénale, l'acquisition d'un bien dans ces conditions est vue comme un avantage anormal.

Toutefois, l'administration n'est pas en droit de rehausser les bases de l'impôt du seul fait qu'un élément de l'actif immobilisé a été acquis à un prix anormalement élevé, dès lors que cet élément ayant été inscrit pour une valeur égale à ce prix n'a causé aucune diminution de la valeur d'actif net ressortant du bilan de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition a été faite⁷⁴. Cette solution est fondée sur le principe énoncé par le texte de l'article 38-2 du CGI :

Article 38

1. Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

2 bis. Pour l'application des 1 et 2, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

Cette solution fondée sur le principe énoncé par le texte de l'article 38-2 du CGI ne signifie pas que le caractère excessif du prix payé par la société cessionnaire soit sans conséquence fiscale pour cette dernière.

En fait, c'est ultérieurement et à l'occasion de la passation des écritures de résultat que l'administration pourra remettre en cause les charges liées au sur paiement.

D'autre part, le traitement fiscal chez le vendeur d'une transaction peut aussi être regardé comme constituant une libéralité.

⁷⁴ CE 27 juill. 1982 n° 2533 et 19645 : *RJF* 10/82, n° 903, concl. P. Rivière ; *Dr.Fisc.*, 10/83, comm.p. 378.

En effet, la cession d'un actif par une société à un prix supérieur à sa valeur vénale crée un déséquilibre financier entre les parties et risque d'entraîner une remise en cause de l'opération chez le cédant.

Une jurisprudence du Conseil d'Etat considère que ce sur paiement doit être traité comme une distribution irrégulière de bénéfices sur le fondement des articles 109-1 ou 111-c du CGI.

Article 109

1. Sont considérés comme revenus distribués :

1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente selon des modalités fixées par décret en conseil d'Etat (1).

Article 111

Sont notamment considérés comme revenus distribués :

(...)

c. Les rémunérations et avantages occultes ;

L'article 109-1 du CGI comporte deux sous-divisions qui concernent deux situations distinctes:

1) cette présomption joue quelle que soit la qualité du bénéficiaire de la distribution (actionnaire, associé ou tiers);

2) les résultats de la société octroyant l'avantage doivent être bénéficiaires. Le redressement des bénéfices doit trouver sa source dans la constitution de réserves occultes, c'est-à-dire qu'il doit y avoir un désinvestissement réel pour l'acquéreur.

L'article 109-1-1° du CGI ne peut donc pas fonder l'imposition de l'avantage accordé au cédant si l'opération n'affecte pas le montant des bénéfices sociaux ou si le redressement n'a pour effet que de réduire le déficit du cessionnaire.

En outre, les distributions doivent porter sur les bénéfices sociaux prévues par l'article 109-1-2°, qui concerne toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés et non prélevées sur les bénéfices, et qui peut jouer dès lors que l'acheteur de l'élément d'actif cédé a la qualité d'associé de la société cédante. Mais l'Administration devra apporter la preuve de l'avantage effectivement perçu par le cédant.

Lorsque ni le 1^{er} ni le 2^{ème} de l'article 109-1 ne sont pas applicables, le dispositif de l'article 111-c du CGI permet de soumettre à l'impôt les sommes résultant de distributions occultes⁷⁵.

La Cour administrative d'appel de Paris a donné dans l'affaire *Thérond*⁷⁶ la notion de « rémunération et avantage occultes » de l'article 111-c. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat avait jugé que des avantages en nature consentis au personnel n'étaient pas occultes dès lors qu'ils avaient été inscrits en comptabilité en tant que tels, même s'ils avaient été sous-évalués⁷⁷.

En effet, dans cette affaire les juges de la Cour administrative d'appel avaient considéré que constituait un avantage occulte au sens des dispositions de l'article 111-c du CGI l'avantage qui avait été dissimulé en comptabilité, soit par défaut de comptabilisation, soit par une inscription qui ne permettait pas d'identifier l'opération et son bénéficiaire avec une précision suffisante.

Le Conseil d'Etat a privilégié une interprétation large du champ d'application de l'article 111-c du CGI.

Selon l'arrêt CE 28 févr. 2001, n° 199 295, la preuve d'une distribution occulte doit être regardée comme apportée par l'administration lorsqu'il est établi, d'une part, l'existence d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé sans que cet écart de prix ne comporte pas de contrepartie, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer (*animus donax*), et, pour le cocontractant, de recevoir (*animus recipiendi*), une libéralité du fait des conditions de la cession. Dès lors, le caractère occulte de l'opération révélant une libéralité reste démontrée malgré l'inscription en comptabilité et les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant.

Ainsi, derrière l'opération apparemment régulière, correctement traduite en comptabilité et assortie de toutes pièces justificatives, se dissimulent deux opérations :

- 1) l'une, correspondant à la réalité des opérations;
- 2) l'autre, caractérisant une libéralité pure et simple. Seule cette dernière opération est occulte car elle, d'une part, n'apparaît pas en tant que telle en comptabilité et d'autre part, n'est révélée qu'à l'issue de l'opération de requalification réalisée par l'Administration fiscale.

En ce qui concerne la cession d'un bien à un prix inférieur à sa valeur vénale réelle, en sous-évaluant le prix de cession, le cédant sera considéré coupable d'un acte anormal de gestion dès lors que la transaction ne présente pas pour lui une contrepartie réelle.

⁷⁵ CE 28 févr. 2001, n° 199 295, *Ministre c/Thérond* : *RJF* 5/01 n° 620, concl. Commissaire du gouvernement Gilles Bacheller : *BOCF* 5/01 n° 67, commentaires BGFE n° 3 2001.

⁷⁶ CAA Paris, 2^e ch., 2 juill. 1998, req.n° 96 1361, *M. Thérond* : *Revue de droit fiscal*, 1999, n° 25, p. 868.

⁷⁷ CE 29 sept. 2000, n° 198325 ; *RJF* 12/00 n° 1457, *BGFE* 6/00 p. 19.

En ce sens, l'administration pourra rehausser le montant de la plus-value diminué du fait de la sous-évaluation et imposera la différence à l'impôt sur les sociétés aux taux de droit commun.

D'autre part, si la société cédante n'a pas révélé dans ses comptes l'identité du bénéficiaire de la libéralité, l'administration fiscale pourra mettre en demeure la société pour lui informer dans un délai de 30 jours le nom de ce dernier⁷⁸.

Dès lors, ou bien la société informe l'identité du bénéficiaire et celui-ci sera imposé à raison de l'avantage occulte qui lui a été octroyé, ou bien la société conserve le silence et elle sera condamnée à une amende de 100% des avantages occultes accordés, l'amende n'étant pas déductible des résultats imposables.

En outre, les dirigeants seront responsables solidairement avec la société du paiement de cette amende⁷⁹. La pénalité pourra être réduite si la société déclare spontanément à l'administration qu'elle a versé des rémunérations occultes : l'amende de 100% est abaissée à 75%.

En ce qui concerne le redressement du bénéficiaire de la libéralité au titre des droits de mutation à titre gratuit, si la société-mère abandonne de son compte courant au profit de sa filiale sans contrepartie, dans l'exercice de son droit de contrôle, l'administration est fondée à rechercher si l'abandon de la créance par l'actionnaire ne s'analyse pas en une libéralité intentionnelle rendant exigibles les droits de mutation à titre gratuit⁸⁰.

Ainsi, l'administration applique aux opérations entre personnes morales le régime des droits de mutation à titre gratuit en cas d'une véritable libéralité.

D'autre part, elle pourra exiger à la fois l'imposition des revenus réputés distribués sur le fondement des articles 109-1 ou 111 du CGI et le paiement des droits de mutation à titre gratuit entre personnes non associées au taux de 60%. Le paiement de tels droits augmentés des majorations (10%, 40% en cas de mauvaise foi, voire 80% si la procédure d'abus de droit est mise en œuvre) et des intérêts de retard (9% par an) semblent tellement confiscatoires qu'ils incitent donc à la plus grande prudence à l'occasion de l'évaluation des biens que l'on envisage de céder.

Le texte de l'article 57 du CGI est complété par l'article L.13 B du Livre des procédures fiscales (LPF) qui autorise l'Administration fiscale à exiger du contribuable la communication des documents nécessaires à la justification de sa politique de prix de transfert.

⁷⁸ Article 117, du CGI.

⁷⁹ Article 1763A, du CGI.

⁸⁰ Réponse ministérielle Pernin AN, 24 mars 1979, p. 1885, n° 7015 ; Réponse ministérielle Longuet AN 18 nov. 1979, p. 10342, n° 20906.

L'article L 13 B du LPF impose l'obligation de présentation de documents en matière de prix de transfert lors d'un contrôle fiscal, lorsqu'un transfert indirect de bénéfices est remarqué. Ces obligations d'information par l'intermédiaire de ces documents entraînent, en pratique, un renversement de la charge de la preuve sur le contribuable.

L'administration fiscale n'a pas tenue à justifier ou à expliciter sa présomption, si ce n'est qu'en cas de contentieux devant le juge de l'impôt⁸¹. Toutefois, l'instruction du 23 juillet 1998 précise que l'absence de documentation ne peut pas justifier une motivation suffisante par un redressement de prix de transfert. L'entreprise ne sera pas présumée automatiquement fautive, elle ne sera que présumée probablement fautive :

« Qu'il est néanmoins probable que l'entreprise qui aura négligé de répondre à une demande de précisions fondée sur la présomption qu'elle avait opéré un transfert de bénéfices s'exposera à un redressement »⁸²

La documentation dont fait l'objet l'instruction précitée porte sur quatre éléments : 1) les relations entre le contribuable et la partie étrangère ; 2) le régime fiscal dont bénéficie la partie liée étrangère ; 3) l'activité de la partie étrangère ; 4) les méthodes de détermination des prix de transfert.

La réglementation française ne prévoyait aucune obligation d'information relative aux partenaires étrangers ou à la méthode de prix de transfert appliquée. En outre, l'article 57 fait peser une double charge de la preuve sur l'Administration fiscale pour effectuer cette démonstration.

Dans cet environnement, de 1982 à 1998 et sur un total de 38 décisions, la jurisprudence administrative française a conclu à l'inexistence de transfert de bénéfices dans 22 espèces⁸³.

C'est pour inverser ce rapport que des nouvelles dispositions ont été introduites dans la loi du 12 avril 1996 afin de mettre à la charge des entreprises des obligations d'informations relatives à leur politique de prix de transfert.

Ces transactions constituent une excellente source de recette pour l'Etat car, si d'une part les prix des biens ou des services fixés dans ces transactions internationales doivent être fixés en comparaison avec le prix de marché ou principe de pleine concurrence, d'autre part, ils font des entreprises transnationales des victimes de multiples impositions, étant donné les plusieurs normes et pratiques divergentes des diverses administrations fiscales.

Le recours à l'article L 13 B du LPF n'est utilisé que si l'administration fiscale ne parvient pas à trouver les informations nécessaires au contrôle fiscal. Le contribuable dispose d'un délai de 2 mois pour fournir cette documentation.

⁸¹ Intr. 13-L-7-98, n° 9 et suivants, BOI du 29 juillet 1998.

⁸² Intr. 13-L-7-98, n° 9 et suivants, BOI du 29 juillet 1998.

⁸³ GODE, Henry. « France : Le nouvel environnement fiscal des prix de transfert ». In : *Cahiers juridiques et fiscaux de l'exportation*, n° 2. Paris : CFCE, 1999, p. 896.

Ainsi, même si la France dispose d'une réglementation spécifique au prix de transfert depuis 1933, avant l'adoption des obligations d'informations sur les prix de transfert prévues par le texte de l'article L. 13 B du Livre des procédures fiscales – LPF, l'administration fiscale ne bénéficiait pas de texte légal lui permettant de contraindre les entreprises à divulguer des informations sur la formation de leurs prix. Elle ne pouvait donc exiger, pour l'essentiel, que des éléments issus de leur comptabilité. La réglementation française ne prévoyait aucune obligation d'information relative aux partenaires étrangers ou à la méthode de prix de transfert appliquée.

L'utilisation du principe de pleine concurrence s'inspire du rapport OCDE publié en 1979⁸⁴ et modifié en 1995⁸⁵. Les autorités fiscales françaises ont approuvé ce rapport lors de son adoption par le Conseil de l'OCDE et les principes directeurs dégagés par l'OCDE sont devenus la norme française des prix de transfert et une constitution internationale du principe de pleine concurrence. Mais la pratique des entreprises et des administrations fiscales montre qu'il existe un décalage important entre le texte de ces principes directeurs et leur utilisation.

L'appréciation de la normalité des prix de transfert suppose que les bénéfices ou des transactions aient été comparés entre entreprises associées et entreprises indépendantes. Pour pouvoir valablement effectuer une telle comparaison, il est nécessaire de s'assurer que les circonstances économiques entourant ces transactions présentent un certain degré de comparabilité. Mais il n'est pas rare que, lorsqu'il s'agit d'un monopole économique il n'existe pas de biens comparables.

En France les entreprises dont le siège social sont situés hors de France, quelle que soit leur nationalité, sont imposables en France à raison des profits tirés de leurs exploitations en France.

Ainsi, le bureau d'une société étrangère est un établissement imposable en France car il a des moyens matériels et un personnel stable et il est dirigé par une personne qui est en fait un salarié de la société.⁸⁶

D'autre part, les bénéfices réalisées par une entreprise qui a son siège en France ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils résultent d'opérations caractéristiques de l'exercice habituel d'une activité hors de France, c'est-à-dire; lorsque l'entreprise exploite un établissement hors de France, ou lorsqu'elle réalise à l'étranger des opérations par l'intermédiaire d'une représentation stable n'ayant pas de personnalité juridique distincte de la sienne, ou encore si elle effectue hors de France des opérations qui forment un cycle commercial complet celle-ci considérées comme se détachant des autres opérations de l'entreprise⁸⁷.

⁸⁴ Rapport OCDE, 1979.

⁸⁵ Rapport OCDE, 1995. Op.cit.

⁸⁶ CAA Paris 02.03.95 ; 92-1307, *Sté Prestige Corporation Inc* : DF 1995.28.1509.

⁸⁷ DAVID, Cyrille, FOUQUET, Olivier, PLAGNET, Bernard, RACINE Pierre-François. Op.cit., p. 527, 528.

Bien que la France ait été l'un des premiers Etats à disposer d'une réglementation spécifique aux prix de transfert dès 1933, les questions concernant la détermination de prix « normaux » n'ont pas toujours suscité beaucoup d'attention dans le pays.

B. L'APPROCHE BRÉSILIENNE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

La législation fiscale brésilienne sur les prix de transfert représente l'évolution vers l'internationalisation des entreprises transnationales qui sont implantées au Brésil, en cherchant imposer au pays une partie de ces rendements.

La loi qui discipline le prix de transfert est la loi n. 9430 de 1996. Avant la loi n. 9430 de 1996 il n'y avait pas proprement une préoccupation avec le prix de transfert pratiqué entre entreprises appartenant à un même groupe. La préoccupation de l'administration fiscale était centrée aux distributions déguisées de bénéfiques que se réalisaient à l'intérieur du territoire brésilien et aux restrictions à la déductibilité des redevances de marques et de brevets.

Ainsi, il est judicieux d'étudier la fiscalité brésilienne avant la Loi n. 9340 de 1996 (1) et après la Loi n. 9430 de 1996 (2)

1. LA FISCALITÉ DES PERSONNES MORALES AVANT LA LOI N. 9430 DE 1996

La législation de base concernant l'imposition des bénéfiques des personnes morales implantées à l'étranger est la Loi n°9249 de 1995.

La loi n°9249, du 26 décembre 1995 a abandonné le principe de la territorialité, le remplaçant par le principe de l'universalité des revenus, ce qui permet l'imposition des revenus de source étrangère, afin de combattre l'évasion fiscale et éviter l'optimisation fiscale avec le transfert de bénéfiques aux subsidiaires entreprises brésiliennes situées à l'étranger.⁸⁸, car auparavant le principe de territorialité permettait aux entreprises l'allocation de bénéfiques aux subsidiaires des entreprises brésiliennes situées dans des paradis fiscaux.⁸⁹

⁸⁸ HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A Elisão Tributária Internacional e a Recente Legislação Brasileira. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 264.

⁸⁹ Selon l'Instrução Normativa 188 du 6 août 2002 ce sont 53 pays considérés comme des paradis fiscaux: I- Andorre ; II - Anguilla ; III - Antigua et Barbue ; IV - Antilles Hollandaises ; V - Aruba ; VI - la Communauté du Bahamas ; VII - Bahreïn ; VIII - Barbade ; IX - Belize ; X - Îles Bermudes ; XI - Campione d'Italie ; XII - Îles du Canal (Alderney, Guernsey, Jersey et Sark) ; XIII - Îles Cayman ; XIV - Chypre ; XV - Singapour ; XVI - Îles Cook ; XVII - République de la Costa Rica ; XVIII - Djibouti ; XIX - Dominicain ; XX - Émirats arabes unis ; XXI - Gibraltar XXII - Grenade ; XXIII - Hong Kong ; XXIV - Leban ; XXV - Liban ; XXVI - Libéria ; XXVII - Liechtenstein ; XXVIII - Luxembourg (à l'égard des sociétés participation régies, dans législation luxembourgeoise, de par la loi du 31 juillet 1929) ; XXIX - Macao ; XXX - Île l'En bois ; XXXI - Maldives ; XXXII - Malte ; XXXIII - Île de Man ; XXXIV - Îles Marshall ; XXXV - Îles Maurice ; XXXVI - Monaco ; XXXVII - Îles Montserrat ; XXXVIII - Nauru ; XXXIX - Île Niue ; XL - Sultanato d'Oman ; XLI - Panama ; XLII - Fédération de Sont Christovan et Nevis ; XLIII - Samoa Américain ; XLIV - Samoa Occidental ; XLV - San Marino ; XLVI ils - Sont Vicente et Grenadines ; XLVII - Saint Lucia ; XLVIII - Seychelles ; XLIX - Tonga ; L - Îles Turks et Caicos ; LI- Vanuatu ; LII - Îles Vierges Américaines ; LIII - Îles Vierges Britanniques.

La loi n°9.249 de 1995 a introduit d'importants changements dans la législation brésilienne sur l'impôt sur le revenu des personnes, en modifiant des principes et des concepts incorporés à la systématique de l'impôt depuis fort longtemps.

D'autre part, le paiement de l'impôt sur la base du bénéfice estimé en pourcentage de la recette brute s'accroissait, et à cela contribuait à :

1. l'élargissement des situations autorisant l'option pour le bénéfice présumé⁹⁰ ;
2. l'élimination de l'imposition des bénéfices distribués par les entreprises imposées selon cette modalité, indépendamment du fait que la valeur imposée ait été ou non en possession des personnes morales⁹¹
3. la diminution des frais et charges déductibles⁹² ; et
4. l'interdiction de compenser les pertes en capital par le résultat opérationnel.

Le Brésil étant une République fédérative, le pouvoir d'instituer des impôts est réparti entre l'Union⁹³, les Etats, le District fédéral⁹⁴ et les provinces⁹⁵.

Hormis les impôts, il existe au Brésil des taxes perçues en fonction du pouvoir de police ou pour l'utilisation effective ou potentielle des services publics, et la contribution d'amélioration due en raison de travaux publics.

Seule l'Union fédérale peut instituer l'impôt sur les revenus des personnes physiques ou morales.

Il appartient également à l'Union fédérale, exclusivement, instituer des contributions sociales d'intervention dans le domaine économique, dans l'intérêt des catégories professionnelles ou économiques et pour financer la sécurité sociale.

L'Union fédérale possède également la compétence fiscale résiduelle de créer, moyennant une loi complémentaire, d'autres impôts non

⁹⁰ Articles 29 et 36, VI.

⁹¹ Article 10.

⁹² Article 13.

⁹³ L'Union fédérale a la compétence pour créer des impôts sur : 1) l'importation de produits étrangers ; 2) l'exportation à l'étranger de produits nationaux ou nationalisés ; 3) les revenus de toute nature ; 4) les produits industrialisés (non cumulatif, du type TVA) ; 5) les opérations de crédit, de change et d'assurance, ou relatives à des titres et valeurs mobiliers ; 6) la propriété territoriale rurale ; 7) les grandes fortunes.

⁹⁴ Les Etats et le District fédéral sont compétents pour créer des impôts sur : 1) la transmission *causa mortis* et le don de tous biens ou droits quelconques ; 2) les opérations relatives à la circulation des marchandises et à la prestation de services de transport entre Etats et les provinces ; 3) la propriété de véhicules automoteurs ;

⁹⁵ Les provinces sont compétentes pour créer des impôts sur : 1) la propriété immobilière et territoriale urbaine ; 2) la transmission entre vifs à tout titre, par acte onéreux, de biens mobiliers, par nature ou accession physique, et de droits réels des immeubles, sauf ceux garantie, ainsi que sur la cession des droits à leur acquisition ; 3) les services de toute nature, non compris dans l'impôt sur les opérations relatives à la circulation des marchandises et à la prestation de services de transport entre Etats et entre provinces, de compétence des Etats et du District fédéral.

prévus dans la Constitution à condition qu'ils soient non cumulatifs et n'aient pas de fait générateur ou l'assiette des impôts énumérés dans la Constitution, ou encore, en cas d'imminence de guerre ou en cas de guerre étrangère. Mais l'Union fédérale ne peut pas accorder d'exemptions, d'incitations et d'avantages fiscaux en ce qui concerne les impôts relevant des Etats.

Selon l'article 145, paragraphe 1, de la Constitution de la République Fédérative du Brésil (CRFB) de 1988 les impôts « *auront un caractère personnel et seront gradués selon la capacité économique du contribuable, l'administration ayant la faculté, notamment afin de rendre ces objectifs effectifs, d'identifier le patrimoine, les revenus et les activités économiques du contribuable, dans le respect des droits individuels et conformément à la loi* ».

La Constitution fédérale énumère les impôts qui peuvent être créés par l'Union, Etats, Provinces et District fédéral et établit les principes fondamentaux limitant le pouvoir d'instituer des impôts, en énonçant, à l'article 150, certaines interdictions⁹⁶.

Au Brésil, avant 1996 il n'y avait pas une loi fiscale sur les prix de transfert⁹⁷, sauf quelques dispositions en quelques traités bilatéraux en matière fiscale sur les revenus et le capital, et le traitement sur la distribution déguisée ou occulte des bénéfiques.

Avec la distribution déguisée de bénéfiques les entreprises réalisaient un illégitime transfert de revenu de l'entreprise vers les associés, directement.

Ainsi, les associés recevaient de façon occulte des sommes d'argent que la société ne souhaitait pas faire apparaître dans sa comptabilité, laquelle fictivement s'appauvrit avec la réduction de gains ou avec l'augmentation des coûts. Dans les opérations de prix de transfert, en réalité, il existe une espèce de transfert occulte de bénéfiques d'une entreprise à l'autre qui seulement peut être révélée à travers la configuration économique de l'affaire juridique.

Toutefois, il arrive parfois que les instruments juridiques ne permettent pas de démontrer le transfert occulte de bénéfiques, car l'affaire peut

⁹⁶ Selon l'article 150, CRFB, il est interdit à l'Union, aux Etats, au District fédéral et aux provinces : a) d'exiger ou d'augmenter un impôt sans loi qui l'établisse (*principe de la stricte légalité*) ; b) d'instituer un traitement inégal entre des assujettis qui se trouvent dans une situation équivalente (*principe de l'égalité*), c) de percevoir des impôts relatifs à des faits générateurs survenus avant l'entrée de la loi qui les a créés ou augmentés (*principes de l'antériorité et de la rétroactivité de la loi dans le temps*) ; d) de percevoir des impôts pendant l'exercice financier au cours duquel a été publié la loi qui les a institués ou augmentés (*principe de l'annualité*), sauf en ce qui concerne les impôts d'importation et d'exportation, l'impôt sur les produits industrialisés (IPI) et la taxe sur les opérations de crédit, de change et d'assurance ou celles relatives à des titres ou valeurs mobiliers (IOF) ; dans le cas particulier des contributions sociales, celles-ci peuvent être exigées 90 jours après la publication de la loi qui les a instituées ou augmentées ; e) d'utiliser l'impôt à l'effet de confiscation (*principe de non confiscation des biens*) ; f) d'établir des limitations à la circulation de biens ou de personnes ; g) d'instituer des impôts sur le patrimoine, le revenu ou les services, les uns des autres (*principe de l'immunité réciproque*) ; h) d'instituer des impôts sur les temples de tout culte ou sur le patrimoine, le revenu ou les services des partis politiques, y compris de leurs fondations, des entités syndicales des travailleurs, des institutions d'éducation et d'assistance sociale sans but lucratif, les conditions de la loi étant remplies ; i) d'instituer des impôts sur les livres, les journaux, les périodiques et le papier destiné à leur impression.

⁹⁷ TÔRRES, Heleno, *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*, p. 278.

être formellement correct, c'est-à-dire, la forme juridique formel de l'opération peut être valable, mas non sa réalité économique.

Ainsi, ce n'est pas possible nier au prix de transfert la qualification d'une espèce de transfert occulte de bénéfices, une manœuvre utilisée afin d'installer une particulière politique de prix intragroupe.

L'une des principales raisons du contrôle des différents gouvernements sur les contrats de transferts de technologie à partir de la décennie de 1950 a été l'importante valeur de transfert de technologie à l'étranger.

Or, étant donné que le transfert de technologie sont représente des dépenses déductibles pour l'entreprise brésilienne, il était évident que c'était plus convenable pour les entreprises le transfert de ces valeur au titre de transfert de technologie qu'au titre de bénéfices.

Ainsi, il avait la conviction de que les paiements de technologie, notamment lorsqu'ils étaient réalisés aux personnes liées ou aux associés qui possédaient le contrôle de la société, étaient une forme de distribution déguisé de bénéfices.

Les premières réglementations concernant le sujet sont apparues non pas spécifiquement pour éviter le transfert de revenus à l'étranger mais pour éviter le transfert de revenus entre des entreprises résidentes au Brésil.

En 1958, la loi n. 3470 a introduit dans l'ordre juridique brésilien des limites de déductibilité de ces transferts. Par la suite, la loi n. 4132 de 1962 a interdit le transfert de redevances de licences de brevets ou de marques aux entreprises subsidiaires et la maison mère à l'étranger.

La loi n. 4132 de 1962 a donné le traitement de bénéfice aux redevances par licence de marque ou de brevet, ou, encore, par assistance technique, scientifique, administrative ou semblable, payées à l'entreprise étrangère. Ce traitement a été donné indépendamment du paiement réalisé par l'entreprise brésilienne à son contrôleur à l'étranger ou à l'entreprise étrangère sans aucun lien de contrôle.

Néanmoins, la loi n, 4132 de 1962 n'interdisait pas le transfert de redevances de know-how entre subsidiaire et la maison-mère à l'étranger, ce qui a fait augmenter les 'abus' concernant ces transferts. De ce fait, d'autres restrictions ont été faites à travers l'INPI- Institut National de la Propriété Intellectuelle, lequel, a partir de la loi n. 5648 de 1970 a réglementé le transfert de technologie en vue de l'accélération du développement technologique du pays.

En 1977 il a été publié le décret-loi n. 1598, dont le texte de l'article 60, alinéa VI, considère en tant que modalité de transfert déguisé de bénéfices le paiement de redevances aux personnes liées dont la valeur dépasse notoirement la valeur de marché. Cette norme est encore en vigueur et elle a

été reprise dans le texte le RIR (Règlement de Impôt sur le Revenu) de 1994 et 1999.

Néanmoins, les difficultés pratiques soulevées lors de la vérification de la valeur de marché de ces paiements rendait difficile l'application du décret-loi n, 1598 de 1977.

Ainsi, pour empêcher des distributions déguisées ou occultes de bénéfiques, la loi n° 4506 de 1964 modifiée par le D écret-loi n° 1.598-1977 a été la manifestation législative à l'origine du principe de pleine concurrence.

Suite aux études réalisées sur les systèmes de contrôle du transfert de technologie de plusieurs pays, dans les décennies 1979 et début 1980, le juriste Guillermo Cabanellas a souligné que les règlements qui restreignent l'importation de technologie sont nécessaires afin d'implanter des politiques des gouvernements concernant l'allocation des facteurs de production. Selon ce juriste, les contrôles de technologie sont nécessaires afin d'assurer l'exécution de certaines politiques de contrôle d'échange de monnaie, de fiscalité et de formation des prix de capital et de travail, ce qui imposait des restrictions aux investissements étrangers et aux importation⁹⁸.

Le processus d'ouverture économique au Brésil a demandé d'importantes modifications dans la législation fiscale brésilienne. L'isolement et le protectionnisme avaient marginalisé le Brésil dans le marché international. L'ouverture relative des ports, à côté de la timide libéralisation du marché d'échange a donné autonomie aux opérations commerciales et financières internationales.

Ainsi, c'est pour faire face à cette situation limite que la politique économique brésilienne s'est rendue à l'évidence d'une nécessaire réglementation spécifique du phénomène concernant plusieurs juridictions traitant d'une même imposition.

La loi n. 9249 de 1995 a été publiée avec le but exclusif de combattre l'évasion et l'évasion fiscales qui se corporifiaient avec le transfert de bénéfiques aux subsidiaires d'entreprise brésilienne à l'étranger⁹⁹

La loi n. 9249 du 26 décembre 1995 a modifié les articles 77 de la loi n. 3470 de 1958 et l'article 100 du décret-loi n. 5844 de 1943, afin de diminuer le taux d'imposition de l'impôt sur le revenu¹⁰⁰ de source sur tous les paiements réalisés aux résidents à l'étranger.

Nonobstant la volonté du législateur d'unifier les taux de l'impôt sur le revenu de source en 15%, la Recette Fédéral a adopté une interprétation

⁹⁸ Apud. LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação e transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro, 2001, p.135, 136.

⁹⁹ HUCK, HERMES. LEITE, Fernando Pereira. « A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira ». *Op.cit.*, p. 264.

¹⁰⁰ La réduction a été de 25% au taux de 15%.

différente à travers laquelle la réduction du taux à 15% n'avait pas atteint les paiements de redevances de marques et brevets¹⁰¹.

La Mesure Provisoire (MP) n. 1459 du 21 mai 1996, dans le texte de son article 5, a éclairé tout doute concernant le taux d'impôt sur les paiements de redevances lorsqu'il a précisé que « *c'est réduit à quinze pourcent le taux de l'impôt sur le revenu de source incident sur les sommes payées, créditées, livrées, employées ou transférées à l'étranger au titre de redevances de toute nature* ».

En outre, la loi n° 9249 de 1995 a introduit pour la détermination du bénéficiaire des personnes morales le critère de la base mondiale (ou globale) qui tient compte des recettes produites mondialement, à l'opposition de la systématique ancienne de la base territoriale pour le prélèvement des recettes internes.

Ainsi, les bénéfices, rendements et gains de capital réalisés à l'étranger par des subsidiaires d'entreprises brésiliennes¹⁰² échangés en monnaie nationale sont assujetties annuellement à l'impôt sur le revenu de la personne morale, indépendamment de son effective distribution.

L'adoption de la base globale ou mondiale pour le calcul des bénéficiaires imposables des personnes morales est le résultat d'une économie au Brésil qui passe à être celle d'exportation de capital.

Le Brésil considère que la base mondiale est le mieux paramètre pour mesurer les bénéficiaires d'une entreprise en observant le principe de l'universalité de l'impôt sur le revenu consacré à l'article 153, paragraphe 2, alinéa I, de la Constitution Fédérale de 1988.

Depuis l'application au Brésil du principe du domicile, encore appelé principe du revenu mondial, ou principe de l'universalité, les bénéfices, revenus et gains en capital réalisés et obtenus à l'étranger sont pris en compte dans la détermination du bénéficiaire réel¹⁰³ des personnes morales. Mais le principe de

¹⁰¹ Acte déclaratoire normatif n. 5 du 1er mars 1996.

¹⁰² L'article 20, paragraphe unique du décret n. 55 762 de 1965 qui a réglementé la loi n. 4131 de 1962 définit subsidiaire, aux fins d'interdiction de transfert de redevances entre subsidiaire brésilienne et la maison mère, *'la personne morale établit dans le pays dont le capital avec droit de vote d'au moins 50% (cinquante pourcent) appartient, directe ou indirectement, à la personne dont le siège social est à l'étranger* ».

¹⁰³ Lorsque la Constitution Fédérale prévoit le recouvrement d'impôt sur les revenus elle établit que l'assiette de l'impôt doit correspondre au revenu, en ce sens le revenu est d'addition patrimoniale disponible du contribuable. L'article 43, du Code Tributaire National - CTN établit que l'impôt sera dû quand le sujet passif aura la disponibilité économique ou juridique: 1) du revenu, en tant que le produit du capital, du travail ou de la combinaison de les deux et, 2) des recettes de toute nature, y comprises les additions patrimoniales non incluses dans le concept de revenu. Le concept de revenu varie d'un système juridique à l'autre, en fonction du plus grand ou moindre degré des différents concepts économiques et comptables, en reflétant, ainsi, les principes constitutionnels de justice fiscale. Toutefois, le concept de revenu utilisé par le droit fiscal brésilien est celui de revenu personnel, c'est-à-dire, le revenu des personnes (physiques ou morales) contribuables de l'impôt. (In : *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro : APEC Editora, 1969. cap. 2, p. 5). Dans le système juridique brésilien, la Constitution de la République n'a pas défini en des détails le concept de revenu, mais la doctrine brésilienne entend que le Code Tributaire National a adopté pour la définition de revenu la théorie de l'addition patrimoniale. (LEMKE,

l'universalité n'a pas supprimé le principe de la territorialité, car il exige la territorialité qui servira comme critère de connexion (personnel : résidence, domicile, nationalité) afin de déterminer le régime fiscal des revenus produits à l'intérieur du Brésil, soit par les résidents soit par les non-résidents.

Les rendements de la personne seront donc imposés indépendamment du lieu de leur production, c'est-à-dire, de la source effective des revenus être dans le pays ou non.

Le Brésil adopte donc le principe de l'universalité et l'imposition mondiale de revenus des personnes physiques et morales, et parallèlement, hormis les mesures bilatérales prises grâce aux divers traités bilatéraux signés par le Brésil tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, le Brésil adopte également des mesures pacifiques unilatérales¹⁰⁴ tendant à éliminer ou atténuer la double imposition internationale.

Gisele. *Imposto de Renda. Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1988. p. 61-62). Hugo de Brito Machado, a son tour, affirme que dans le système juridique fiscal Brésilien, le revenu est l'addition patrimoniale résultant du travail, du capital, ou de la combinaison de ces deux facteurs et que le législateur ordinaire ne peut pas définir comme addition patrimoniale ce qui ne l'est pas. Mais c'est la jurisprudence qui donne le concept d'addition patrimoniale, et par la suite déclare inconstitutionnel tout dispositif de loi qui établit concept divers. (*Curso de Direito Tributário*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. pp. 84-85.

¹⁰⁴ Les mécanismes unilatéraux pour éviter la double imposition internationale sont des méthodes incorporées par les Etats qui adoptent le principe de l'universalité ou de la rente mondiale. Les plus importantes mesures unilatérales utilisées par les Etats de la résidence tendant à éviter la double imposition internationale, sont : 1) exonération (tax exemption system) ; 2) crédit d'impôt étranger (foreign tax credit); Par la méthode de l'exonération (tax exemption) l'un des Etats contractant renonce aux rendements d'un résident obtenu à l'étranger, étant donné le principe de que le revenu a été déjà imposé à la source. Il s'agit d'une réparation de compétences où chaque Etat impose certains revenus qui parallèlement sont exonérés par l'autre Etat contractant. Cette exonération est normalement adoptée par les conventions internationales. Par la méthode du crédit d'impôt étranger l'Etat de la résidence qui adopte le principe de la rente mondiale impose normalement les rendements obtenus par des résidents à l'étranger, mais en les permettant de déduire l'impôt payé à l'étranger. Ce système admet deux modalités : le crédit d'impôt intégral (sans aucune limitation) ou le crédit d'impôt ordinaire (y est admis le cumul de crédits jusqu'à la limite préalablement déterminée par l'ordre juridique du pays de résidence), cette dernière méthode la plus utilisée par la plupart des pays. Ces méthodes occupent une place de prééminence dans l'imposition internationale. Néanmoins il existe d'autres méthodes : 3) méthode de la déduction simple (cette méthode ne se tourne pas à l'intégrale élimination de la double imposition, cette méthode mitige les effets de l'imposition internationale : l'impôt payé à l'étranger est considéré comme dépense déductible aux fins de calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu dans le pays de résidence) ; 4) méthode de la déduction totale : l'Etat de résidence applique l'assiette de l'impôt sur le revenu national aux bénéfices obtenus par le résident à l'étranger et déduit la valeur obtenue du total de l'impôt à être payé ; 5) impôt non payé (*tax sparing*) : il s'agit d'une méthode qui a pour but de donner une solution lorsque la méthode du crédit fiscal (tax credit) ne marche pas ; cette méthode pressuppose l'effectif paiement de l'impôt à l'étranger, dans des situations où l'Etat de source offre des bénéfices fiscaux n'imposant pas le résident de l'Etat qui adopte le principe de la rente mondiale – ainsi, s'il n'y a pas d'imposition il n'y a pas de crédit dans le système du *tax credit*, et le contribuable – en dépit d'avoir le bénéfice d'une aide fiscale dans l'Etat de source – payera l'impôt lors du retour des rendements dans l'Etat de résidence ; 6) méthode de l'imputation de l'impôt : cette méthode a pour but d'éviter la double imposition économique et son résultat est obtenu en permettant le crédit, par les actionnaires de l'impôt payé par la société.

Les mécanismes internes adoptés ont été choisis en fonction de leurs compatibilités avec les objectifs de la politique fiscale : neutralité fiscale¹⁰⁵ aux importations et exportations¹⁰⁶, et efficace nationale¹⁰⁷.

2. LA FISCALITÉ DES PERSONNE MORALES APRÈS LA LOI N. 9430 DE 1996

À l'échelle fédérale, les impôts et contributions sociales auxquelles sont directement soumises les sociétés résidentes au Brésil sont:

1. l'impôt sur le revenu des personnes morales (IRPJ) ;
2. Cotisation sociale sur les bénéficiaires (CSLL) ;
3. Cotisation sociale sur les chiffres d'affaires (CFINS) ;
4. Cotisation au Programme d'intégration sociale (PIS).

Les personnes morales que jusqu'au 31 décembre 2002 n'étaient pas obligées au régime de l'imposition par le bénéfice réel, dont la recette dans l'année-calendrier précédente était égale ou inférieure à R\$ 24.000.000,00 (vingt quatre millions de réels) pourraient opter par le régime de l'imposition sur le bénéfice présumé¹⁰⁸.

À partir du 1^{er} janvier 2003, la personne morale dont la recette brute totale, dans l'année-calendrier précédente ait été égal ou inférieur à R\$ 48.000.000,00 (quarante et huit millions de Réels), ou à R\$ 4.000.000, (quatre millions de Réels) multiplié par le nombre de mois d'activité de l'année-calendrier précédente quand inférieure à 12 (douze) mois, pourra opter par le régime d'imposition sur base du bénéfice présumé.

La personne morale paiera l'impôt au taux de 15% sur le bénéfice présumé. La partie du bénéfice présumé qui excéder la valeur résultante de la multiplication de R\$ 20.000,00 (vingt mille Réels) para le nombre de mois de la respective période de vérification est assujettie au taux additionnel de l'impôt de 10%.

¹⁰⁵ La neutralité fiscale internationale tend à traiter également toutes les personnes, indépendamment de leur résidence et de la source des revenus lorsqu'elles sont dans les mêmes conditions. La neutralité fiscale interne correspond à une politique fiscale selon laquelle les résidents d'un pays qui perçoivent des revenus seulement à l'étranger subissent le même traitement fiscal en vigueur dans l'Etat où ses revenus sont produits. Ainsi, les résidents d'un pays qui perçoivent des revenus à l'étranger ont le même traitement fiscal donné par l'Etat de source à ses résidents. Egalement, les non résidents ont le même traitement donné aux résidents qui perçoivent des revenus dans le pays de la résidence. Avec la politique de neutralité à l'importation, les pays importateurs de capital garantissent un traitement égal aux résidents et non résidents, d'une part, et d'autre part, garantissent aux résidents qui perçoivent des revenus à l'étranger un traitement fiscal égal à celui donné par l'Etat de source à leurs résidents. La neutralité à l'exportation correspond à une politique interne selon laquelle tous ceux qui se trouvent dans le domaine territorial de l'Etat brésilien où ils résident et qui ont de revenus au Brésil seulement ou également à l'étranger subissent le même traitement fiscal sans aucun traitement plus ou moins favorable.

¹⁰⁶ Pour les pays exportateurs de capitaux les attitudes de neutralité fiscale à l'exportation consolident le processus d'imposition du total des revenus perçus par les résidents (nationaux ou les étrangers) selon le principe de l'universalité.

¹⁰⁷ - En ce sens le but est de stimuler les investissements internes et classer les impôts qui ont été payés à l'étranger en tant que charges à déduire de 'assiette, soit en utilisant le critère de la résidence tendant à éviter la double imposition internationale, soit en utilisant le critère de la source. Dans ce dernier cas, soit il y aura une exonération de certains revenus, soit une diminution de la base imposable.

¹⁰⁸ Loi n.8.981 de 1995, art. 44, Loi n. 9.065 de 1995, art. 1^o, et Loi n. 9.249 de 1995, art. 29, Loi n. 9.718 de 1998, art. 13.

À partir de 1999, la personne morale dont la recette brute totale, dans l'année-calendrier précédente ait été supérieure à R\$ 48.000.000, 00 (quarante et huit millions de Réels), ou à R\$ 4.000.000, (quatre millions de Réels) multiplié par le nombre de mois d'activité de l'année-calendrier précédente quand inférieure à 12 (douze) mois est imposée sur le bénéfice réel. Cette limite est valable à partir du 1^{er} janvier 2003, car avant, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2002, l'obligation par l'option concernait seulement les personnes morales dont la recette totale dans l'année-calendrier précédente était supérieur à R\$ 24.000.000,00 (vingt quatre millions de réels), ou proportionnellement lorsque le nombre de mois d'activité était inférieur à douze mois.

La base d'imposition de l'impôt sur le revenu de la personne morale imposée sur la base du bénéfice présumé est déterminée, chaque année, en moyennant l'application de taux fixés, selon l'activité exercée, sur le chiffre d'affaires brut réalisé.

Si la comptabilité de l'entreprise n'est pas correcte ou en le manque de présentation des livres fiscaux et commerciaux, l'administration évaluera le bénéfice de l'entreprise en calculant l'impôt qu'elle estime être due.

Le taux de la CSLL est 9% selon le Règlement de l'Impôt sur Le Revenu de 1999. Au régime d'imposition par le bénéfice réel Le taux de 9% est appliqué sur le bénéfice ajusté avant de l'ajustement de l'impôt sur le revenu ajusté. Si régime d'imposition est celui du bénéfice présumé, le taux de 9% est appliqué sur le bénéfice présumé, c'est à dire, après l'application du taux de présomptions sur la recette (s'agissant de la CSLL 12% ou 32% , selon le type d'activité)¹⁰⁹.

Pour la contribution pour le financement de la sécurité sociale-COFINS le taux général d'imposition est 3% (à partir de 01.02.2001) ou 7,6% (à partir de 01.02.2004), si le régime de vérification de l'entreprise est celui du bénéfice réel¹¹⁰, dans la modalité non cumulative. Néanmoins, pour de certaines opérations, le taux est différencié.

¹⁰⁹ Exemple : Une société d'intermédiation de services, a eu une recette avec prestation de services au trimestre de 500.000 mil réels, a eu un revenu d'application financière de 6.000 réels et CSLL retenue à la source de 6.000 réels. Pour la vérification du paiement de la CSLL:

Recette avec les prestations de services: 5000.00
(-) déductions (au cas où elles existent)
(=) recette brute de services: 500.00
(x) taux de présomption (32%): 160.000
(+) autres recettes (applications financières): 6.000
(=) recette imposable totale: 166.000
(x) taux de la CSLL (9%): 14.900
(=) CSLL due: 14.900
(-) CSLL retenue à la source: 6.000
(=) CSLL à payer: 8.940

¹¹⁰ Loi 20.833 de 2003.

En ce qui concerne la contribution au programme d'intégration sociale- PIS¹¹¹, le taux d'imposition est de 1,65% sur le chiffre d'affaires brut (totalité des revenus obtenus par la personne morale).

Avec la globalisation économique il a été remarqué que les entreprises étrangères installées au Brésil réalisaient des transferts de bénéfices vers l'étranger, ce qui a suggéré que ces bénéfices étaient transférés à travers un système de transfert de prix entre des subsidiaires et sociétés-mères.

Ainsi, l'administration fiscale a créée une commission afin d'élaborer un projet de loi sur le prix de transfert. C'est, ainsi que la loi n. 9430 du 27 décembre 1994 a été publiée. Cette loi discipline le prix de transfert dans les textes des articles 18 à 24, en y incorporant les normes pour la fixation des prix de transfert suggérées par la Convention Modèle de l'OCDE.

Toutefois, la loi brésilienne diverge en quelques points de la Convention modèle de l'OCDE.

Les charges et dépenses relatives aux biens, services et droits constants des documents d'importation ou d'acquisition lors des opérations réalisées avec des personnes liées ne seront déductibles dans la détermination du bénéfice réel jusqu'à la valeur qui n'excède pas le prix déterminé. Seules sont concernées les opérations réalisées entre entreprises liées ou avec une entreprise située dans un pays à fiscalité privilégiée. La valeur imposable des exportations fait aussi l'objet d'une réglementation.

Ainsi, à partir de 1996, les bénéfices¹¹², rendements et gains de capital étranger sont pris en compte pour la détermination du bénéfice réel¹¹³

¹¹¹ PIS - Loi complémentaire n° 70/91 ; loi n° 9.718/98 ; amendements constitutionnels n° 1, 10 et 17.)

¹¹² HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A Elisão Tributária Internacional e a Recente Legislaçãõ Brasileira. *Op.cit.* p. 264.

¹¹³ Au Brésil, les personnes morales sont assujetties à l'impôt sur le revenu, par option ou par détermination légale: a) soit sur leur bénéfice simple; b) soit sur leur bénéfice présumé; c) soit sur leur bénéfice réel; d) soit sur leur bénéfice arbitré. L'assiette de l'impôt est donc le bénéfice réel, présumé ou arbitré, correspondant à la période de vérification. Règle générale, tous les gains et rendements de capital, indépendamment de la nature, de l'espèce ou de l'existence de titre ou contrat écrit, intègrent l'assiette; il suffit qu'un acte ou une affaire soit à l'origine de ces gains ou de ces rendements de capital. La personne morale dont la recette brute dans l'année de l'exercice précédant a été égale ou inférieure à quarante et huit millions de réals peut faire l'option pour l'imposition sur leur bénéfice présumé (article 13, de la loi n° 9718-1999). Si la loi ne détermine pas l'imposition du bénéfice (article 246) l'entreprise pourra faire l'option par l'imposition de son bénéfice présumé (article 516, paragraphe 3, du Décret n° 3000, du 26-03-1999). L'impôt sera déterminé sur la base du bénéfice réel, présumé ou arbitré, par des périodes de vérification trimestrielles, closes au 31 mars, au 30 juin, au 30 septembre et au 31 décembre de chaque année. Le taux d'imposition du bénéfice réel est de 15% (quinze pour cent) sur le bénéfice réel. Le bénéfice réel est le bénéfice liquide de la période de la vérification corrigé par les additions, exclusions ou compensations déterminées ou autorisées par le règlement de l'impôt sur les revenus (article 6, décret-loi n° 1598-1977). Le bénéfice liquide de l'exercice précité dans la définition de bénéfice réel est l'addition du bénéfice opérationnel, des résultats non opérationnels et des participations. Le bénéfice net est celui défini par les dispositions de l'article 191 de la loi n° 6404-1976, toutefois, sans les déductions de l'article 189 (préjudices comptables cumulés et provision pour l'impôt sur les revenus). La loi brésilienne considère bénéfice opérationnel, le résultat des activités, principales ou accessoires, qui constituent l'objet de la personne morale (article 11, du Décret-loi n° 1598-1977). Les bénéfices ou dividendes calculés sur la base des résultats vérifiés à partir du mois de janvier de 1996, payés ou crédités par les personnes

des personnes morales, dont le bilan est vérifié le 31 décembre de chaque année.

Toutefois, la Loi n. 9430 de 1996 a des concepts imprécis. Cette imprécision de concepts rend difficile la correcte application de la loi n°9430 de 1996 par les entreprises, étant donné que la loi délaisse des questions qui constituent le centre des débats de l'actualité au Brésil.

D'ailleurs, Adilson Rodrigues Pires souligne l'inconvénient de s'introduire dans l'ordre juridique interne des disciplines qui a un rapport direct avec les relations commerciales, sans qu'une analyse au préalable du bien fondé du traité fiscal international signé par le Brésil¹¹⁴ soit réalisée :

"(...) Il est opportun de souligner la difficulté de comptabilisation entre ce qui est traité dans le diplôme légal ci-dessus¹¹⁵ et l'Accord sur Valorisation Douanière

morales imposées sur la base du bénéfice réel, présumé ou arbitré, ne sont pas assujetties à l'impôt sur le revenu retenu à la source, et n'intègrent pas l'assiette de l'impôt sur le revenu du bénéficiaire, personne morale ou physique, domicilié au Brésil ou à l'étranger (article 10, de la loi n° 9149-1995). Selon les dispositions de l'article 14, de la loi n° 9718-1998, à partir de 1999 sont obligées à vérification du bénéfice réel les personnes morales : 1) dont la recette totale, de l'année précédente, soit supérieure à la limite de R\$ 24.000.000,00 (vingt quatre millions de réais), ou proportionnel au numéro de mois de la période, lorsque inférieur à douze mois- mais à partir du 1^{er} janvier 2003, la personnes morale dont la recette brute totale de l'année précédente à celle de l'exercice en cours ait été égale ou inférieure à R\$ 48.000.000,00 (quarante et huit millions de réais), ou à R\$ 4.000.000,00 (quatre millions de réais) multiplié par le numéro de mois de l'activité de l'année précédente, lorsque inférieur à 12 (douze) mois, pourra faire l'option d'imposition du bénéfice présumé ; la loi considère recette brute le résultat de l'activité de vente de biens ou de services (article 11, paragraphe 2, du Décret-loi n° 1598-1977 ; 2) dont les activités soient exercées par des banques commerciales, banques d'investissements, banques de développement, caisses économiques, sociétés de crédit, financement et investissement, sociétés de crédit immobilière, sociétés de valeurs mobilières et échange, distributeur de titres et valeurs mobilières, coopératives de crédit, entreprises mutuelles et de capitalisation et entités de sécurité sociale privée ouverte ; 3) qui réalisent des bénéfices, rendements ou gains de capital d'origine de l'étranger – selon l'Acte déclaratoire interprétatif SRFn° 5-2001, la prestation directe de services à l'étranger (si l'entreprise n'exerce pas d'activité sans l'utilisation de ses filiales, succursales, agences, représentations, sociétés liées, sociétés contrôlées et autres unités décentralisées de la personne morale, elle ne sera pas imposée sur son bénéfice réel ; l'Acte déclaratoire interprétatif SRFn° 5-2001 dispose que les entreprises qui réalisent des exportations peuvent faire l'option d'imposition du bénéfice présumé, à condition qu'elles n'aient pas réalisé des bénéfices à l'étranger (par exemple, entreprises *offshore*, filiales contrôlées et liées à l'étranger, etc.); 4), qui, autorisées par la législation fiscale, sont exonérés de l'impôt ou qui bénéficient d'une réduction légale de l'impôt ; 5) qui exploitent les activités de services d'assistance de crédits, gestion de crédit, sélection et risques, Administration fiscale de comptes à payer et à recevoir, achats de droits originaires de ventes à crédit ou prestation de services (*factoring*).

¹¹⁴ Les pays avec lesquels le Brésil a signé un accord international pour éviter la double imposition sur le revenu sont : Allemagne (Dec. 76.988 de 1976) ; Argentine (Dec. 87.976 de 1978) ; Autriche (Dec. 78.107 de 1976) ; Belgique (Dec. 72.542 de 1973) ; Canada (Dec. 92.318 de 1986) ; Chine (Dec. 354 de 1991); Danemark (Dec. 75.106 de 1974); Équateur (Dec. 95.717 de 1988) ; Espagne (Dec. 76.975 de 1976) ; Les Philippines (Dec. 241 de 1991); Finlande (Dec. 73.496 de 1974, modifié par le Décret Législatif 25 de 1990) ; France (Dec. 70.506 de 1972) ; Hongrie (Dec. 53 de 1991); Inde (Dec. 510 de 1992); Italie (Dec. 85.985 de 1981) ; Japon (Dec. 61.899 de 1967 modifié par le Dec. 81.194 de 1978); Luxembourg (Dec. 85.450 de 1980); Norvège (Décret Législatif 501 de 1969, modifié par le Décret 66.110 de 1970 et substitué par le Dec. 86.710 de 1981, prolongé par le Dec. 2.132 de 1997); Le Portugal (Dec. 69.393 de 1991; accord révoqué par le Dec. 3.121/99) ; Royaume des Pays-Bas (Dec. 355 de 1991); Suède (Dec. 60.580 de 1967, substitué par le Dec. 77.053 de 1976) ; Tchécoslovaquie (Dec. 43 de 1991).

¹¹⁵ Articles 18 à 34 de la loi n. 9430 de 1996.

que le Brésil a accepté formellement aux termes de l'article VII, du GATT (Général Agreement on Tariffs and Trade), et législation complémentaire »¹¹⁶.

L'adoption du principe de pleine concurrence par le Brésil découle essentiellement de la nécessité d'une égale imposition des entreprises transnationales et des entreprises indépendantes, c'est le respect au principe de l'égalité devant les charges publiques de façon à éviter des situations avantageuses ou non avantageuses du point de vue fiscale, ce qui pourrait causer une distorsion de la position de compétitivité de l'entreprise.

Le Brésil n'est pas membre de l'OCDE. Ainsi, l'OCDE n'oblige pas le Brésil. Toutefois, tous les traités signés par le Brésil pour éviter la double imposition sur le revenu suivent l'article 9.1 du Modèle de convention de l'OCDE.

Par ailleurs, l'exposition de motifs de la loi n° 9 430 de 1996, dans laquelle le ministre de finances affirme que les normes proposées sont « en conformité avec les règles adoptées dans les pays qui intègrent l'OCDE », rend claire l'intention du législateur de suivre le Modèle de Convention de l'OCDE.

Toutefois, l'article 9.2 du Modèle de Convention n'est pas utilisé au Brésil :

« 9.2. Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposé dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices. Il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent ».

Cette distorsion et d'autres dans la législation brésilienne rendent claire que le principe de pleine concurrence ne se trouve pas réceptionné dans son intégralité¹¹⁷, mais en lignes générales.

La loi n° 9430 de 1996 intègre le principe dans l'ordre juridique interne mais l'instruction SRF n°243 de 2002, modifiée par les instructions SRF n°321-2003 et 382-2003 ne l'intègre pas.

En doctrine, au Brésil, Alberto Xavier affirme que le domaine du régime des prix de transfert atteint tant les opérations commerciales actives et passives que certaines opérations financières qui ont pour objet des biens, services et droits. Le domaine d'application de la loi n°9.430 de 1996 est large car ses règles atteignent également des opérations réalisées par des personnes physiques que ne sont pas de commerçants (article 24).

¹¹⁶ PIRES, Adilson Rodrigues. "Controle do Preço de Transferência e as Operações de Comércio Exterior". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, v.2., 1999, p.11.

¹¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Preços de Transferência*. In: III COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2001, São Paulo. São Paulo: IOB, 2001. p. 590.

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'opérations intragroupe, aux fins de la discipline de prix de transfert seulement les opérations imposées sur la base du bénéfice réel¹¹⁸ sont prises en compte.

Ainsi, seulement les opérations d'achat et vente sont assujetties aux règles des prix de transfert. Cette conclusion résulte de l'interprétation de l'instruction SRF n° 243-2002, modifiée par les instructions SRF n° 321-2003 et 382-2003.

Etant donné que la législation brésilienne sur prix de transfert ne parle de recettes – ou recettes de vente - réalisées dans des opérations avec une personne liée, les participations de sociétés ou les opérations avec des immeubles, sauf si ces opérations génèrent gains de capital, ne font pas l'objet de la loi

En outre, au Brésil, lorsqu'une comparaison entre prix, produits, conditions etc. est impossible, les règles sur les prix de transfert ne s'appliquent pas. En ce sens, l'on peut conclure que les règles sur prix de transfert ne s'appliquent qu'aux opérations de vente de biens et services qui ont des paramètres de comparaison¹¹⁹.

Lorsque les transactions se réalisent dans deux pays, les prix de transfert entre entreprises liées modifient le recouvrement de l'impôt de ces pays, de manière que les Etats souverains se procurent des outils juridiques afin d'éviter la diminution de leurs recettes.

En effet, la distribution de recettes et de dépenses avec l'intention de réduire la charge fiscale globale peut engendrer, dans un pays, la perte de recettes publiques.

D'une part, l'entreprise transnationale sera induite à analyser le poids de la charge fiscale de chaque pays, et non seulement de l'impôt sur le revenu, aux fins d'allocation des recettes et des dépenses.

D'autre part, l'existence d'impôts locaux, comme par l'exemple, l'ICMS au Brésil (IPVA, en France), le traitement donné aux importations et aux exportations auront une influence sur l'allocation de ces recettes et de ces dépenses.

Or, les recettes publiques, composées des impôts, des taxes et de contributions fiscales servent plusieurs objectifs. Hormis les dépenses de fonctionnement (salaires des fonctionnaires, par exemple), les dépenses publiques financent les interventions directes de l'Etat dans l'économie

¹¹⁸ Le profit réel est le résultat obtenu par l'addition algébrique des suivantes parcelles : 1) profit liquide de la période base ou période de vérification avant l'impôt de revenu ; 2) addition des parcelles indiquées dans la loi comme non déductibles ; 3) déduction des parcelles relatives aux exclusions prescrites ou autorisées dans loi, ainsi que des compensations de préjudices fiscaux précédents. Le terme profit net représente l'addition algébrique du profit opérationnel, des résultats non opérationnels et des participations, et devra être déterminé avec respect des règles de la loi commerciale.

¹¹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Manual do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – Lucro Real*. São Paulo: Atlas S.A., 2000. p. 141.

(financement des grands travaux, commandes publiques, etc.), la fourniture des services publics (éducation, transports publics, défense nationale, etc.) et la contribution de l'Etat à la protection sociale et à la réduction des inégalités.

L'ensemble des interventions directes de l'Etat constitue la politique budgétaire.

Le système fiscal vise, d'une part, à donner à l'Etat un certain montant de recettes budgétaires, dont une partie est redistribuée, la redistribution consiste en prestations sociales sous forme de transferts, par exemples des transferts des célibataires vers les familles avec enfants, des jeunes vers les vieux, des biens portants vers les maladies, de ceux qui ont un emploi vers les chômeurs, etc. D'autre part, le système fiscal sert à corriger certaines imperfections du marché, par exemple certains biens qui ne sont pas des biens publics posent des problèmes lorsqu'ils sont utilisés collectivement. Dans ce cas, une intervention publique peut contribuer à corriger le marché. Un type de correction consiste à définir des droits de propriété sur les biens lorsqu'ils ne sont pas exclusifs. Un autre type de correction consiste à réguler la tarification de certains biens, par exemple.

La structure des recettes varie d'un pays à l'autre et traduit une conception de la justice fiscale. L'on distingue l'équité verticale de l'équité horizontale. L'équité verticale signifie que plus le revenu d'une personne n'est élevé, plus sa capacité contributive n'est élevée et donc l'impôt doit être progressif par rapport au revenu. Le revenu après l'impôt doit être plus égalitaire que le revenu avant l'impôt (le « revenu primaire »)

L'équité horizontale traduit le fait que deux contribuables disposant du même revenu doivent payer le même impôt

La problématique du prix de transfert peut atteindre tant les transactions internes- entre des filiales, centres de responsabilité et départements d'un même groupe – comme les transactions externes - entre des parties liées et parties non liées. Dans les deux les situations la finalité est la maximisation du résultat global de l'organisation et l'évaluation de performance des différentes unités

Le paragraphe 9, de l'article 18, de la loi n° 9.430 de 1996 dispose que les règles brésiliennes sur prix de transfert dans importation ne sont pas applicables aux cas de déduction de coûts, de dépenses ou des charges avec des « *redevances*¹²⁰ et *assistance*¹²¹ *technique, scientifique, administrative ou*

¹²⁰ Pour la loi brésilienne n. 4506-1964 (art. 22) *royalties* sont les revenus de toute nature liés à l'utilisation, à l'usage ou à l'exploration de droits, à tels que: 1) le droit de récolter ou d'extraire des ressources végétales, de même forestières ; 2) le droit de chercher et d'extraire des ressources minérales ; 3) l'exploitation d'inventions, processus et formules de fabrication et de marques d'industrie et commerce ; 4) l'exploitation de droits d'auteurs.

¹²¹ Le know-how est le genre dont les espèces sont le know-how secret et le know-how non secret, c'est-à-dire non protégé par un secret. Le know-how ou technologie non brevetable é toute information qui possède une valeur économique à celui qui la détient, c'est-à-dire, des processus ou des méthodes industrielles, commerciales ou de prestation de services. Généralement, le secret a une valeur plus élevée que le know-how non protégé, car l'existence d'une seule source fait que le prix de la technique soit plus élevé en absence de sources alternatives. Secret de fabrique ou d'industrie est une innovation technologie

similaire, lesquels continuent subordonnés aux conditions de déductions traités par la législation en vigueur, c'est-à-dire, les dispositions des articles 71 et 54, de la loi n° 4.506-1964 ; article 74, de la loi n° 3.470-1958 ; article 12, de la loi n° 4.312-1962 ; et article 6, du décret-loi n° 1.730-1979 (articles 352 à 355, do RIR- 1999).

En ce qui concerne les redevances d'utilisation de brevets et de marques versées à l'inventeur celles-ci sont déductibles dans les limites de pourcentage déterminées par la PMF n° 436/58, à condition qu'il y ait un contrat écrit enregistré à la banque BACEN et à l'INPI¹²². Mais ce ne sont pas déductibles les paiements faits entre les filiales d'entreprises étrangères au Brésil et sa maison mère à l'étranger¹²³.

Cependant, sont déductibles les paiements réalisés entre une entreprise brésilienne et le contrôleur de son capital avec droit de vote à l'étranger si ces paiements sont effectués dans les limites de déductibilité établis par la PMF n. 436/58 et sous la base du contrat transcrit à l'INPI et enregistré à la banque BACEN¹²⁴.

En ce qui concerne les paiements pour l'exploitation d'un savoir-faire, ils sont déductibles dans les limites de pourcentage déterminés par la PMF n. 436/58, à condition que le contrat soit enregistré à la banque BACEN¹²⁵. Néanmoins, la banque n' enregistre que les contrats enregistrés au préalable à l'INPI¹²⁶. A son tour, l'administration fiscale n'acceptera la déductibilité que si le contrat est transcrit à l'INPI¹²⁷. En tout état de cause, ne sont pas déductibles les paiements réalisées entre filiale d'entreprise étrangère au Brésil et sa maison mère à l'étranger¹²⁸

D'autre part, les paiements réalisés entre une entreprise brésilienne et le contrôleur de son capital avec droit de vote localisé à l'étranger sont déductibles, mais s'ils sont réalisés dans les limites de déductibilité établis par la PMF n. 436/58 et si le contrat a été régulièrement enregistré à l'INPI et à la banque BACEN¹²⁹.

Au Brésil, sous le prétexte de que l'on « devrait faire prévaloir une législation objective, de façon à ce qu'elle ait un dispositif légal d'application

d'application industrielle, une technologie nouvelle. Le secret de fabrique peut être une invention brevetable, une invention qui satisfait les présupposés de nouveauté, activité inventive et application industrielle, ou encore, un procédé de fabrication, une réparation etc. (LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação e transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 78-81. Le secret d'affaire est un secret dans le domaine des stratégies commerciales ou administratives, la technologie est de la connaissance générale.

¹²² Art. 71, § único, letra "f", loi 4.506 de 1964 e IN/SRF n° 005 de 1974.

¹²³ Art. 71, § único, e, l, loi 4.506 de 1964.

¹²⁴ Art. 50, *caput*, loi 8383/91.

¹²⁵ Art. 52, *caput*, 'a' e 'c', loi 4506 de 1964.

¹²⁶ Information BACEN n. 19 du 16 févr. 1972.

¹²⁷ IN/SRF n. 005 de 1974.

¹²⁸ Art. 52, paragraphe unique, 'a', loi 4506/64.

¹²⁹ Art. 50, *caput*, loi 8383 de 1991.

pratique et ne devienne pas l'objet d'infinies discussions »¹³⁰ la législation a fini par arbitrer les bénéfiques, avec l'imposition de valeurs minimales, indépendamment du scénario économique.

Ainsi, la loi n° 9430 de 1996 s'approche de la notion de prix de pleine concurrence, mais cette notion a été adaptée à la réalité brésilienne.

En effet, la législation brésilienne est fondée sur le principe de pleine concurrence, toutefois, mais le principe a été adaptée à la réalité du pays, de manière à rendre possible l'application de méthodes sans modifier la structure juridique constitutionnelle.

Ainsi, il a été créé par le législateur ordinaire des formules mathématiques et techniques de contrôle, dans le but d'obtenir des résultats les plus proches possibles des résultats obtenus avec les prix effectifs ou réels.

La politique interne adoptée au Brésil suggère que l'importation de capital étranger est extrêmement essentielle pour le développement du pays, par ailleurs comme pour tous les pays en développement.

La politique publique au Brésil cherche à accroître l'incitation des entreprises de plusieurs façons. L'Etat utilise d'une politique des brevets en protégeant les innovateurs contre le pillage intellectuel en leur donnant un droit de propriété sur leur invention. L'Etat accorde aussi des subventions à la recherche-développement et des aides fiscales. Ce sont quelques mesures de politique publique. En servant d'incitation, la fiscalité devient un instrument de politique économique.

En outre, par le biais des crédits d'impôts, l'Etat cherche à favoriser l'investissement recherche-développement, par exemple.

La concession d'aides fiscales, de crédits d'impôts sont quelques formes utilisées par le gouvernement brésilien pour créer une ambiance favorable et attractive qui justifie au non-résident la réalisation de grands investissements dans le pays, telles comme les télécommunications, l'énergie électrique, des routes etc. La Mesure provisoire n° 252-2005 crée, par exemple quelques types d'aides fiscales¹³¹.

¹³⁰ BRESIL. Ministère de Finances. SRF. *Tributação da Renda no Brasil pos-real*. Brasilia : Dupligráfica, 2001, p. 93, 94.

¹³¹ Quelques aides fiscales : REPES- Régime spécial d'imposition pour la plateforme d'exportation de services de technologie de l'information (articles 1° à 12) ; RECAP- Régime spécial d'acquisition de biens de capital pour des entreprises exportatrices (articles 13 à 16) pour les personnes morales exportatrice (avec, le minimum de 80% de la recette brute originaire de l'exportation à l'étranger); INCITATION À L'INNOVATION TECHNOLOGIQUE (articles 17 à 27); PROGRAMME D'INCLUSION DIGITALE (articles 28 à 30) Le REPES met en suspension l'exigence des impôts PIS et COFINS-Importation applicables sur l'importation de services destinés au développement, au Brésil, de software et de services de technologie de l'information, lorsqu'ils sont importés directement par la personne morale bénéficiaire du programme. La suspension est applicable au PIS et à la COFINS facturation sur la vente de ces services sur le marché interne, lorsqu'ils sont acquis par la personne morale bénéficiaire. Le RECAP met en suspension l'exigence du PIS et de la COFINS-Importation applicables sur l'importation de machines, appareils, instruments et équipements nouveaux, qui content dans une liste,

Aujourd'hui, le souci premier des Etats est de prendre des mesures améliorant la compétitivité. Parmi les plus marquantes mesures et les plus répandus, on a la dérégulation, les réformes fiscales la négociation d'accords commerciaux visant à réguler le marché etc.

Les pouvoirs publics disposent de multiples moyens pour influencer l'avantage concurrentiel national et parmi ces champs d'action on cite la fiscalité et la réglementation de la concurrence et des prix.

lorsqu'ils sont importés directement par la personne morale bénéficiaire pour l'incorporation à son actif immobilisé. La suspension est aussi applicable au PIS et à la COFINS facturation applicables sur la vente des ces biens sur le marché interne, lorsqu'ils sont acquis par la personne morale bénéficiaire. Le bénéfice de suspension pourra être utilisé lors des acquisitions et importations réalisées dans la période de trois ans à partir de la date de l'adhésion au RECAP. Selon la MP n° 252 de 2005 la personne morale a pu, à partir du 1^{er} juin 2006, avoir les aides fiscales suivantes : a) déduction, afin de vérification du bénéfice net, de valeur correspondante aux dépenses réalisées dans la période de vérification avec recherche technologique et développement d'innovation technologique, classées la par loi de l'impôt sur le revenu des personnes morales comme dépenses opérationnelles, ou comme paiement de recherche technologique et développement d'innovation technologique contractées dans le pays avec l'université, institution de recherche et inventeur indépendant (applicable aussi la CSLL) ; b) réduction de 50% de l' IPI applicable sur équipement, machines, appareils et instruments, et aussi les accessoires et outils qui suivent ces biens, destinés à la recherche et au développement technologique ; c) dépréciation accélérée, calculée par l'application du taux de dépréciation normalement admit, multiplié par deux, sans préjudice de la dépréciation normale des machines, équipements, appareils et instruments nouveaux, destinés à l'utilisation dans des activités de recherche technologique et développement de innovation technologique, afin de vérification de l'impôt sur les revenus des personnes morales (IRPJ) ; d) amortissement accélérée, par l'intermédiaire de la déduction comme coût ou dépense opérationnelle, dans la période de vérification des dépenses relatives à l'acquisition de biens intangibles, liés exclusivement aux activités de recherche technologique et développement d'innovation technologique, classées dans actif déferé du bénéficiaire, afin de vérification de l'IRPJ ; e) crédit de l'impôt sur les revenus retenu à la source, applicable sur les valeurs payés, transférés ou crédités à des bénéficiaires résidents ou domiciliés à l'étranger, au titre de « royalties », d'assistance technique ou scientifique et de services spécialisés, prévus en contrats de transfert de technologie enregistrés ou inscrits selon l'exigence de la loi n° 9279-96, dans les pourcentages suivants : 20%, pour les périodes de vérification clos à partir de 01-01-2006 jusqu'au 31-12-2008 ; 10%, pour les périodes de vérification clos à partir de 01-01-2009 jusqu'au 31-12-2013 ; f) réduction à 0 (zéro) de l'assiette de l'impôt sur le revenu retenu à la source pour les transferts de bénéfices à l'étranger destinées au registre et entretien de marques, patentes et cultiverez. Afin de l'utilisation des bénéfices, c'est considéré comme innovation technologique la naissance de nouveau produit ou processus de fabrication, et l'intégration de nouvelles fonctions ou caractéristiques au produit ou processus qui implique en l'amélioration et effectif gain de qualité ou productivité, en aboutissant à une meilleure compétitivité sur le marché. Selon les dispositions de la MP n° 252-2005 sont réduits à l'assiette 0 (zéro), pour les ventes réalisées jusqu'au 31 décembre 2009, les assiettes du PIS et de la COFINS applicables sur la recette brute de vente, la vente au détail, d'unités de processus digital de petite capacité, basées en micro processeurs, avec une capacité d'installation, dans du même cabinet, d'unités de mémoire de la sous position n° 8471.70. La réduction d'assiettes bénéficie les recettes de ventes d'unités d'entrée classées dans les codes 8471.60.52 (clavier) et 8471.60.53 (exclusivement mouse), et l'unité de sortie par vidéo classée dans le code 8471.60.72 (moniteur), tous de la TIPI, lorsqu'ils sont vendus avec l'unité de processus digital. Selon les dispositions de la MP n° 252 de 2005 sont réduits à l'assiette 0 (zéro), pour les ventes réalisées jusqu'au 31 décembre 200, les assiettes du PIS et de la COFINS applicables sur la recette brute de vente, la vente au détail, d'unités de processus digital de petite capacité, basées en micro processeurs, avec une capacité d'installation, dans du même cabinet, d'unités de mémoire de la sous position n° 8471.70. La réduction d'assiettes bénéficie les recettes de ventes d'unités d'entrée classées dans les codes 8471.60.52 (clavier) et 8471.60.53 (exclusivement mouse), et l'unité de sortie par vidéo classée dans le code 8471.60.72 (moniteur), tous de la TIPI, lorsqu'ils sont vendus avec l'unité de processus digital.

Ce dans ce contexte de politique budgétaire que les redevances d'utilisation de brevets et de marques ont reçu au Brésil un traitement fiscal spécial.

Outre sa politique interne, les traités internationaux signés entre le Brésil et les pays énumérés dans la liste de l'Acte Déclaratoire SRF n° 31-98, établissent comme règle générale la possibilité *d'utilisation intégrale de l'impôt sur les revenus retenus à la source* en faveur du gouvernement brésilien.

Dès 1996, la législation brésilienne concernant l'impôt sur le revenu n'impose pas les dividendes, même devant la situation de transfert de dividendes à un contrôleur étranger de subsidiaire brésilienne.

Dans ce contexte, si le Brésil signe un traité avec l'un des pays de la liste de l'Acte Déclaratoire précité, et que le traité n'autorise pas l'imposition du bénéficiaire des dividendes dans son pays d'origine, en lui octroyant un crédit d'impôt étranger retenu à la source avec un taux d'assiette de 25%, l'investisseur aura augmenté la valeur de ses actifs (crédit d'impôt retenu à la source) sans une contrepartie financière, car en réalité il n'a pas eu de rétention d'impôt par la source payante (subsidiaire brésilienne).

Il s'agit d'un droit à l'utilisation de crédit en valeur supérieure à celle de l'impôt effectivement retenue à au Brésil, dans l'hypothèse du non-résident réaliser un gain de capital au Brésil.

Toutefois, il faut analyser avec attention la nature du paiement qui est en train de se réaliser, à défaut le contribuable étranger pourra ne pas bénéficier des avantages fiscaux du *tax sparing* ou du *matching credit* prévues dans les traités bilatéraux. La valeur du crédit présumé qui bénéficie la personne étrangère doit toujours être tenue en compte dans la réalisation d'une affaire au Brésil.

Ni la Haute Cour - Suprême Tribunal Fédéral - ni le Supérieur Tribunal de Justice n'ont eu l'occasion de décider en matière de prix de transfert.

Le principe de pleine concurrence est un principe de droit international fiscal et considéré au Brésil, un vrai principe juridique, nonobstant les divergentes méthodologiques existantes dans la législation brésilienne¹³².

Les statuts de la Cour International de Justice, qui reproduit les statuts de la Cour Permanente de Justice Internationale, établissent la hiérarchie entre les sources de droit international public et dispose dans le texte de son article 38 :

« Art. 38 (...) »

1- La Cour, dont la fonction est décider selon le droit international les controverses qui lui sont demandées appliquera :

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 166-170.

- les conventions internationales, soient générales, soient spéciales, qui établissent des règles expressément reconnues par les Etats litigants ;
- le coutume, comme preuve d'une pratique générale, accepté comme de droit ;
- les principes généraux de droit, reconnus par les nations civilisées,
- sous réserves des dispositions de l'art. 59, les décisions judiciaires et la doctrine des publicistes les plus qualifiées des différentes nations, comme des moyens auxiliaires pour la détermination des règles de droit »¹³³.

Or, en tenant compte des coutumes du marché, il a été vérifié que les entreprises fixent leurs prix soit selon le prix pratiqué par la concurrence, soit à partir de leurs propres coûts rajoutés d'une marge raisonnable, soit encore basés sur leur prix de vente en déduisant une marge de bénéfice raisonnable, ce qui a conduit l'OCDE à recommander l'utilisation des méthodes par elle proposées selon le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire, la méthode des prix indépendants comparés dans marché libre – *CUP* ; la méthode du coût plus profit – *cost plus* ; et la méthode du prix de revient moins profit – *resale minus*, remplaçant ainsi les prix pratiqués entre des parties liées par les prix du marché, en rendant possible la somme de la rente assujettie dans un Etat déterminé.

Ainsi, selon la pratique internationale, le principe de pleine concurrence a été reconnu comme un principe de droit international fiscal.

La loi 9.430 de 1996 est en harmonie de manière générale avec les directives de l'OCDE. Ainsi, l'on peut dire que le principe de pleine concurrence a été introduit l'ordre juridique brésilien et constitue un principe juridique.

Par ailleurs, doctrine et jurisprudence utilisent de ce même raisonnement pour interpréter le principe *pacta sunt servanda*, norme de droit international public, consacrée par la jurisprudence internationale, et qui a été introduit dans le droit positif brésilien en tant qu'un principe général de droit. On cite comme d'autres exemples, la prohibition de l'abus de droit, le respect à la bonne foi dans les obligations internationales etc.¹³⁴.

Etant donné que le principe de pleine concurrence a été introduit dans l'ordre juridique brésilien à travers l'édition et publication de la loi n° 9.430 de 1996, l'ordre juridique lui reconnaît l'efficacité en tant que principe juridique.

En doctrine, José Joaquim Gomes Canotilho considère que le degré d'abstraction du principe, son degré de déterminabilité dans l'application à un cas concret, son fondement dans le système des sources de droit, sa proximité avec l'idée de droit, et sa nature en tant que norme, font du principe de pleine concurrence un principe juridique¹³⁵.

¹³³ Apud MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Internacional da Integração*, p. 41.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 53-54.

¹³⁵ Canotilho énumère cinq critères pour distinguer les principes des autres règles: a) le degré d'abstraction; b) le degré de détermination dans l'application du cas concret; c) son fondement dans le système des sources de droit; d) la proximité de l'idée de droit; e) la nature génétique de la norme (*Direito Constitucional*.5. ed. Coimbra: Almedina. 1991. p. 1.034-1.035).

Ricardo Lobo Torres défend aussi cet approche, en reconnaissant la nature juridique de principe dans l'ordre juridique interne du principe de pleine concurrence étant donné ses caractéristiques, propres d'un principe juridique¹³⁶: 1) généralité¹³⁷; 2) abstraction¹³⁸; 3) ouverture¹³⁹; 4) analogie¹⁴⁰; 5) multiples possibilités de concrétisation¹⁴¹; 6) permanente pondération avec d'autres principes¹⁴².

Section 2

LA PROBLÉMATIQUE DE LA FIXATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE POUR LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

L'adoption du principe de pleine concurrence par les Etats membres de l'OCDE et par ceux qui ne le sont pas résulte de la nécessité d'imposition des groupements multinationaux et des entreprises indépendantes sans discrimination, de façon égale, en traduisant la conception de justice fiscale, sans distordre la position de compétitivité des entreprises.

Toutefois, le choix d'un prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence se heurte à de nombreuses difficultés.

Les transactions devront être évaluées distinctement. Néanmoins, lorsque les transactions sont continues, notamment en ce qui concerne les exploitations de droits incorporels elles devront être analysées globalement.

Dans cette section on va étudier les droits de la propriété incorporelle dans propriété incorporelle **(A)** avant de comprendre la problématique de la fixation du prix de pleine concurrence pour les droits de la propriété incorporelle **(B)**.

A. LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

¹³⁶ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Op.cit., p. 170 e ss.

¹³⁷ Les principes sont placés entre les valeurs et les normes. Ainsi, l'on peut dire que le principe de pleine concurrence est un principe, car les méthodes qu'il utilise et les normes applicables sont conformes avec l'énoncé du principe.

¹³⁸ Un principe n'a jamais une définition précise, tel que la pleine concurrence.

¹³⁹ Les principes ne s'exposent jamais à la lecture univoque et ils ne se concrétisent jamais tout entier dans le droit positif. L'objectif principal du principe de pleine concurrence est la recherche du juste prix, un concept indéterminé et donc très difficile à définir.

¹⁴⁰ Tout principe est construit à travers la déduction à partir de valeurs et des idées ou de l'induction, tel comme le principe de pleine concurrence qui est, comme tout principe, basé sur l'analogie dans la comparaison entre les prix pratiqués par une entreprise donnée et les prix pratiqués sur le marché en général.

¹⁴¹ Le principe de pleine concurrence est une clause générale qui se concrétise par l'intermédiaire d'une norme. Etant donné qu'il s'agit d'une clause générale le principe de pleine concurrence admet plusieurs interprétations, conforme la législation spécifique de chaque pays. L'utilisation de différentes méthodes d'application ne le dénature en tant que principe. Au contraire, cette possibilité le rend un vrai principe.

¹⁴² Les principes doivent être utilisés d'une façon harmonieuse. Ainsi, il faut considérer quel principe devra être utilisé au cas concret, et donc parfois l'un se pliera sur l'autre..

L'expression propriété incorporelle atteint les droits d'utilisation des actifs industriels, par exemple les inventions, les marques, les noms commerciaux, les dessins industriels. Elle atteint encore la propriété littéraire et artistique et tous les biens de la propriété intellectuelle (technologie, secrets industriels ou commerciaux)¹⁴³.

La propriété incorporelle concerne les biens qui peuvent être utilisés simultanément par un certain nombre de personnes et pour cela il est nécessaire que la loi assure l'exclusivité d'exploitation, afin de protéger les investissements réalisés par son titulaire et stimuler de nouvelles créations.

Le caractère exclusif ou non d'une concession, l'étendue de la zone géographique sur laquelle les droits peuvent être utilisés, les restrictions aux exportations des biens en vertu des droits transférés sont des éléments de nature à modifier le prix d'un bien.

En ce qui concerne les brevets, l'originalité, la durée probable pendant laquelle le brevet conservera son caractère original, le degré de protection offert par la législation ils sont des éléments à tenir compte lors de la fixation du prix de transfert.

Les problèmes posés par les prix payés pour l'utilisation des marques sont voisins à ceux concernant les brevets, même si ces deux types de transferts sont juridiquement et économiquement différents.

Les nombreux contrats de licence de marques doivent faire l'objet de rémunérations normales, conforme aux prix de pleine concurrence. Le prix de pleine concurrence doit être déterminé en fonction des faits et des circonstances du transfert, de l'étendu des obligations du licencié, de l'importance de l'assistante technique fournie par le concédant et de l'avance consenti.

L'on peut se demander comment le système de protection des droits de la propriété incorporelle peut influencer le système socioéconomique d'un pays en contribuant à son développement. La réponse la plus objective à cette question doit considérer que cette protection est basée au principe constitutionnel de la libre concurrence, la base de la répression à concurrence déloyale.

Cette liberté de concurrence est réalisée au fur et à mesure où les prérogatives données par la loi au propriétaire des droits de la propriété incorporelle, dans le but d'une protection de ses intérêts économiques, créent une ambiance de normalité du marché, c'est un moyen donné aux agents économiques d'attendre légitimement une position d'avantage compétitive.

Si l'on considère la protection à l'usage de marque, l'importation et l'exportation de technologie suivie d'une licence de marque qui lui est connexe, l'on tient compte que le degré de protection que le système juridique attribue

¹⁴³ DOUVIER, Jean-Pierre. , *Fiscalité Internationale- 20 études de dossiers.*, Paris : Litec, 1996, p.218.

aux marques liées à une certaine technologie influence directement le coût de celle-ci.

Le Modèle de Convention de l'OCDE prévoit que les dispositions relatives à certains éléments, comme par exemple redevances, dividendes etc., doivent respecter le traitement adopté par le régime spécial. Il s'agit du principe de la primauté des régimes spéciaux sur le régime général de traitement du revenu des entreprises.

Les modalités de circulation des droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe (1) soulèvent certaines problématiques (2)

1. LES MODALITÉS DE CIRCULATION DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE AU SEIN D'UN GROUPE

1.1. L'étendu de l'expression propriété incorporelle

Tous ceux que se dédient à une activité intellectuelle acquièrent le droit exclusif sur ses productions. Ce droit assure à son auteur, sur la protection de la loi du pays où le droit de propriété industrielle a été enregistré, la publication, la reproduction et l'exploitation de ses œuvres et productions et également la défense des contrefaçons.

A l'ensemble de ces droits résultants des conceptions de l'intelligence et du travail intellectuel, la doctrine donne la dénomination générique de propriété intellectuelle ou les dénominations équivalentes, droit d'auteur, propriété incorporelle, droits intellectuels, droits immatériels.

Joao da Gama Cerqueira¹⁴⁴ adopte la dénomination *propriété immatérielle* qui est celle qui a un rapport plus proche avec l'objet des droits auxquels elle s'applique. Le droit intellectuel est le genre, dont les espèces sont le droit industriel et le droit d'auteur¹⁴⁵.

C.H.Giraud¹⁴⁶ adopte la dénomination propriété industrielle, espèce du genre propriété intellectuelle, désigne « *un ensemble de droits qui concurrent a un même but: assurer à un individu ou à un groupement le plein exercice de son entreprise industrielle ou commerciale et le garantir contre l'usurpation illicite* ».

Les droits qui intègrent la propriété industrielle sont : l'invention¹⁴⁷, le modèle d'utilité¹⁴⁸, le dessin industriel (design)¹⁴⁹ et la marque¹⁵⁰.

¹⁴⁴ Cf. CERQUEIRA, João da Gama. *Tratado da Propriedade Industrial*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1946. v.1, p. 140.

¹⁴⁵ COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Comercial*. 4.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000, v.1., p. 28.

¹⁴⁶ GIRAUD, C.H ; LAJUGIE, J. *L'importance Economique de la Marque*. Paris: Gauthier-Villards, 1965. T.16, série production et marchés 5, p. 34.

¹⁴⁷ Pour que l'invention soit brevetable il faut la présence simultanée de la nouveauté, de l'activité inventive et de l'application industrielle. La nouveauté est out ceux qui n'est pas compris dans l'état de la technique, c'est-à-dire, tout ce qui a déjà été accessible au publique avant la demande de brevet. Activité inventive est l'attribut qu'au regard d'un technicien permet de conclure que l'idée ne découle pas, de

Les investissements incorporels n'ont pas de définition universellement acceptée. En outre, même si les investissements incorporels ont des spécificités qui les distinguent des investissements corporels, ces investissements sont régulièrement liés aux actifs physiques.

Les éléments incorporels peuvent être considérés alternativement tantôt comme des éléments distincts (par leurs caractéristiques) des investissements matériels ou corporels et dans ce cas ils demandent à être définis bien précisément, tantôt ils peuvent être analysés comme des composants de ces mêmes investissements matériels (par exemple, le logiciel intégré dans la commande numérique d'une machine-outil), et dans ce cas ils sont considérés comme une sous-classe des investissements matériels.

La notion de bien est généralement définie par les auteurs à partir du principe d'appropriation, posé par le Code civil. Il existe donc un lien étroit entre le bien et celui qui en est le possesseur.

Le titre II du livre deuxième du Code Civil de Napoléon ne définit pas propriété, c'est le droit de propriété qui est défini dans le texte l'article 544. Le Code ne parle pas de «bien» mais de «chose»:

« La propriété est le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue¹⁵¹, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

manière évidente, de l'état de la technique. Application industrielle traduit la possibilité d'utilisation ou production en tout type d'industrie. Toutefois, ne sont pas considérés en tant qu'invention ou modèle d'utilité les découvertes, les théories scientifiques et méthodes mathématiques, les conceptions abstraites, les schémas, les plans, les principes ou méthodes commerciales, comptables, financiers, éducatifs, publicitaires, de tirage au sort, les œuvres littéraires, architectoniques, artistiques et scientifiques et toute création esthétique, les données d'ordinateurs en soi, la présentation d'informations, les règles de jeux, les techniques et méthodes opératoires et chirurgicales et les méthodes thérapeutiques ou de diagnostic pour l'application dans le corps humain ou animal.

¹⁴⁸ Il s'agit du perfectionnement de l'invention. Il s'agit de brevets plus petits qui protègent la créativité de l'ouvrier, de l'ingénieur dans ligne de production, du petit inventeur ou de l'artisan.

¹⁴⁹ Le dessin industriel est la modification de la forme des objets. Le dessin industriel se différencie des biens industriels brevetables en raison de la modification que le dessin industriel introduit dans les objets ne modifie pas son utilité, mais tout simplement le revêt d'un aspect différent. Le dessin industriel n'appartient pas à catégorie des biens brevetables.

¹⁵⁰ Il s'agit d'un signe distinctif susceptible de perception visuelle qui identifie, directe ou indirectement, produits ou services. Au Brésil, diversement de la France et d'autre pays européens, les signes sonores, même s'ils sont originaux et exclusifs, et encore, même s'ils peuvent individualiser des produits et services, ne sont pas susceptibles de registre en tant que marque. La marque de produit ou service est celle usée pour distinguer produit ou service d'autre identique, similaire d'origine diverse. Marque de certification est celle usée pour attester la conformité d'un produit ou service avec déterminées normes ou spécifications techniques, notamment en ce qui concerne la qualité, la nature, le matériel utilisé et la méthodologie employée. Marque collective es celle utilisée pour identifier produits ou services originaires de membres d'une déterminée entité.

¹⁵¹ Le droit de propriété plus ne s'enduit pas du caractère absolu et intangible. Dans l'actualité il est soumis à plusieurs limitations imposées dans l'intérêt public et dans l'intérêt privé, de même en principes de la justice et du bien commun. La Constitution de la République Fédérative du Brésil garantit le droit de la propriété, mais impose la subordination de la propriété à sa fonction sociale, expression qui génériquement peut être interprétée comme la subordination du droit individuel à l'intérêt collectif. La Constitution elle-même dispose sur la dépossession par nécessité ou utilité publique et par intérêt social, moyennant préalable et juste indemnisation dans argent. Aussi est prévue l'utilisation de la propriété particulière dans le cas d'expert imminent, assuré le paiement de la compétente indemnisation etc., outre des restrictions, mange des restrictions administratives, par exemple, le Décret-loi n. 25 du 30 novembre

Également, le Nouveau Code civil brésilien ne définit pas la propriété, mais il établit dans le titre III du livre troisième les éléments constitutifs de la propriété (droits d'utiliser, de jouir et de disposer de la chose) :

«Le propriétaire a la faculté d'utiliser, jouir et disposer de la chose, et le droit de la récupérer du pouvoir de celui qui injustement la possède ou la retienne »

Ainsi, le Code Civil de Napoléon et le Nouveau Code civil brésilien ne parlent pas de «bien», mais de «chose».

Dés alors, l'on pourrait déduire que tout bien solidaire de droit de propriété est une chose, et donc que toute chose soumise à un droit de propriété est un bien. Ce serait donc le droit qui déterminerait ce qui est «chose» et ce qui est «bien».

Mais la chose n'a pas forcément une réalité physique, tout comme le bien. Le droit ne peut donc pas reposer sur des critères de matérialité pour définir ce qui est une chose, ce qui est un bien. Le droit se rattache simplement à l'utilité qui peut constituer une chose, ainsi que la possibilité que l'homme ait de se l'approprier.

Le critère d'existence physique ne prévaut donc pas pour la détermination des biens juridiques, l'énergie, sous toutes ses formes, se substituant à la matière. Et des techniques telles que l'informatique, l'Internet, ont permis de capter cette énergie, la rendre intelligente et la mettre au service du droit.

Ainsi, que les choses soient corporelles ou incorporelles à l'origine, ce n'est pas l'analyse de leur nature intrinsèque qui guidera le législateur ordinaire à les transformer en biens, mais leur adaptation aux besoins de l'homme. Le bien est une chose nécessaire de s'approprier parce qu'elle procure des utilités à l'homme, ces utilités sont en nombre limité. Ces utilités doivent être appropriées parce qu'elles constituent une rareté.

En fait, les notions de valeur et de propriété sont primordiales pour la détermination des biens, mais qui doivent être envisagées cumulativement.

En effet, certaines choses présentent une grande utilité pour l'homme, mais ne peuvent faire l'objet d'aucune appropriation, comme les « choses communes ».

A partir du moment où un bien n'est pas forcément une chose, les deux notions évoquées constituent l'essence même du raisonnement juridique dans la détermination des biens.

1937 qui organise la protection du patrimoine historique et artistique national, dans le texte de son article 17 prescrit que les choses renversées ne pourront pas sans en aucun cas, détruites, démolies ou mutilées, ni encore, sans préalable autorisation pour l'autorité compétente, réparées, peintes ou restaurées ; restrictions de la loi civile, par exemple, restrictions contrôlées au droit de voisinage etc.

Quoi qu'il en soit, ni le Code civil de Napoléon, ni le Nouveau Code brésilien ne donne aucune définition de ce qui est une « chose », ni de ce qui est un « bien ». C'est vers la doctrine qu'il faut se tourner pour trouver des tentatives de définition juridique du bien.

Le Code Civil Brésilien ne classe pas les biens en corporels et incorporels, mais en biens meubles et immeubles. Le mot "bien" comprend les choses corporelles et les choses incorporelles, en assumant une signification plus large que l'expression chose - tout ce qui forme le patrimoine d'une personne, soit elle corporelle ou incorporelle.

Spécifiquement concernant la propriété incorporelle, elle a reçu par la doctrine plusieurs dénominations : intangible, immatérielle et incorporelle.

Dans ce travail seront utilisées les dénominations "corporelles" et "incorporelles", vu qu'elles sont les dénominations utilisées par le Modèle de Convention de la OCDE pour éviter la double imposition internationale, modèle qui est suivi par le Brésil dans tous les leurs accords internationaux pour éviter la double imposition sur le revenu et éviter l'évasion fiscale.

Selon Thierry de Montbrial et Emmanuelle Fauchart¹⁵², un bien se définit par leurs caractéristiques physiques, par la place de sa disponibilité par le moment de sa disponibilité, ainsi que par les circonstances de leurs disponibilités.

L'expression *biens incorporels* atteint les droits d'utilisation des actifs industriels, par exemple les brevets d'invention, les marques, les noms commerciaux, les dessins industriels. Elle atteint encore la propriété littéraire et artistique et tous les biens de la propriété intellectuelle (technologie, secrets industriels ou commerciaux)¹⁵³.

L'OCDE distingue les biens incorporels commerciaux et les biens incorporels de commercialisation. Les biens incorporels commerciaux, également nommés biens incorporels manufacturés, incluent les propriétés intellectuelles dont la création et le développement normalement exigent de grands investissements. Il s'agit des droits d'exploitation exclusive d'une invention, d'une technologie ou d'un dessin industriel utilisé pour la production d'une marchandise ou pour la prestation de services.

Généralement, ces biens sont le résultat d'activités de risque et de coûts de recherche-développement. La société qui les place dans des conditions d'utilisation et de fonctionnement récupère les dépenses employées dans ces opérations et réalise un retour en vendant les produits ou en concluant des contrats de prestations de services ou des contrats de licence.

Les biens incorporels de commercialisation sont des biens incorporels qui aident dans l'exploration commerciale d'un produit ou de

¹⁵² MONTBRIAL, Thierry de. FAUCHART, Emmanuelle. *Introduction à l'économie. Microéconomie. Macroéconomie. Op.cit.*, p. 11.

¹⁵³ DOUVIER, Jean-Pierre. *Op.cit.*, p.218.

service. Il s'agit des marques, des noms commerciaux, de la clientèle, des canaux de distribution, du graphisme. Ces biens offrent une protection plus ou moins significative en fonction des législations nationales.

La propriété incorporelle, différemment de la propriété corporelle qui ne comporte pas l'exclusivisme dans l'exploitation, vaut par l'exploitation, ce qui présuppose la recherche et la conservation d'une clientèle. L'on trouve donc un deuxième critère qui détermine ce qui peut devenir ou non un bien. Cependant, il y a des propriétés incorporelles qui constituent un monopole d'exploitation.

La notion d'incorporel ou d'immatériel s'avère donc difficile à définir.

L'étymologie nous offre une première base de définition : c'est incorporel ce qui n'a pas de corps, donc qui n'est pas constitué de matière. Les termes "immatériel" et "incorporel" seront donc pour nous synonymes.

La notion d'incorporel est définie dès le droit romain : elle est caractérisée par opposition aux choses qui peuvent être touchées. Le droit romain distinguait les *res corporales* et les *res incorporales*. Les premières étaient les choses matérielles, les deuxièmes étaient les droits sur ces choses matérielles, à savoir le droit de propriété. Et on a ensuite assimilé dans le cadre des biens corporels, la chose matérielle et le droit de propriété portant sur cette chose.

Selon le droit romain, un bien immatériel ne pouvait pas être échangé ni constituer l'objet de propriété, la propriété étant un droit qui retombait exclusivement sur des choses corporelles ou matérielles car le concept de chose ('res') ne se limitait pas aux objets corporels, matériels ou tangibles. Le concept était plus étendu et concernait également les choses incorporelles.

Dans un sens technique juridique, chose est tout ce qui peut constituer l'objet des droits qui forment notre patrimoine, qu'il s'agisse de chose corporelle ou incorporelle¹⁵⁴ Dans le droit moderne, la distinction entre choses corporelles et incorporelles n'a pas le même sens que dans le droit romain, la distinction aujourd'hui est rigoureusement scientifique.

Si l'on adopte la définition de Eduardo Espínola les biens incorporels sont "*les biens qui, en constituant des vrais et propres objets de droit, n'ont pas d'existence matériel, tangible, corporelle (...) d'autre part, sont corporels non seulement les biens qui constituent l'objet du droit de propriété comme aussi les objets des autres objets réels, car ils sont toujours des choses (stricto sensu), c'est-à-dire, ils ont une existence matériel* »¹⁵⁵

Le Nouveau Code civil utilise le mot *bien*, dont la signification est plus ample que celle de chose, en comprenant non seulement les choses corporelles, mais aussi les incorporelles.

¹⁵⁴ Cf. CERQUEIRA, João da Gama. *Tratado da Propriedade Industrial* Op.cit., p. 140.

¹⁵⁵ Apud. CERQUEIRA, João da Gama. *Op. cit.*, p. 140-141

Toutefois, malgré l'ancienneté du terme, le concept d'incorporel recouvre encore beaucoup d'imprécision.

Le Code civil de Napoléon évoquait déjà la notion de bien incorporel en faisant application notamment aux centres d'intérêts dans les sociétés de finance.

La notion de propriété intellectuelle, genre, d'où la propriété industrielle est l'espèce, peut être attachée à celle de propriété connue du Code civil.

Ainsi, l'on peut aussi dire que le bien corporel est celui sur lequel repose un droit de propriété au sens du Code civil, hérité du droit romain. Le bien incorporel serait celui sur lequel repose un droit, mais qui ne serait pas un droit de propriété « classique », celui entendu par le code civil.

Toutefois, ce droit resterait un droit patrimonial bien évidemment, car n'oublions pas que les considérations principales du droit sont pécuniaires. Néanmoins, faute d'avoir été protégée par la loi le bien incorporel ne sera pas un bien sur lequel une entreprise possédera un droit de propriété et donc il n'est assorti d'aucun droit.

La propriété, au sens de Code civil, n'est pas une prérogative sur un bien, mais un « faisceau de prérogatives » : les droits d'usage, de jouissance et de disposition (*usus, fructus, abusus*). De ce fait, il s'avère difficile de traiter sur la propriété des biens incorporels.

Daniel Gutmann¹⁵⁶ donne un syllogisme intéressant sur la question :

- L'essence de la propriété consiste à délimiter des pouvoirs exclusifs sur les biens pour trancher les conflits suscités par leur valeur et leur rareté ;
- Or les réalités immatérielles suscitent de tels conflits ;
- Donc le droit de propriété est adapté aux réalités immatérielles.

Il est donc tout à fait naturel que la fonction unitaire de la propriété se décline en autant de régimes différents (secret d'affaires, brevets, droit d'auteur, marque) et qu'il y a des biens de nature différente, mais du moment que l'essence de la propriété est respectée, peu importe la fidélité au modèle initial.

On peut donc rattacher les notions de propriété et de propriété intellectuelle, le genre.

Quelle est donc la portée de ce droit de propriété dans le cadre d'une création de l'esprit, protégée par le droit de la propriété intellectuelle? On l'a vu précédemment que, l'objet du droit de propriété est le droit qui s'attache à la chose incorporelle.

¹⁵⁶ GUTMANN, Daniel. Du matériel à l'immatériel dans le droit des biens' : *le droit et l'immatériel*, Archives de Philosophie du Droit, 1999, t. 43, p. 65.

Celui qui a la propriété d'un bien incorporel a le droit de jouir et de disposer de la chose, autrement dit il dispose d'un véritable droit de propriété au sens du Code civil. Il dispose sur la chose d'un droit exclusif, même si nombreuses ont donc été les controverses, à savoir si ce droit était un droit de propriété ou un droit de la personnalité.

En réalité, l'approche contemporaine du droit d'auteur est dualiste, car la notion est constituée d'attributs qui empruntent leurs caractéristiques à la fois du droit de propriété et du droit de la personnalité.

Pour défendre la nature juridique de la propriété incorporelle en tant que droit de la propriété, l'on argumente que le Code de la Propriété Intellectuelle en France dans le texte de l'article L111-1 établit que « *l'auteur jouit sur son œuvre d'un droit de propriété incorporelle exclusif et opposable à tous* ». La loi protège alors les droits enregistrés de la propriété intellectuelle qu'elle dispose.

Les défenseurs de la nature juridique des droits de la propriété intellectuelle en tant que droit de la personnalité soutiennent que le droit d'auteur suppose un lien étroit entre le créateur et son œuvre et que l'auteur et son œuvre sont donc indivisibles. D'où les appeler de droits patrimoniaux et droits moraux, ces derniers garants d'une différence notoire entre le droit de propriété classique.

L'existence des biens incorporels vient du droit, ils sont des droits subjectifs. Les droits sont des biens incorporels, même s'ils portent sur des biens corporels.

Les biens incorporels sont des droits intellectuels, car ils ne portent pas directement sur des choses matérielles : ils sont des richesses immatérielles.

Selon l'idée de richesses, les biens peuvent être classés en biens corporels, tangibles, et ceux qui ne comportent aucune matière, mais dont le droit reconnaît l'existence par une opération intellectuelle et abstraite, les « biens incorporels ».

Traditionnellement, seules les choses corporelles pouvaient être possédées. Mais le droit moderne reconnaît aussi ce critère de possession aux biens incorporels, en aménageant la notion de propriété.

Si l'expression *biens incorporels* atteint les droits d'utilisation des actifs industriels, sont généralement considérés comme éléments incorporels les éléments suivants : les brevets d'invention, dessins et modèles, concessions, dépenses de R & D, droit au bail, enseigne et nom commercial fonds commercial (ou Fichiers de clients), frais de formation, frais de restructuration ou de réorganisation, licences, logiciels, marques (qu'elles soient déposées ou non, et plus globalement, l'image de marque, la notoriété, la fidélité des clients), parts de marché, procédés, droits et valeurs similaires (savoir faire), réseaux commerciaux.

Les avantages concurrentiels ou compétitifs d'une société (ou d'un pays) dérivent de l'accès différencié ou avantageux aux actifs qui permettent que certaines d'elles s'organisent plus efficacement que ce qu'autres.

Les actifs incorporels sont des ressources qui produisent un flux de revenu futur (ou de contribuer à tel). Ils peuvent être classés en actif naturel, s'ils rassemblent les biens disponibles dans la nature - "fruits de la terre" - et le travail non qualifié ; ou actif créé, ce sont tous les autres actifs développés à partir des premiers. Ce dernier groupe d'actifs peut encore être subdivisé en tangibles (approvisionnement d'actifs fixes ou financiers) ou intangibles (connaissance technologique, marques, réputation, capacité organisationnelle et culture institutionnelle).

1.2. Les différents régimes de la propriété incorporelle

La propriété incorporelle donne à son titulaire des droits opposables aux tiers, indépendamment de l'existence d'un contrat. Il en est ainsi dans le cas d'une atteinte aux droits de brevet d'une partie non contractante ayant fabriqué un produit breveté.

Les régimes de propriété incorporelle se caractérisent par des attributs commerciaux nombreux et uniques. Généralement, ils ont l'avantage d'offrir des marges élevées du fait des coûts variables faibles d'octroi de licence. De la même façon, en fonction de leurs ressources ils possèdent chacun des capacités distinctes qui les différencient l'un de l'autre.

L'utilisation d'une marque a deux fonctions essentielles: 1) fonction de repérage : la marque doit aider à impacter le produit dans le linéaire, aider le consommateur à détecter le produit le plus vite possible; 2) fonction de certification: la marque certifie le produit, personifie l'engagement de qualité pris par l'industriel au bénéfice du consommateur.

La marque est importante car il s'agit d'une organisation de la concurrence par le degré du monopole qu'elle contient. Elle permet d'exploiter le capital marques au sein même de l'entreprise, par exemple avec une extension de l'image de marque, ou en association avec des partenaires lorsque la franchise octroie aux franchisés l'autorisation d'exploiter la survalueur de la marque.

En ce qui concerne les marques, il s'avère nécessaire faire la distinction entre un contrat de licence de marque et un contrat de franchise.

En théorie, le contrat de licence de marque permet au cessionnaire d'utiliser une marque dans certaines conditions. En pratique, l'on voit mal l'autorisation d'utilisation d'une marque si ce n'est pas pour vendre les produits ou des services. Ces contrats sont donc le plus souvent assortis de clauses qui approchent ces contrats de la concession.

En ce qui concerne la franchise, l'on trouve exactement les mêmes éléments : utilisation d'une marque sous conditions et vente d'une collection de produits ou de services. Mais en plus il y a de transfert de savoir-faire du

franchiseur au franchisé et également une assistance et c'est pourquoi la franchise est le système le plus accompli.

Les fabricants savent qu'il leur faut constamment rechercher de nouveaux produits pour conserver leur position sur les marchés concurrentiels à l'époque actuelle.

D'autre part, les consommateurs ont une tendance à préférer les choses réellement nouvelles, comme les marques¹⁵⁷.

La marque, par l'influence économique qu'elle exerce, directement ou alors indirectement, a une fonction qui dépasse le cadre de l'entreprise¹⁵⁸.

En effet, à l'heure actuelle les marchés sont les seules capables de financer la recherche de produits de qualité et le lancement de grandes marques¹⁵⁹, lesquelles rassemblent seules les conditions techniques et psychologiques de l'innovation, puisque cette recherche est une nécessité commerciale (augmentation de la part du marché réservée à la marque) et économique (survie de l'entreprise).

Les grandes marques de fabrique pour être soumises à la pression de la double concurrence des autres marques de fabrique et des marques de distribution¹⁶⁰, devront être moins nombreuses pour être plus puissantes.

Les conséquences en seront bénéfiques, soit pour le consommateur, dans la mesure où la concentration des moyens de production et de 'marketing' favorisera la distribution de produits de marque et leur vente à meilleur compte, soit pour la distribution, dans la mesure où elle amènera, par conséquent, le commerce intégré à réduire ses frais généraux et à serrer ses prix, à propager la rigueur industrielle au niveau de la distribution¹⁶¹.

Ainsi, si la lutte des prix sur les produits de marque est un élément favorisant la concentration des entreprises de production et de distribution, cette tendance peut bénéficier aux grandes marques qui survivront à la compétition.

Les marques de fabrique ont une importance non négligeable dans le produit national brut, même s'il faut limiter leur intérêt à un certain nombre de secteurs.

¹⁵⁷ GIRAUD, C.H. L'importance économique de la marque. (Préface de J. Lajugie). *Op.cit.*, p. 263, 264.

¹⁵⁸ Ibid. p. 280.

¹⁵⁹ *Op.cit.*, p. 265.

¹⁶⁰ Le développement de puissantes organisations de distribution sur le plan national les conduits à promouvoir leurs propres marques qu'elles contrôlent plus facilement. Lorsqu'un organisme de distribution veut promouvoir ses propres marques, il cherche à s'appuyer également sur les marques à forte publicité, capables d'attirer le maximum de « clients », car les marques de distributeurs n'offrent que l'avantage du prix plus bas, et il appartient aux grandes marques de « pré vendre » le produit, la qualité est la garantie qui s'attachent à la notion de marque. GIRAUD, C.H. L'importance économique de la marque. (Préface de J. Lajugie). *Op.cit.*, p. 274.

¹⁶¹ GIRAUD, C.H. L'importance économique de la marque. (Préface de J. Lajugie). *Op.cit.*, p. 277.

Néanmoins, cette importance est surtout qualitative et c'est dans la fonction de «leader de marché» qui réside le principal intérêt de la marque, et non pas dans le volume économique des «affaires» qu'elle commande directement.

En effet, la marque est aussi utilisée comme instrument de politique économique par les pouvoirs publics. La marque, par l'influence économique qu'elle exerce, directement ou indirectement, a une fonction qui dépasse le cadre de l'entreprise.

Si, d'une part, la marque permet la stabilité de la croissance économique, tout en maintenant un climat de concurrence sur le marché, d'autre part, elle peut conduire aux excès économiques et qu'il faut limiter, comme les excès publicitaires, le monopole etc.

La marque s'est développée en droit au moment où la révolution industrielle avait besoin d'être économiquement dépurée, afin de faire le lien entre la production de masse et la consommation de masse.

Dès le début de la révolution industrielle, la transformation des formes de production artisanale par production industrielle a permis l'homme de percevoir qu'en fait, ce qui était créé par l'inventeur ou l'auteur ne s'épuisait pas dans l'objet matériellement exécuté, mais c'était quelque chose qui pouvait représenter richesse.

Dans l'évolution de leurs régimes de propriété intellectuelle, les pays développés sont arrivés à des résultats semblables. L'évolution de la protection concernant chaque catégorie de propriété intellectuelle reçoit un traitement, de manière générale, à l'intérieur de chaque pays.

Dans un sens large, il existe sept éléments communs à chacune des formes de protection trouvées dans les régimes des pays préoccupés avec leur protection. Ces éléments sont des éléments d'un régime normatif. Les sept éléments communs sont¹⁶²: 1) le concept d'un droit exclusif ; 2) l'intérêt public éventuel ; 3) la négociabilité du droit exclusif ; 4 et 5) les accords informels et les accords entre les nations, 6) la validité du droit exclusif ; et 7) les dispositions de transition aux fins de marché.

Ce que tous les régimes ont en commun est le concept d'un droit exclusif de protection. Le droit ne confère pas un monopole, mais la capacité conditionnelle d'exclure les tiers de l'utilisation de ce produit spécial de l'esprit¹⁶³.

Pour les marques registrées, la personne qui a créé la marque peut interdire une tierce personne de son utilisation.

¹⁶² SHERWOOD, Robert. *Propriedade intelectual e desenvolvimento econômico* (trad. VILLELA, Heloísa de Arruda). São Paulo: Edusp-Editora da Universidade de São Paulo, 1992, p. 37.

¹⁶³ Ibid., p. 38.

Le mécanisme des marques registrées est complexe, étant donné l'existence du droit que les protège. Il est nécessaire que la nouvelle marque ne soit pas semblable à une autre déjà existante, à point de produire confusion. Dans quelques systèmes il existe une consultation par un fonctionnaire public afin de vérifier l'existence d'une même marque déjà enregistrée. L'idée est d'éviter la confusion à l'esprit du public avec la coexistence de marques très semblables.

Une marque registrée a une large variété d'identifications, y compris des mots, symboles, dessins, dispositifs ou des objets tridimensionnels.

La marque est une force économique et leurs prix sont une préoccupation majeure des politiques économiques, tant en France qu'au Brésil.

L'utilisation de la marque par les Pouvoirs publics, comme moyen d'action sur les prix, s'inscrit donc dans le cadre de cette préoccupation.

Les conditions d'utilisation d'une marque comme instrument de politique économique à court terme sont particulièrement difficiles à rassembler.

En effet, la marque est un moyen essentiellement commercial. Elle est, notamment, un instrument de régulation de l'offre et de la pression de demande.

Toutefois, pour l'utiliser en tant que moyen d'action sur le prix, il est nécessaire qu'un certain nombre de conditions soient réunies: la demande ne doit pas être supérieure à l'offre et l'évolution de la structure production-distribution-consommation doit montrer des tendances favorables à l'économie conçue en fonction de la distribution et de la consommation, tandis que la production doit avoir un degré de solidité suffisant pour servir de point d'appui à cette évolution¹⁶⁴.

Par ailleurs, la mise en œuvre économique de la marque n'est possible que par des moyens juridiques qui changent radicalement les moyens de protection des forces de marché.

La nature monopolistique de la marque paraît être un obstacle supplémentaire à son utilisation comme instrument de politique conjoncturelle, car la marque, cause ou effet de la concurrence monopolistique, est vendue à un prix qui est forcément supérieur au prix de la concurrence parfaite¹⁶⁵.

En ce qui concerne la concurrence d'une marque de fabrique, une grande marque de fabrique ne se trouve pas dans une situation ordinaire d'oligopole, où les membres de l'oligopole sont arrivés au point d'équilibre où

¹⁶⁴ GIRAUD, C.H. L'importance économique de la marque. (Préface de J. Lajugie). Op.cit., p. 287.

¹⁶⁵ Ibid. p. 289.

personne ne bouge, sachant que toute modification du prix ou du produit entraîne une réaction immédiate des concurrents¹⁶⁶.

Les marques de fabrique et les marques de distribution se trouvent sur deux marchés absolument différents d'un même bien, les unes voulant monopoliser la partie supérieure de la courbe de demande, les autres la partie inférieure. Néanmoins, il y a, tout de même, concurrence entre les deux offres.

En effet, le distributeur fait pression sur la demande en manipulant le prix des produits de sa marque et les prix des marques de fabrique. En dilapidant le prix d'un produit de grande marque de fabrique, le distributeur attire la clientèle dont il espère qu'elle achètera d'autres produits vendus sous une seule marque: la sienne.

Par la suite, une marque de fabrique qui fait pression sur la demande par la publicité doit tenter d'y résister de trois manières différentes :

1. En exaltant la qualité de son produit et sa responsabilité de marque :
2. En augmentant les marges bénéficiaires de la distribution, il faut alors essayer de référencer et de promouvoir un produit ;
3. En imposant un prix de vente minimum aux revendeurs, en supprimant ainsi la concurrence par le prix entre les distributeurs au bénéfice de la concurrence par le produit dont elle a la maîtrise et le contrôle¹⁶⁷.

Cette résistance au prix réduit a posé à plusieurs reprises le problème de l'autorisation des prix imposés par les Pouvoirs publics.

Il est évident qu'en période de croissance économique et de libération de la concurrence le prix imposé est un obstacle au développement et les Pouvoirs publics chercheront alors à interdire la pratique des prix imposés en utilisant une stratégie de la différenciation des marques pour favoriser une politique de concurrence commerciale¹⁶⁸.

En concurrence monopolistique, le prix est plus haut et l'échelle de production plus petite qu'en concurrence parfaite.

Or, en affaiblissant les forces de monopole des marques de fabrique et en développant la concurrence des marques de distribution, il est possible d'abaisser les prix et d'augmenter à la fois la demande et l'offre.

Toutefois, ce procédé n'est pas sans danger. En effet, en permettant la perte des prix de marques de fabrique, instrument d'appel de clientèle pour les grands distributeurs, la concurrence rend fragiles les avantages économiques de ces marques.

En ce sens, plus la notoriété d'une marque est grande, plus l'élasticité de la demande par rapport à une baisse subite de son prix est grande.

¹⁶⁶ Op.cit., p.161.

¹⁶⁷ Op.cit., p.162.

¹⁶⁸ Op.cit., p.162.

Dans un premier temps, l'augmentation considérable des quantités de produits vendus amortit le coût de la notoriété compris dans le prix de revient moyen, pour le plus grand bénéfice du producteur et du distributeur.

Néanmoins, la marque s'use vite à ce rythme et par conséquent réclame le lancement d'une nouvelle marque d'un produit nouveau.

Pour échapper à la pression de la concurrence de marques de la part des distributeurs qui bénéficient de la publicité sur les marques de fabriques, et pour faire face à l'usure rapide des marques, les entreprises de fabrication sont contraintes à faire des lancements d'une variété de produits ou de marques toujours plus nouvelles.

La marque est avant tout un instrument de distribution. Lorsqu'elle est inventée par des fabricants, la marque renforce leur position sur les marchés au détriment du commerce proprement dit. Mais lorsqu'elle est libérée de ses privilèges protecteurs, au contraire, la marque devient un instrument de concurrence générale.

Par la suite, la marque devient capable d'avoir des effets importants sur la distribution et sur les rapports de celle-ci avec la production, c'est-à-dire des effets de l'utilisation de la marque en tant qu'un instrument d'une politique de structure. L'on sait que la concurrence est susceptible de modifier les rapports de forces du marché et d'orienter leurs développements.

La marque, par la somme des intérêts personnels qu'elle met en cause, parce que le contenu du monopole qu'elle porte est très précieux pour les entreprises, parce qu'elle est une somme d'actions psychologiques¹⁶⁹, peut provoquer des changements des habitudes.

La marque apporte un soutien financier et commercial essentiel aux entreprises, parce qu'elle garantit à long terme et, par conséquent, elle permet le choix de la politique et donne les moyens de s'adapter aux changements inévitables.

Ce choix suppose que le bénéfice accordé par la constitution quasi monopolistique de la marque n'entraîne pas ni des dépenses exagérées dans d'autres postes, par exemple, relations publiques, administration exagérée etc., ni une confiance exagérée à un produit de marque leader.

¹⁶⁹ L'action de la marque sur la demande, réelle et potentielle, s'exerce notamment par la publicité, mais celle-ci n'est pour la marque qu'un moyen d'atteindre ses objectifs et elle s'en distingue. La publicité apporte à la marque le caractère de notoriété. La notoriété de la marque implique, au point de vue du marketing, une connaissance du produit qui dépasse la connaissance du nom. Il faut donc que la notoriété de la marque ait un contenu d'information. Expliquant aux consommateurs ce qu'est le produit et quelles sont ses qualités garanties par sa marque. La manière dont le message est acheminé est donc important, mais le sens réel de l'information de la marque est différent du sens courant : toute information que n'est pas émise dans le but de faire agir le consommateur est inutile du point de vue économique. L'information doit renseigner les consommateurs potentiels sur l'existence du produit, ses avantages, son utilité, son prix, sa diffusion et donner confiance dans ces renseignements, ceci est un élément d'information prépondérant puisque le renseignement brut, objectif, ne suffit pas à faire son effet.

Le choix des moyens d'adaptation aux changements implique donc que toutes les conditions psychologiques de l'innovation soient rassemblées. Les conditions psychologiques de l'innovation en sont le fondement essentiel.

L'on considère aujourd'hui que la concurrence parfaite est une entrave grave à la croissance et que la concentration industrielle est nécessaire pour assurer le bénéfice d'une production de masse.

Toutefois, la concurrence théorique n'a plus cours, puisqu'elle implique une échelle de production telle qu'elle permet la coexistence d'une multitude de petites entreprises¹⁷⁰.

La conception fondamentalement pratique de la concurrence qui caractérise la doctrine économique moderne et qui s'appuie sur l'efficacité économique des entreprises, implique un certain dosage de la concurrence monopolistique¹⁷¹.

Néanmoins, les entreprises transnationales ont une tendance au monopole pour assurer la sécurité d'un ensemble rationnel de production ce qui entraîne des effets pervers sur l'équilibre de l'économie générale, puisque l'équilibre de cette structure économique réclame la maîtrise des marchés¹⁷².

En face de ces situations, il faut un équilibre. Or, l'automatisme de l'économie n'atteint rarement les buts que lui fixaient autrefois les théoriciens du libéralisme.

Au contraire, les économistes de la seconde moitié du 20^{ème} siècle ont montré que les incitations au progrès, fondements de la croissance, contenaient en elles-mêmes des facteurs d'inertie et de domination auxquels il était nécessaire opposer des phénomènes compensateurs, artificiellement créés par les moyens d'une politique économique mise en œuvre par les Pouvoirs publics¹⁷³.

La lutte pour le maintien des privilèges de marque de fabrique a pour objet l'interdiction du développement de marques de commerce et de nouveaux circuits de distribution incontrôlables par l'entreprise.

L'État doit alors jouer un rôle essentiel dans le développement des antagonismes générateurs de concurrence par la modification du cadre institutionnel qui impose les règles du jeu¹⁷⁴. Les répercussions sociales et politiques commandent l'opportunité de son intervention.

Cette intervention peut être réduite à une simple impulsion, puisqu'il suffit à l'Etat de faciliter la mise en œuvre et le fonctionnement d'un mécanisme en lui-même autonome.

¹⁷⁰ GIRAUD, C.H. L'importance économique de la marque. (Préface de J. Lajugie). Op.cit., p.315.

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² Op.cit.

¹⁷³ Op.cit.

¹⁷⁴ Op.cit., p. 320.

D'autre part, cette intervention de l'Etat peut aussi se justifier par la notion de responsabilité économique et sociale des entreprises auxquelles il a été permis de protéger leur développement par la vente sous marque, et qui doivent subir toute modification de leurs privilèges comme une contrepartie de leur statut privilégié.

Cette notion de responsabilité économique et sociale des entreprises de production et de vente sous marque est une notion théorique pour la plupart des entreprises.

Au départ la responsabilité des unités économiques est strictement commerciale : toute erreur dans la stratégie de la production et de la vente est automatiquement sanctionnée par les réactions du marché. Le bénéfice reste le seul objectif des entreprises et la perte de ce bénéfice la seule sanction.

La participation des industriels et commerçants à l'élaboration du Plan économique national a commencé à introduire la notion d'une responsabilité des entreprises dans la réussite des programmes proposés. Mais celle-ci reste collective et diffuse.

En tout état de cause, l'étude des fonctions et du rôle de la marque, montre qu'au privilège d'un monopole consentit par les règles institutionnelles et légales, contre la concurrence des marchés, correspond une certaine responsabilité de l'entreprise qui en bénéficie¹⁷⁵.

En effet, la marque assure une certaine demande, rationalise la production, garantit la stabilité de l'entreprise. Toutefois, elle est concédée par l'Etat afin d'assurer une croissance économique harmonieuse des entreprises dans le cadre d'une cohabitation concurrentielle.

L'Etat concède une possibilité de bénéfice supérieur à celui de la concurrence parfaite en cherchant la promotion de l'emploi et du pouvoir d'achat des agents économiques, ainsi que la promotion de la croissance économique générale, interdite par la guerre désespérée de la concurrence théoriquement parfaite¹⁷⁶.

Par la suite, les entreprises concessionnaires des pouvoirs de la marque ont un engagement moral de poursuivre des objectifs identiques à travers leurs intérêts personnels.

Toutefois, leur action doit s'exercer dans les limites du bénéfice, d'une part, et des exigences économiques générales, d'autre part, telles que la croissance de l'emploi et salaires correspondants à un rythme de croissance suffisante pour le pays.

Il s'agit donc d'une responsabilité morale. La responsabilité de l'entreprise qui vend ses produits sous marque est donc établie sous un double plan: a) l'entreprise doit être responsable d'une parcelle indivise de la

¹⁷⁵ Op.cit., p. 323.

¹⁷⁶ Op.cit., p. 324.

croissance économique sur le plan de l'économie globale ; b) l'entreprise doit être responsable de la satisfaction du consommateur sur le plan particulier de la demande des biens de consommation¹⁷⁷.

D'un point de vue théorique, le bénéfice n'a pas de place dans une stricte concurrence parfaite si ce n'est que de façon temporaire et exceptionnelle, pendant la durée des ajustements.

J. L. Vauzanges¹⁷⁸ affirme que le bénéfice est de l'essence de l'innovation. L'innovateur en faisant ce que les autres ne font pas ou en le faisant autrement, il s'isole dans une position qu'il espère privilégier, car en ainsi agissant il supporte des frais et assume un risque. L'attente des avantages d'une situation de monopole apporte à ce coût de l'innovation la compensation qui réclame sa décision.

L'on constate alors que la marque peut être à la fois la cause et l'effet de l'innovation qu'elle protège. Pour renforcer l'incitation au changement que la réglementation des marques et des brevets d'invention incite une protection contre une imitation rapide et sans compensation.

En ce qui concerne les secrets d'affaires, le secret d'affaires qui est qualifié en tant que tel ne peut être approprié par un tiers, soit par l'utilisation non autorisée, soit par acquisition ou divulgation. Un secret d'affaires peut être toute information, de tout type ou de toute forme, qui n'est pas connue du public.

Le mécanisme du secret d'affaires est aussi très simple. Le droit est attribué aux informations qui sont maintenues en secret. Le coût varie selon l'importance du secret et de la probabilité d'être révélée à un tiers non autorisé pendant leur utilisation ou leur transfert.

En ce qui concerne les brevets, un inventeur peut exclure tous les autres de la fabrication, l'utilisation et la vente d'une invention que se qualifie. Un brevet d'invention peut être accordé à tout produit ou processus nouveau, utile et non évident, soumis dans quelques pays à des limites spécifiques.

Les brevets sont importants parce que de nouvelles idées auprès du secteur productif produiront des brevets qui produiront l'innovation. L'innovation est importante parce que les sociétés qui innoveront ne disparaîtront pas, ni seront absorbées par le marché.

L'innovation est la phase qui suit la recherche, la production la précède. Pour innover il faut avoir capacité de recherche, trouver, lancer des produits, des processus, des services nouveaux à travers une politique de technologie industrielle basique active et bien adaptée. C'est du synergisme ; c'est savoir ce qui fait les autres; c'est prévoir.

¹⁷⁷ Op.cit., p. 325.

¹⁷⁸ *Apud.* GIRAUD, C.H. L'importance économique de la marque. Op.cit., p. 328.

Le brevet est un monopole accordé par l'État à un inventeur en garantissant l'exclusivité de l'utilisation économique de cette invention ou de la littérature.

Les brevets d'innovation, s'ils sont de portée suffisamment vaste, peuvent contribuer à fournir un avantage concurrentiel puissant. C'est particulièrement vrai pour les marchés des nouvelles technologies où les pionniers comptent davantage sur une fonctionnalité différenciée que sur la reconnaissance de l'image. L'innovation engendre des externalités positives et négatives.

Le degré d'exclusivité dépend de la capacité à protéger le nouveau procédé ou le nouveau produit. Le dépôt d'un brevet est un moyen de protection, mais un moyen imparfait de protection car les concurrents peuvent chercher à « contourner » le brevet, c'est-à-dire les entreprises peuvent préférer garder les détails de leurs innovations secrets plutôt que de les consigner dans un brevet. Malgré les moyens de protection, l'on sait que les innovations finissent tôt ou tard par « tomber le domaine public ».

Du fait des externalités positives, le rendement privé de l'innovation, c'est-à-dire la rente qu'en retire l'innovateur, est souvent inférieur à son rendement social, c'est-à-dire au bénéfice qu'en retirent tous les concurrents, les consommateurs et d'autres entreprises. La conséquence c'est que les innovateurs potentiels sont découragés à investir en R&D parce qu'ils savent qu'ils ne s'approprient que d'une partie des gains engendrés par leur innovation¹⁷⁹.

La politique des Pouvoirs publics peut chercher à accroître l'incitation à innover des entreprises de plusieurs façons¹⁸⁰ :

- a) Politique des brevets. La politique des brevets doit permettre la protection des innovateurs en leur donnant un droit de propriété sur leur invention. Si ce droit de propriété est utilisé systématiquement par les individus et que ceux-ci refusent de céder des licences à d'autres personnes, on peut se retrouver dans une situation où l'invention est, contrairement à l'effet attendu, totalement bloquée. Cette situation est qualifiée de « tragédie de la propriété privée ».
- b) L'État peut accorder des subventions à la recherche-développement, lesquelles sont des prêts au taux préférentiel ou d'avances de fonds remboursables uniquement en cas de réussite.
- c) L'État peut accorder des aides fiscales qui consistent en amortissements accélérés des dépenses contrôlées aux activités de R&D (achat de matériel, construction de locaux, etc.) ; ou alors en crédit d'impôt recherche qui permettent de déduire une partie des dépenses de recherche du montant de l'impôt dû ;
- d) L'État peut faciliter le financement de l'innovation, en participant à des fonds privés de capital-risque ou en favorisant la création de marchés financiers adaptés aux PME innovantes ;
- e) L'État peut lui-même entreprendre des activités de recherche ;

¹⁷⁹ MONTBRIAL, Thierry de. FAUCHART, Emmanuelle. *Introduction à l'économie. Microéconomie. Macroéconomie*. Op.cit., p. 229.

¹⁸⁰ Ibid.

f) L'Etat peut passer des commandes publiques aux entreprises et ainsi favoriser l'innovation en tant qu'acheteur.

Outre les externalités positives, l'innovation engendre des externalités négatives.

Ces externalités négatives existent car le mécanisme de marché aboutit à une production trop élevée de biens générant des externalités négatives qui ne sont pas prises en compte dans la courbe de coût marginal des entreprises. Alors, le coût marginal réel est sous-estimé et conduit à un niveau de production supérieur au niveau socialement souhaitable¹⁸¹.

Les externalités négatives se présentent de diverses formes : nuisances sonores, tabagisme passif etc., mais les effets externes les plus préoccupants actuellement sont liés à la pollution de l'environnement.

Dès lors, le rôle de l'Etat est de mettre en œuvre les moyens de ramener la production à un niveau conforme à l'optimum social. En ce sens, il existe divers modes d'intervention de l'Etat pour corriger les effets externes négatifs et les principaux sont : la réglementation, les exactions fiscales et l'attribution de droits de propriété.

1.3. Les modalités de circulation des droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe

Les modalités de circulation des incorporels dépendront des objectifs du groupe, de ses impératifs en matière de management et du respect des diverses réglementations nationales en matière de droits incorporels.

Fiscalement, les accords internes accomplis entre les entreprises appartenant à un même groupe doivent respecter le principe de pleine concurrence car une dépense ne peut être prise en charge par une société que si elle correspond à un avantage réel pour elle. C'est l'application du principe français de l'acte normal de gestion. Egalement, les paiements effectués entre entreprises d'un groupe doivent revêtir une forme similaire à celle qui serait retenue entre entreprises indépendantes. Cette comparaison exige l'examen détaillé des contrats et des circonstances de la transaction.

La cession de droits d'usage d'une marque est matérialisée par le contrat de *franchising*. Les contrats de *franchising* consistent en la cession onéreuse d'un droit d'usage de marque avec le transfert de *know-how* d'assistance technique, au moyennant du paiement d'une redevance. Ce contrat est formé par trois types de relations juridiques: la licence d'usage de marque du franchiseur par le franchiseé ; l'assistance technique fournie par le franchiseur au franchiseé et les conditions de fourniture de biens qui seront commercialisés, si les fournitures seront faites par le franchiseur ou par tiers indiqués par celui-ci.

Le franchiseur doit avoir une propriété incorporelle constituée de ses marques enregistrés, ses signaux, ses insignes, ses brevets, ses formules

¹⁸¹ Op.cit. p. 230.

spéciales etc. qui feront l'objet de concession ou de licence d'usage selon le cas concret, afin d'autoriser le franchisé à son usage dans les conditions et limites accordées entre les parties.

Ainsi, le franchisé pourra commercialiser des produits ou des marques dont il est titulaire.

En ce qui concerne les brevets, le titulaire d'un brevet peut concéder, par une période pré fixée, le droit d'exploiter une invention tout en conservant la propriété du bien industriel. S'agissant de brevets et de dessins industriels, leurs usagers ont le droit assuré de continuer à exploiter les activités économiques déjà existantes à l'époque de la présentation de son dépôt à l'INPI sans le paiement de redevances au titulaire du bien industriel, à condition d'apporter la preuve de la bonne foi et de l'antériorité de l'exploitation économique.

Le brevet est délivré au créateur en préjudice de tous ceux qui ont un intérêt et des conditions d'exploiter l'invention et en préjudice de la propre communauté qui, afin d'avoir de bénéfices qui résultent de la nouveauté, devra payer le prix fixé par le titulaire du privilège d'exclusivité, soit un prix gravé par des redevances accordés pour l'exploitation par un tiers.

Ainsi, la protection du brevet donne à son titulaire le droit d'empêcher les tiers de produire, d'user, de mettre à vente, de vendre ou d'importer sans son autorisation le produit qui fait l'objet du brevet, le processus ou encore le produit obtenu par le processus breveté¹⁸².

Généralement, les brevets sont délivrés après un an de travail de recherche et développement onéreux, avec des importants risques. Ainsi, l'entreprise qui les transfère peut récupérer les dépenses qu'elle a subit à travers la cession des produits atteints par le brevet ou par la conclusion de contrats de licence, ce qui permet à d'autres entreprises l'utilisation de l'invention, ou alors à travers la vente du brevet.

Néanmoins, la circulation des brevets d'invention au sein d'un groupe d'entreprises soulèvent certains problèmes, notamment pour la fixation du prix de pleine concurrence.

2. LES PROBLÉMATIQUES SOULEVÉS PAR LA CIRCULATION DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE AU SEIN D'UN GROUPE

En tout état de cause, la circulation de droits incorporels au sein d'un groupe soulève de nombreuses problématiques. La première problématique c'est l'identification des transactions sur des droits incorporels, car il n'est pas rare que des éléments incorporels soient transférés entre des entreprises liées sans qu'aucune transaction ne soit identifiée, par exemple, les informations déposées sur un intranet commun à un groupe qui peuvent contenir un savoir-faire qui sera mis gratuitement à la disposition de toutes les entités du groupe.

¹⁸² LPI (PCT), art. 42.

Pour les opérations achevées, il faut le montant de la redevance¹⁸³ ou du prix de cession. Cette analyse est complexe et concentre la plus grande partie des difficultés: le problème posé est donc comment évaluer de droits uniques et à forte valeur ajoutée?

Afin d'adapter le principe de pleine concurrence aux spécificités des droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe, des règles d'analyse particulières ont été élaborées.

En concurrence parfaite, les entreprises subissent un prix imposé. Pour déterminer leur quantité optimale de production, les entreprises comparent le prix qui est donné par le marché à leur coût marginal, qui est le coût supplémentaire induit par la dernière unité produite.

En situation de concurrence monopolistique pour un produit donné, le prix est inévitablement plus élevé qu'en situation de concurrence parfaite. En l'absence de monopole, les prix correspondent au coût de production.

Une entreprise en situation de monopole est capable de conquérir tout le marché parce qu'elle dispose d'un produit clairement supérieur à celui de ses concurrents. Ce type de situation se produit fréquemment pour les produits qui incorporent de la technologie où une innovation radicale est capable de procurer à une entreprise un avantage compétitif décisif.

Le dépôt d'un brevet par l'entreprise innovatrice peut permettre de prolonger la période de monopole temporaire qui survient après une innovation radicale. La période de monopole temporaire peut également se prolonger si l'entreprise innovatrice utilise son pouvoir de marché pour dissuader l'entrée de concurrents. Dans ce cas elle dresse des « barrières à l'entrée stratégiques », lesquelles ne sont pas le produit de la législation mais elles découlent des actions de l'entreprise en monopole temporaire pour éviter l'arrivée de nouvelles entreprises. Voici quelques types d'actions menées par l'entreprise : campagnes de publicité célébrant son produit et son caractère unique et inimitable ; fixation d'un prix de vente suffisamment bas (plus faible que le coût de production unitaire de toute nouvelle entreprise) et dissuasif pour éliminer la concurrence etc.

¹⁸³ Redevance est la somme ou la rémunération versée par le service effectivement rendu. Les redevances se distinguent des prestations de services car le régime fiscal des rémunérations n'est pas le même selon que l'une ou l'autre des qualifications est retenue. Les redevances sont une imposition par la voie de *retenue à la source* et imposables dans l'Etat de la résidence du *bénéficiaire*, dans la plupart des cas. Les prestations de services sont des impositions dans l'Etat de résidence de l'entreprise *prestataire* et exonéré dans l'Etat d'exercice de la prestation, sauf en cas de réalisation par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet Etat. En l'absence de convention fiscale, cette question est résolue par le droit interne des Etats. Mais en présence d'une convention fiscale, lorsque la convention reprend la disposition explicite du modèle de l'OCDE (paragraphe 2, de l'article 12), qui définit les redevances, les prestations de services sont normalement assimilées aux redevances. Mais, il ne peut avoir des redevances que s'il y a *transfert de savoir-faire* selon l'un des modèles prévus par la convention (brevet d'invention, procédé, dessin, plan, etc.), et donc s'il ne s'agit pas seulement de la fourniture d'un simple service. Toutefois, ces prestations ne sont pas toujours traitées comme en comportant la fourniture d'informations concernant une expérience acquise. Par exemple, pour les contrats de *know-how* dans lesquels l'une des parties s'oblige à communiquer ses expériences et ses connaissances particulières et qui ne sont pas révélées au public à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte, la communication d'informations doit effectivement être considérée comme étant rémunérée par des redevances au sens de la convention.

Pour être efficaces, les barrières à l'entrée n'ont pas toujours besoin d'être effectives, il suffit que l'entreprise en monopole émette des menaces crédibles.

Pour la fixation du prix d'un bien, si le bien est une marque, il faut tenir compte, d'une part, de la nature de la marque, et d'autre part, du degré et de son temps de protection juridique. Il s'agit d'une organisation de la concurrence par le degré du monopole qu'elle contient et cette organisation est prolongée par la pratique de prix imposés en raison de la spéculation sur la rareté du bien.

Toutefois, dans ces cas le pouvoir public doit intervenir pour contrôler l'excès qui porte préjudice à la demande sur l'offre en protégeant, ainsi, les consommateurs.

Lorsque les interactions entre les offreurs et les demandeurs comportent à la fois des éléments de concurrence et des éléments de monopole on parle de concurrence monopolistique.

Un tel cas de figure caractérise des situations où les offreurs sont très nombreux mais proposent un produit différencié.

Général mente, le produit est faiblement différencié et les offreurs utilisent plusieurs stratégies de différenciation : publicité pour imposer une marque ; aspect du produit ; mode de commercialisation etc.

Plus la demande pour le produit est élastique au prix, plus la concurrence monopolistique se rapproche de la concurrence parfaite. Au contraire, plus la demande est inélastique au prix, plus la concurrence monopolistique se rapproche du monopole. Les clients restent fidèles et à être indifférents aux variations des prix quand elles sont faibles.

L'objectif des pouvoirs publics en prohibant des prix illicites et imposés a pour but la restriction du développement abusif de la situation dont se bénéficient les détenteurs de biens rares.

Néanmoins, si l'entreprise justifie qu'elle n'a pas retiré un bénéfice excessif de sa position sur le marché et que les produits sont distribués par le circuit commercial le plus court et le moins onéreux, il est possible d'avoir une dérogation à la prohibition de vente à un prix minimum imposé à travers de clauses contractuelles, par exemple, et ce prix doit être considéré comme le juste prix¹⁸⁴. Cette dérogation considère le prestige de la marque, la notoriété du fabricant etc.

Toute problématique de fixation de prix de pleine concurrence des droits de la propriété incorporelle découle, règle générale, de la rareté du bien.

¹⁸⁴ GIRAUD, C.H.; LAJUGIE, J *Op. cit.* p.203.

B. LA PROBLÉMATIQUE DE FIXATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

Règle générale, les procédures d'identification du prix de transfert selon le principe de pleine concurrence débutent par l'analyse des fonctions exercées par le contribuable, des risques et des obligations assumées dans la transaction avec la partie liée.

Les questions qui sont généralement posées¹⁸⁵ sont :

1. Qu'est-ce qui a été fait?
2. Quelles fonctions économiques ont été développées ?
3. Qui a assumé ces fonctions ?
4. Quelle est la mesure de valeur économique de chaque fonction assumée par chaque partie ?
5. Quels sont les risques économiques assumés ?
6. Est-ce qu'il y a un bien incorporel de grande valeur qui a été utilisé dans l'exercice d'une déterminée fonction ?

En pratique, il s'avère difficile de fixer le prix de transfert d'un droit de la propriété incorporelle, car les méthodes proposées par l'OCDE afin de déterminer le prix de pleine concurrence ou le juste prix sont parfois inefficaces lorsqu'il s'agit de ces droits.

En effet, les droits de la propriété incorporelle concédés au sein d'une entreprise transnationale sont très spécifiques.

Pour admettre qu'un droit de la propriété incorporelle fasse l'objet d'une transaction conforme au principe de pleine concurrence, il faut que le droit ait une véritable valeur économique, c'est-à-dire le droit cédé doit avoir une valeur monétaire substantielle, et qu'un tiers indépendant, dans des circonstances équivalentes, aurait accepté de conclure la transaction. Cette condition permet d'éviter des cessions de droits sans valeur économique réelle et dont le seul but est uniquement de transférer du résultat imposé d'une entité à l'autre.

Les éléments qui intègrent les biens incorporels¹⁸⁶, commerciaux ou de commercialisation, par exemple la notoriété, sont le résultat d'une longue et

¹⁸⁵ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS - CIAT. "Preços de Transferência entre Empresas Vinculadas". In: *Administração, Política e Medidas de Cooperação entre as Administrações Tributárias para Evitar a Elisão e a Evasão*. XXII Assembléia Geral do Centro Interamericano de Administradores Tributários. Brasília: United States Internal Revenue Service - CIAT, 1988, p. 18.

¹⁸⁶ Il s'agit des éléments suivants : 1) la différenciation du produit par rapport les marques concurrentes des produits de même genre (différenciation objective: composants des produits, la procédure de fabrication, la présentation externe, l'efficace. La différenciation objective est traduite par les résultats des progrès techniques qui permettent le développement des produits et qui aident à la vente de la marque ; différenciation subjective: la marque a pour but satisfaire les désirs des consommateurs et alors elle offre un ensemble de qualités telles que la couleur, l'emballage, l'image du produit etc, tout pour séduire l'acheteur); 2) la garantie (il s'agit d'un critère de valeur de la marque nécessaire lors de la consultation de l'étiquette de garantie); 3) la notoriété; 4) la distribution (certaines marques ont une grande diffusion et d'autres préfèrent diminuer le nombre de ses points de vente et augmenter la garantie technique des services après ventes. Cette distribution est organisée sous la forme de concessionnaires et

onéreuse expérience et ce sont ces éléments qui détermineront la valeur économique du bien. La notoriété d'une marque, les dépenses de distribution du produit, le *marketing* etc., rendent la production du bien onéreuse.

Une cession de droit de propriété industrielle ou une licence d'utilisation d'un bien sont des transactions qui considèrent toujours ces éléments. Toutefois, il est très difficile de comparer la valeur d'une transaction réalisée entre des parties liées avec la valeur de marché, notamment parce que ces éléments constituent généralement un monopole d'exploitation, ce qui perturbe toujours la loi de l'offre et de la demande, étant donné que la concurrence sera difficilement pure dans le sens de la théorie classique de l'économie.

Pour que les biens cédés soient considérés comme comparables ils doivent présenter les mêmes caractéristiques (physiques ou techniques).

Toutefois, s'il s'agit de transaction avec les droits de la propriété incorporelle certaines de ces transactions ne peuvent pas être considérées comme comparables¹⁸⁷.

La technologie¹⁸⁸, le *software*, les formules ou toute information non brevetée, les secrets d'industrie ou commercial sont des connaissances exclusives qui rendent facile ou améliorent l'activité commerciale. Toute divulgation de technologie ou d'un secret, d'industrie ou commercial, peut réduire sensiblement la valeur de l'actif incorporel¹⁸⁹.

Il est possible que la spécificité du bien incorporel vendu au sein du groupe, ou encore, sa qualité n'ait pas d'équivalent.

Une concession de licence est le contrat par lequel un concédant met à disposition d'un concessionnaire un droit de la propriété incorporelle en contrepartie du versement d'une redevance. Cette redevance est déterminée le plus souvent en fonction d'une analyse prospective du revenu ou des économies susceptibles d'être générés par l'utilisation du droit.

Ainsi, la redevance a pour effet économique le partage entre le concédant et le concessionnaire des bénéfices procédant de l'exploitation du droit.

chaines de distribution); 5) l'image de la marque (il s'agit d'un phénomène 'a posteriori'); 6) la responsabilité par le niveau de vie des consommateurs de la marque. (Cf. GIRAUD, C.H; LAJUGIE, J, *op. cit.*, p. 44-45)

¹⁸⁷ Par exemple, lorsqu'une société indépendante sert de référence à la détermination du juste prix et pratique, en raison de la liquidation de ses activités, des prix anormalement bas.

¹⁸⁸ Selon le paragraphe 11 de l'article 12 de la Convention modèle de l'OCDE, la technologie est un ensemble non divulgué d'informations techniques, brevetables ou non, nécessaires à la production industriel et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'une donnée originaire de l'expérience. Il s'agit d'un supplément de ce qu'un industriel ne peut pas savoir par le seul examen du produit et par la seule connaissance du progrès de la technologie. (Rapport OCDE 1995.).

¹⁸⁹ Rapport OCDE 1995, p. VI-3.

D'autre part, la détermination d'une redevance entre des parties liées est très délicate. En effet, la redevance correspond soit à l'identité même du groupe, soit aux procédés qui lui confèrent un fort avantage concurrentiel. Il se trouve que les droits de la propriété incorporelle ne sont pas concédés à une partie indépendante.

Selon le rapport de l'OCDE, paragraphe 1.19, « *les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent, au moins en partie, les différences dans la valeur sur le marché libre. Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour déterminer la comparabilité de transactions entre entreprises associées et de transactions sur le marché libre* ».

Le paragraphe 1.19 établit les critères de l'analyse qui doivent être pris en considération pour les actifs incorporels:

1. la nature de la transaction (concession, cession etc.) ;
2. le type de droit ;
3. le degré et la nature de sa protection, et son potentiel de profitabilité.

Mais il est très rare d'identifier des transactions comparables (1) lorsqu'il s'agit de biens incorporels, sauf en cas de comparable interne, car les droits incorporels sont par nature uniques et donc très différents les uns des autres¹⁹⁰. En outre, la comparaison externe s'avère parfois impossible (2).

1. L'IDENTIFICATION DES TRANSACTIONS COMPARABLES

La recherche de transactions comparables, ou d'entreprises comparables comprend deux étapes:

1. la recherche de transactions indépendantes économiquement similaires aux transactions liées ;
2. leur ajustement afin d'éliminer toute différence matérielle entre elles.

La première problématique autour de la fixation du prix de transfert des droits de la propriété incorporelle est l'identification des transactions avec les droits de la propriété incorporelle, car des éléments incorporels peuvent être transférés entre des entreprises liées sans qu'aucune transaction ne soit identifiée, par exemple, les informations déposées sur un intranet commun à un groupe peuvent contenir un savoir-faire qui sera mis gratuitement à la disposition de toutes les autres entités du groupe.

En outre, pour les opérations achevées, il faut connaître le montant de la redevance ou du prix de cession. Cette analyse est complexe et concentre la majeure partie des difficultés pratiques: le problème posé est donc comment évaluer de droits uniques et à forte valeur ajoutée?

¹⁹⁰ Le Conseil d'Etat admet la justification par une entreprise de réalisation des marges inférieures par rapport aux marges réalisées avec des tiers lorsque les services sont rendus au profit de la société mère (CE 31 juill. 1992, req. N° 61.286, *SNAT : RJF* 11/92, n° 1468. La Cour d'Appel de Nancy s'est également prononcé sur ce point (CAA Nancy 26 janv. 1995, n° 92-240, *SARL Moulin de la chée : RJF*, 6/95, n° 712.

L'analyse économique permettra d'identifier les activités économiquement significatives au sein d'une chaîne de valeur.

Cette analyse est la base de l'analyse de comparabilité. Elle est donc directement liée à la recherche de comparables. Cette analyse permettra la détermination de la réalité économique d'une transaction liée pour évaluer le prix qu'auraient convenu des entreprises indépendantes placées dans une situation équivalente.

Ainsi, un contrôle fiscal sera basé sur les relations économiques et se fondera:

- a) sur l'analyse fonctionnelle et économique de l'entreprise¹⁹¹;
- b) sur l'examen des responsabilités;
- c) sur l'examen des actifs utilisés par des différentes entreprises;
- d) sur les conventions bilatérales signées entre les Etats pour éviter les doubles impositions sur le revenu et à prévenir l'évasion fiscale, et
- e) sur l'analyse des marchés où opère les groupements.

En tout état de cause, pour l'application du principe de pleine concurrence il faut tout d'abord réaliser une analyse économique objective. Cette analyse consiste en l'analyse des fonctions, des risques¹⁹² et des coûts de chaque entité du groupe multinational (*functional analysis*).

Lorsqu'il s'agit de transactions avec des droits de la propriété incorporelle et il n'existe pas de comparables, le contribuable ou les autorités fiscales devront, néanmoins, développer des méthodes pour trouver un prix de pleine concurrence.

Les règles d'analyse économique a pour but la vérification des conditions de constitution du résultat¹⁹³ des entreprises liées. Ces règles permettent l'identification des différents composants économiques de la transaction et l'identification des unités dépendantes des groupes responsables par la conduction de la transaction.

La première opération pour cette analyse consiste à déterminer avec précision les fonctions exercées par les entreprises liées, les risques qu'elles ont assumés et les conditions du marché.

¹⁹¹ D'abord, l'examen de la situation de l'entreprise en droit interne français, et en suite, le cas échéant, au regard des stipulations de la convention fiscale conclue avec le pays en cause, permettent de déterminer la territorialité de l'impôt.

¹⁹² Pour l'évaluation des risques les entreprises tiennent compte du marché, des éventuelles variations des taux d'échange, des actifs incorporels et de la capacité de production et commerciale de l'entreprise.

¹⁹³ Afin d'appliquer les méthodes de comparaison des profits, le résultat opérationnel de l'entreprise est le plus couramment employé. Le résultat net de l'entreprise nous semble devoir être interprété comme signifiant le « *résultat opérationnel* » de l'entreprise. Si le résultat net global est retenu, la détermination du bénéfice de pleine concurrence sera influencée par des opérations exceptionnelles et financières. Toutefois, ces éléments sont étrangers aux prix d'achat ou de vente d'une marchandise. Ainsi, leur prise en compte ferait perdre en pertinence la comparaison des bénéfices en diluant l'impact des prix de transfert sur le résultat de l'entreprise. En France, la notion de résultat opérationnel est à rechercher dans le compte de résultat ? Ce profit ne doit tenir compte ni du résultat financier, ni du résultat exceptionnel. Il faudra donc retenir le résultat d'exploitation. Au Brésil,

L'analyse des fonctions ou analyse fonctionnelle, en tant qu'un élément de comparaison des fonctions assumées, constitue une technique de détermination des prix de transfert.

L'analyse fonctionnelle se fera en deux étapes: 1^{er}) identification de la transaction liée; 2^{ème}) l'analyse des clauses contractuelles

Pour cette analyse généralement l'examen des aspects ci-dessous est inclus:

1. La nature des biens transférés (marchandises, droits, services etc.);
2. Les recettes des parties concernées dans la transaction (production, distribution, recherche etc.);
3. Les risques assumés pour chaque partie dans l'exercice de ses fonctions;
4. Les termes du contrat de la transaction (compétition, réglementation etc.);
5. Les circonstances du négoce de chaque partie au moment de la réalisation de la transaction (expansion du marché, promotion etc.).

L'analyse des fonctions vise à déterminer la réalité économique d'une transaction liée pour évaluer le prix qu'auraient convenu des entreprises indépendantes placées dans une situation équivalente. Elle déterminera le rôle et les responsabilités de chacune des entreprises liées dans leur relation économique¹⁹⁴.

L'analyse débutera avec l'activité de recherche et de développement qui a permis de concevoir et de développer le droit qui fait l'objet des transactions liées.

Le point final de l'analyse est la vente du produit. Cette identification permet de cerner les fonctions essentielles, celles apportant une valeur ajoutée au bien et les actifs nécessaires à leur exécution. Parallèlement, il faut déterminer et quantifier les risques liés à ces fonctions.

La prise en charge d'un risque par une entreprise liée ne sera admise que si les trois conditions ci-dessous sont réunies¹⁹⁵ :

1. Le risque devra être proportionnel aux bénéfices économiques que l'entreprise peut raisonnablement escompter de son activité, de sorte qu'une entreprise indépendante aurait aussi accepté de supporter ce risque;
2. L'entreprise devra avoir une capacité financière suffisante pour assumer les conséquences de la réalisation du risque;
3. L'entreprise devra avoir un pouvoir réel de contrôle sur l'activité incluant le risque. Par conséquent, plus une entreprise indépendante a un pouvoir de direction et de contrôle sur une activité, plus elle pourra supporter une partie importante du risque résultant de cette activité.

¹⁹⁴ Rapport OCDE 1995, §1.20.

¹⁹⁵ MARICHAL, Olivier. *Sécurisez vos prix de transfert*. Paris : Ed. EFE, 2004, p. 155.

Les risques majeurs supportés par une entreprise sont: le risque de garantie des produits, risque de stockage, risque de destruction des produits, risque créances et recouvrement clients, risque de change, protection du savoir-faire, des brevets et des marques.

En principe, l'administration fiscale doit respecter la répartition du risque établi dans le contrat. Toutefois, elle pourra vérifier si les rendements réalisés par une filiale sont proportionnels aux risques assumés et également vérifier la capacité financière de l'entreprise (dans le cas de risques assumés) et, éventuellement, les distribuer aux autres membres du groupe. En outre, l'administration fiscale devra considérer l'opportunité du risque assumé, étant donné l'activité commerciale ou le secteur d'activité de l'entreprise vérifiée, et considérer l'attribution des pouvoirs de direction et de contrôle de l'entreprise. Une entreprise qui supporte des risques importants a, en théorie, les moyens nécessaires pour le contrôle des opérations.

A travers l'identification des risques assumés et de la partie que les a assumé l'on vérifie aussi la partie principale en la transaction, car celui qui accepte plus de risques généralement a une participation plus élevée aux fruits de la transaction.

Les risques visent le marché, les éventuelles variations de taux de change, les actifs incorporels ou la capacité de production et commercial de l'entreprise.

Il faut donc définir quels sont les processus internes qui contribuent réellement à la création de valeur et aussi considérer la part prise pour chaque entité juridique du groupe dans les processus, le rôle joué par chaque partie, les responsabilités qu'elles assument en vue de leur réussite, les contributions qu'elles apportent à la réussite de l'ensemble et à la création de valeur.

Il faut tenir compte de l'ensemble des bénéfices résiduels d'une entreprise. Une analyse fonctionnelle qui conduit simplement à justifier un faible niveau de rentabilité dans le pays considéré n'est pas approprié.

Il s'agit donc d'une lecture financière de l'activité de l'entreprise transnationale. Chaque fonction de l'entreprise est considérée comme un investissement, auquel un retour de celui-ci est lié. Ainsi, l'entreprise est considérée comme une somme d'investissements qui aboutit le retour de ces investissements. La somme de ces retours constitue la rentabilité de l'entreprise. Ces retours sont réalisés en fonction du marché et de la position de l'entreprise sur le marché.

Comme exemples de fonctions susceptibles d'être assumées au sein d'un groupe transnational on peut citer les fonctions de recherche et développement, d'ingénierie, de production et de *marketing*, de distribution, de transport etc. Les fonctions comptables, financières ou juridiques seront aussi considérées.

D'autre part, étant donné que les fonctions exercées par chaque partie sont variables selon le marché, l'analyse fonctionnelle dépendra de l'évaluation du prix de cession des biens.

Cette technique est notamment utilisée par l'administration comme une méthode de contrôle des prix de transfert. Si l'analyse des fonctions liées à une transaction conduit à une marge de bénéfice théorique supérieure ou inférieure à celle utilisée par l'entreprise, le prix de transfert pratiqué sera un prix non conforme au principe de pleine concurrence.

L'analyse fonctionnelle identifiera donc les activités et responsabilités économiquement significatives sur le plan économique qui sont exercées par les parties à la transaction. En outre, cette analyse est la base de l'analyse de comparabilité. Elle est donc directement liée à la recherche de comparables.

Généralement, l'analyse fonctionnelle est effectuée parallèlement à l'analyse des termes contractuels. Les termes contractuels montrent, de façon expresse ou implicite, la répartition des fonctions et des risques entre les parties à la transaction liée¹⁹⁶

Pour les droits de la propriété incorporelle, le point de départ de l'analyse fonctionnelle sera l'activité de recherche et développement¹⁹⁷ qui a

¹⁹⁶ Rapport OCDE 1995, § 1.28.

¹⁹⁷ La conférence organisée par l'OCDE en 1963 définit recherche et développement. *Recherche* sont les travaux systématiques pour reculer les limites de la connaissance. *Développement* est l'utilisation systématique des résultats de la recherche appliquée et de connaissances empiriques pour mettre en usage de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, systèmes et processus ou pour améliorer ceux qui existent déjà, par exemple : prototypes, unité-pilote etc. Dans le cadre de cette conférence, la Délégation générale à la recherche scientifique et technique (DGRST) a précisé : « on peut éprouver de la difficulté à établir une frontière entre la fin des travaux de développement et le début de la production. Dans ce cas, on appliquera le critère suivant : si le critère principal des travaux est d'apporter de nouvelles améliorations au produit ou processus, ils correspondent à la définition de « recherche et développement » ; si, au contraire, le produit ou le processus est essentiellement « fixé » et si l'objectif essentiel est de trouver des débouchés ou d'établir des plans de pré-production ou de parfaire la régularité de la production, il ne s'agit pas de recherche et de développement ... Sont à inclure dans le champ de « R.-D » : la réalisation et les essais de prototypes, la construction et l'utilisation des installations-pilote, les études et projets. La R.-D s'arrête à la première décision de pré-série, même s'il n'y a pas de productions ultérieures ». L'article 16 de l'annexe II du Code général des impôts dispose : « sont considérés comme opérations de recherches scientifiques ou techniques, en vue de l'application des dispositions du 1 de l'article 39 quinquies A du Code général des impôts, les activités ayant le caractère de recherches fondamentales, de recherches appliquées ou d'opérations de développement, effectuées soit en bureau d'études ou de calcul, soit en laboratoires, soit en ateliers pilotes, soit en stations expérimentales, ou encore dans des circonstances spéciales dans le cadre d'installations agricoles ou industrielles en ayant pour objet : la découverte et la mise au point de nouvelles techniques de production, de nouveaux procédés et appareils de fabrication, ainsi que le perfectionnement de tous appareils et procédés de fabrication déjà utilisés, la découverte et la mise au point de nouveaux procédés et appareils de contrôle des fabrications, ainsi que le perfectionnement des procédés et appareils de contrôle déjà utilisés ; la découverte de nouveaux produits pour des applications nouvelles ou déjà connues, ainsi que la découverte de nouvelles applications de produits déjà connus ; l'obtention de nouvelles variétés végétales ou de races animales ; la découverte et l'utilisation de matières premières nouvelles ; l'amélioration des facteurs de production et de rentabilité économiques, notamment l'automatisation et la recherche opérationnelle ainsi que l'amélioration des méthodes et techniques de production, de conservation et de transformation des produits, aux divers points de vue de qualité des rendements et de la productivité ; l'amélioration des appareils et des techniques dans les domaines médical et vétérinaire ; l'amélioration des conditions humaines de travail et de vie ». L'instruction du 12

permis de concevoir et de développer le bien ou service objet des transactions liées. Le point final est la vente¹⁹⁸ du produit. Toutefois, il y a toujours des risques liés à ces fonctions.

2. LA COMPARAISON EXTERNE

L'OCDE recommande que le prix de transfert doit être conforme le juste prix ou prix de marché, mais sur un marché monopolistique la fixation du prix de transfert est une tâche difficile, dans la mesure où la référence du prix sur le marché libre ou prix de pleine concurrence difficilement sera transplanté aux cessions de droits de propriété incorporelle.

Les mécanismes de fixation des prix d'une nouvelle technologie, par exemple, sont adoptés en fonction des gains ou des risques liés à la transaction, et aussi en fonction des perspectives de bénéfices.

La valeur d'une marque, d'un nom commercial, d'une technologie dépend des éléments subjectifs, qui sont propres à chaque cas concret, et aussi des perspectives, encore plus subjectives.

La comparaison d'un bien incorporel avec des tiers exige l'examen des bénéfices souhaités avec l'usage du bien incorporel, qui sont déterminables à partir d'un calcul de valeur actuelle, en tenant compte des limitations géographiques pour l'usage des droits; des restrictions aux exportations des produits et services produits avec la technologie; du caractère de la technologie; de la durée de la protection; de la possibilité de jouissance du droit après leur délai, etc.

octobre 1984 (BODGI, 4C-7-84, § 5 à 8 ; Doc.adm. DGI, 4 C-232, 30 oct. 1997, §3), relative aux dépenses de recherche scientifique ou technique présente le domaine d'application de la recherche scientifique ou technique : « a. les activités ayant un caractère de recherche fondamentale qui, pour apporter une contribution théorique ou expérimentale à la résolution des problèmes techniques, concurrent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturel, en vue d'organiser, au moyen de schémas explicatifs ou de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse ; b. les activités ayant le caractère de recherche appliquée qui visent à discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ou à trouver des solutions nouvelles permettant à l'entreprise d'atteindre un objectif déterminé choisi d'avance. Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération ou de méthode ; c. les activités ayant le caractère d'opérations de développement expérimental effectuées, au moyen de prototypes ou d'installations pilotes, dans le but de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques des décisions, en vue de la production de nouveaux matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes, services, ou en vue de leur amélioration substantielle. Par amélioration substantielle, on entend les modifications qui ne découlent pas d'une simple utilisation de l'état des techniques existantes, et qui présentent un caractère de nouveauté ».

¹⁹⁸ Le prix de vente est la valeur en monnaie que l'entreprise demande à ses clients dans une transaction commerciale. Cette valeur devra être suffisante pour que l'entreprise couvre toutes les dépenses qui ont été nécessaires afin de mettre les produits, marchandise ou service, à disposition du marché, en y incluant le bénéfice souhaité ou possible. Ces dépenses incluent généralement des matières premières, marchandises, services, comme main d'œuvre directe et indirecte, outre les dépenses avec du stockage, dépenses financières, impôts etc. Afin de rassembler ces dépenses l'on peut utiliser les éléments suivants: prix de vente, dépenses variables, dépenses fixes et marge de bénéfice. Le coût peut être l'élément principal qui impacte la formation du prix de vente. Les dépenses variables sont les dépenses originaires des ventes : impôts directs et indirects, marketing etc. Les dépenses fixes sont les dépenses obligatoires, même en l'absence de ventes : location, salaires des vendeurs, rémunération des associés, salaires des administrateurs, etc.

Les biens incorporels ne seront considérés comparables que lorsqu'ils participent au perfectionnement ou à la fabrication d'une technologie ou de produits similaires, ou alors, lorsqu'ils conduisent à des perspectives de bénéfices similaires. Ce raisonnement nous conduit à l'idée de comparaison potentielle, c'est-à-dire, à l'idée de comparaison par approche, qui est faite en deux parties:

1° Le bénéficiaire paiera les bénéfices potentiels liés au droit, cédé ou licencié, qui pourront être évalués à travers un calcul qui permettra la comparaison des coûts directs et indirects avec ceux qui iront apparaître en raison de l'utilisation de la nouvelle technique de fabrication¹⁹⁹ ;

2° Les contractants feront, subjectivement, une répartition de ces bénéfices et des risques qui en découlent.

Toutefois, les difficultés d'obtentions et d'identification des comparables externes sont évidentes en raison de la spécificité des transactions liées comme le souligne l'OCDE :

« Les entreprises associées sont susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas. Ces transactions ne sont nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt, mais parce que, lorsqu'elles traitent entre elles, les entreprises d'un même groupe évoluent dans un contexte commercial différent de celui d'entreprises indépendantes »²⁰⁰.

En effet, soit les comparables externes sont rarement accessibles en raison de leur confidentialité, soit ils ne sont pas comparables en raison de la spécificité de ses propres transactions liées.

La recherche de transactions ou d'entreprises comparables se fait moyennant les bases de données²⁰¹. L'entreprise aura uniquement accès aux données publiques ou aux comparables internes.

Toutefois, en ce qui concerne les données publiques, il existe peu d'informations publiques disponibles sur les transactions entre entreprises indépendantes²⁰². Les données publiques ne permettent donc pas de

¹⁹⁹ S'il s'agit d'une acquisition d'une marque et s'il existe déjà une marque développée, par exemple, le bénéficiaire ira comparer les coûts qu'il aurait eu pour la promotion d'une nouvelle marque avec les coûts liés à l'utilisation de la marque déjà développée.

²⁰⁰Rapport OCDE 1995, § 1.10.

²⁰¹La base de données la plus utilisée en France est *Diane*. Cette base rassemble des données financières et commerciales sur des entreprises françaises. La base de donnée *Amadeus* est également utilisée par l'administration fiscale. Cette base contient des informations sur des sociétés basées sur toute l'Europe. MARICHAL, Olivier. *Sécurisez vos prix de transfert*. Paris : Ed. EFE, 2004, p. 164. Au Brésil, la base de données la plus utilisée est le *Linux*.

²⁰² C'est par l'utilisation d'un code d'activité qui débutera la recherche de comparables par l'intermédiaire d'une base de données, tel que le code NAF, en France. Grâce à cette première étape il sera possible de sélectionner des entreprises dont l'activité se rapproche de l'entreprise étudiée. En suite, la recherche sera affinée par l'utilisation de mots clefs qui permettront d'inclure ou d'exclure des activités, des fonctions particulières. Par exemple, si l'on recherche un distributeur grossiste, ces mots clefs permettront d'exclure, entre autres, les grossistes ayant une activité secondaire de détaillants ou de producteurs. Dans un autre moment postérieur, il sera nécessaire d'affiner la recherche en analysant systématiquement chacune d'entre elles afin de vérifier si elles sont économiquement et fonctionnellement comparables à

l'entreprise. Pour cela in faudra recourir aux informations externes, les bases de données contenant des éléments suffisants pour s'assurer de la comptabilité réelle des entreprises. Mais devant l'enjeu financier que représentent les prix de transfert, les Administration fiscales n'utiliseront pas nécessairement des comparables publics. En effet, elles préféreront parfois employer des données extraits de leurs propres bases internes qu'elles ne communiqueront pas au contribuable (Cf. MARICHAL, Olivier. *Op.cit.*, p. 165, 166). Ces données utilisées par l'Administration fiscale à l'encontre d'une entreprise pour établir un prix de pleine concurrence sont appelés « comparables secrets ». Le secret professionnel s'impose comme étant l'un des éléments essentiels du contrôle fiscal, car il garantit au contribuable que les informations sensibles qu'il communique à l'Administration fiscale ne seront pas dévoilées aux tiers. En présence de ces informations l'Administration fiscale pourra soit les utiliser pour motiver un redressement sans toutefois les communiquer à la personne contrôlée, soit préférer respecter le principe du contradictoire et refuser d'utiliser un renseignement qu'elle ne peut pas rendre publique. En fait, l'Administration fiscale publique a choisi de faire prévaloir les considérations d'ordre financier au droit contradictoire du contribuable. Le Conseil d'Etat ne considère pas cette attitude condamnable, car étant astreint à un devoir d'impartialité et d'objectivité (dans l'arrêt CE 17 juill. 1965, *Fédération Nationale des Transports Routiers : Rec. Lebon*, p. 413, la haute Assemblée consacre le principe d'impartialité de l'Administration fiscale en principe général de droit), l'administration doit choisir des transactions ou des entreprises strictement comparables à l'entreprise étudiée. En ce sens, son redressement devrait donc refléter le prix de pleine concurrence d'une transaction. Toutefois, étant donné les enjeux financiers et le caractère éminemment politique des prix de transfert, l'Administration fiscale peut être amenée à choisir les comparables dans le sens qui l'arrange. En outre, elle pourra être tentée de sélectionner des entreprises comparables à haute profitabilité et de délaissier celles qui génèrent un faible bénéfice pour argumenter ses parts de marché et se doter d'une base appréciable de négociation. Ainsi, le caractère secret des éléments de comparaison rend un discrédit de la position et l'impartialité de l'Administration fiscale qui est, par ailleurs, accentué par le choix des méthodes utilisées. Si l'on considère que les procédures fiscales françaises et la procédure de redressement de droit commun sont basées sur le principe du contradictoire et du respect des droits de la défense. En effet, c'est la procédure qui offre les garanties au contribuable: droit de réponse aux propositions de redressement, recours hiérarchique, saisine de commissions indépendantes etc. Ainsi, le contribuable a la possibilité à tous les stades de la procédure de discuter son point de vue avec l'Administration fiscale et de faire valoir ce point de vue. Or, si l'Administration fiscale utilise les comparables secrets elle prive le contribuable de tout pouvoir de discussion et il n'y a donc pas de contradictoire et les droits de défense sont violés. Cette technique de redressement confère à l'Administration fiscale un pouvoir qui ne subit aucun contrôle et qui risque de glisser vers l'arbitraire. En fait, même s'il reste possible la saisine du juge pour contrôler l'Administration fiscale, cette saisine est rare en la matière du fait de l'importance des montants en jeu. Ainsi, l'utilisation de comparables secrets modifie sensiblement la procédure d'imposition en France. La jurisprudence française ne contient pas de décisions spécifiques à l'utilisation de comparables secrets en matière de prix de transfert, mais il existe des arrêts portant sur d'autres techniques fiscales dans lesquels des informations, dont le contenu a été tenu secret par l'Administration fiscale, ont été opposées au contribuable. La Cours de cassation a tranché la question en matière de droits d'enregistrement et refuse de valider des procédures d'imposition basées sur l'utilisation de comparables secrets. La Cours considère que l'Administration fiscale ne peut pas s'affranchir du secret professionnel imposé par l'article L. 103 du LPF et que l'impératif du débat contradictoire peut être concilié avec l'impératif du secret professionnel (Cass.com. 20 nov. 1990, n° 1273D, *Meyzenc : RJF 2/91*, n° 233, confirmé par Cass.com. 1992, req. n° 141P, *Franceschini : RJF 4/92*, n° 572). Toutefois, la Cours de cassation n'est pas juge naturel des prix de transfert. En matière d'impôts sur les sociétés, les juridictions administratives sont les seules compétentes et ces juridictions sont très protectrices des intérêts du trésor. Le Conseil d'Etat, traditionnellement, autorise l'Administration fiscale à utiliser à l'encontre d'un contribuable des informations secrètes. Le Conseil d'Etat prétend que le secret fiscal n'interdit pas l'utilisation des informations mais uniquement de les communiquer (CE 18 févr. 1976 ; req. 95.556 : *DF 1976*, n° 21, comm. 740). Mais le juge ne donne pas toutes les libertés à l'Administration fiscale. En effet, elle est contrainte d'assurer un débat contradictoire minimum (CE 7 mai 1980, req. n° 10.160 : *RJF 1980*, n° 273, CE 9 oct. 1967, req. n° 70.392 : *Dupont 12/67*). Par ailleurs, le texte de l'article L. 60 du LPF oblige l'Administration fiscale à donner les informations nécessaires pour que le contribuable puisse vérifier la comparabilité des entreprises utilisées. Ainsi, l'Administration fiscale pourra choisir de communiquer des données nominatives d'entreprises mais, dans ce cas, il lui appartient « de ne fournir, en ce qui concerne les chiffres d'affaires et les résultats des entreprises citées que des données moyennes » (CE 14 janv. 1983, req. n° 25.233 : *DF 1983*, comm. 1414, concl. Rivière). En ce sens, la doctrine administrative précise que le service devrait communiquer au contribuable : a) la dénomination sociale des entreprises ; b) la localisation de chaque comparable ; c) la nature de l'activité exercée ; d) le nombre de salariés (D.adm. 14

s'assurer d'une comparabilité suffisamment fine pour appliquer de façon fiable les méthodes de pleine concurrence.

Ainsi, il est nécessaire de rechercher les raisons principales de l'emploi d'une politique économique afin de justifier une déterminée procédure.

Si l'administration fiscale considère que ce n'est pas juste le prix d'une transaction, elle devra fonder sa conviction sur les conditions des transactions qui auraient été prévues par des entreprises indépendantes, dans la même situation.

L'Administration fiscale ne peut simplement pas diminuer un prix de transfert sans avoir de sérieuses références, sans tenir compte du profil de l'entreprise, des déterminants de la multinationalisation des entreprises, enfin, des stratégies des prix de transfert de l'entreprise.

mai 1999, 13 M-2522). Néanmoins, étant donnée la complexité de détermination de la comparabilité entre deux entreprises, en aucun cas, une analyse sérieuse ne pourra pas être diligentée par l'entreprise en ayant comme seuls éléments le chiffre d'affaires, la nature sommaire de l'activité, le résultat et le code statistique d'activité industrielle, par exemple le code NAF, car en aucun cas, ces moyens ne lui permettront de critiquer chaque membre de la comparaison utilisée par l'Administration fiscale. Toutefois, il y a dans la jurisprudence française un second courant qui permet à l'Administration fiscale de choisir de conserver secrète l'identité des entreprises retenues si elle ne se borne pas à faire état de données moyennes (CE 20 juin 1984, req. n° 24.403 : *DF* 1984, comm. 1845, concl. Mme Latournerie), mais cette approche est en voie de condamnation (CE 23 janv. 2002, req. 216.733, *Société Protec* : *DF* 18-19/02, comm. 382). Par ailleurs, les recommandations de l'OCDE condamnent l'utilisation de comparables secrets en demandant à l'Administration fiscale de ne pas exiger du contribuable qu'il produise des informations dont il ne pouvait raisonnablement disposer (Rapport OCDE 1985, § 5.9 et 5.10).

LES TRAJECTOIRES STRATÉGIQUES DE L'ENTREPRISE

Lorsque la stratégie des prix de transfert intègre la variable fiscale, c'est rarement de façon optimale. Il en résulte souvent que le profit après impôt n'est pas aussi élevé qu'il pourrait l'être.

Les dirigeants d'entreprises sont convaincus de la nécessité de minimiser leur charge fiscale tout en respectant le principe de pleine concurrence et plusieurs tiennent compte de la fixation des prix de transfert dans leurs stratégies.

En tout état de cause, une entreprise qui fixe les prix de transfert dans le but exclusif de minimiser sa charge fiscale mondiale risque de perdre rapidement tout moyen d'identifier ses centres d'intérêts et, dans ce dernier cas, le gain de compétitivité d'une entreprise liée par rapport à deux entreprises indépendantes risque de disparaître.

Une politique de prix de transfert doit prendre en considération deux variables :

- 1) la compétitivité économique de l'entreprise, et que seul le prix de concurrence peut établir ;
- 2) le prix de transfert qui doit permettre de sauvegarder la marge de bénéfice après impôt et que la compétitivité a permis de dégager. Toute question est donc de savoir comment déterminer le prix de transfert.

Ainsi, les stratégies adoptées par les entreprises transnationales doivent être considérées afin de vérifier si elles ont été adoptées en fonction du groupe internationale ou en fonction d'un membre du groupe agissant individuellement.

D'autre part, afin de déterminer la période où l'entreprise indépendante accepterait d'adopter cette stratégie, l'administration fiscale examinera les stratégies pratiquées dans le pays où la stratégie examinée a été exécutée²⁰³.

Par ailleurs, la nature et le degré de participation de tous les membres du groupe nécessaire à l'exécution de ces stratégies seront pris en considération.

Ainsi, nous étudierons les stratégies des entreprises transnationales (**Section 1**) pour comprendre leur prix de pleine concurrence ou juste prix lors des transactions avec les droits de la propriété incorporelle (**Section2**).

²⁰³ Rapport OCDE 1995, pp. I-15, I-16.

Section 1

LES STRATÉGIES COMMERCIALES DES ENTREPRISES

Lorsque la forme de la transaction ne correspond pas à sa nature économique, les autorités fiscales peuvent réaliser sa requalification.

Egalement, lorsque les modalités de la transaction sont différentes de celles qui auraient été adoptées par des entreprises indépendantes, les autorités fiscales devront réaliser la respective correction.

Lorsque les stratégies de prix de transfert sont correctement documentées ou réalisées dans le cadre d'accords préalables de prix, les stratégies de prix de transfert peuvent se révéler très rentables pour les entreprises transnationales. On parle alors d'optimisation fiscale à l'échelle internationale.

Les stratégies de modification des marges de bénéfices des différentes filiales d'un groupe à prix de transfert constant (et égal au prix de pleine concurrence) ne respectent pas toujours le principe de pleine concurrence, par exemple, lorsque pour transférer le bénéfice d'un centre à l'autre, les fonctions entre les filiales est répartie.

Supposons, par exemple, une transnationale française dont l'unique filiale est au Brésil. Supposons, par exemple, que la filiale achète des composants sur le marché brésilien, au prix unitaire de 50 et les transforme, les conditionne et les vende ensuite à la maison mère pour un prix de transfert égale a 200 l'unité.

Le prix de transfert est donc le prix auquel la filiale met le produit à disposition de la maison mère. Ce prix n'est pas fixé sur le marché en fonction de l'offre et de la demande, car il est fixé au sein du groupe, soit par la filiale si elle agit de manière autonome, ce qui est peu probable, soit par la maison mère, ce qui est plus probable.

Supposons encore que le produit est ensuite mit sur le marché français au prix de 300 l'unité et que le coût de commercialisation du produit soit de 10. Cette fois-ci, le prix de 300 n'est pas un prix de transfert car le produit n'est pas destiné à une autre filiale du groupe, mais à un acheteur quelconque sur le marché.

Si l'on calcule les bénéfices, l'on a que le bénéfice avant l'impôt de la filiale, est de 100 par unité (prix de transfert [200], moins somme des couts [100]).

Le bénéfice avant l'impôt de la maison mère est de 90 (prix de marché [300] moins somme des coûts [210, qui correspond au prix de transfert augmenté du coût de commercialisation. En ce sens, le prix de transfert représente un coût d'acquisition pour la maison mère]).

Par conséquent, le bénéfice consolidé du groupe avant l'impôt est égal à la somme des bénéfices avant impôt de la filiale et de la maison mère, soit 190.

Supposons, maintenant, que les fonctions de transformation et de conditionnement soient effectuées en France et non au Brésil. Dans ce cas, le bénéfice augmente au Brésil et diminue en France. Néanmoins, le prix de transfert n'a pas changé et il est toujours égal au prix de pleine concurrence (200). Cette nouvelle répartition des fonctions entre les filiales réduit les impôts payés par le groupe et accroît le bénéfice après impôt.

Or, une telle stratégie est possible dans le cadre d'un accord préalable de prix (APP), mais elle doit être justifiée par de considérations de productivité. L'entreprise doit donc défendre l'idée que la modification des fonctions a eu pour effet d'accroître la productivité. En outre, elle doit intégrer dans sa documentation des études économiques qui pourront justifier cette stratégie.

Cet exemple lié à la localisation mondiale des fonctions assurées par les diverses filiales d'un groupe, montre comment transformer une contrainte – la nécessité de fixer un prix de transfert en conformité avec le principe de pleine concurrence –, en outil d'optimisation économique et fiscal.

Néanmoins, lorsqu'il s'agit des cessions et licences de droits de la propriété incorporels, ces opérations suscitent une vigilance encore plus accentuée de la part des Administration fiscales.

Ainsi, dans cette section on étudiera la stratégie de pénétration de marché en tant qu'explication de la fixation du prix de transfert (**A**) et les facteurs qui poussent les entreprises transnationales à pénétrer un marché (**B**).

A. LA STRATÉGIE DE PÉNÉTRATION DE MARCHÉ

La dynamique des entreprises transnationales est conditionnée à la nécessité d'échelles croissantes de production et de marché dû au grand volume de ressources et d'investissements de capital et de technologie demandés pour la maximisation de leur capacité de production.

Les stratégies des entreprises sont liées donc à l'innovation, au perfectionnement de certains produits, au degré de diversification, aux risques, aux facteurs politiques, au rôle de la législation du travail en vigueur et aux nouvelles dispositions pertinentes, et aussi à pénétration sur le marché.

La stratégie de pénétration de marché (**1**) peut justifier la fixation de prix bas. Néanmoins, la stratégie pratiquée fera l'objet de l'examen par l'administration fiscale (**2**).

1. LA STRATÉGIE DANS LE CONTEXTE D'UNE TRANSACTION DE PLEINE CONCURRENCE

Une entreprise qui veut pénétrer un marché pourra pratiquer, temporairement pour son produit, un prix inférieur à celui pratiqué dans ce même marché pour les produits comparables.

Egalement, une entreprise qui essaye de pénétrer un marché pourra, temporairement, supporter des coûts plus élevés en raison, par exemple, des coûts de lancement ou d'un effort de commercialisation, et réaliser, ainsi, des bénéfices inférieurs aux bénéfices que d'autres contribuables réalisent sur le marché.

Une stratégie de pénétration de marché d'un groupe transnational pourra être implantée soit par le fabricant (stratégie industrielle) soit par le distributeur (stratégie commerciale) qui agit indépendamment par rapport au fabricant. Dans ces cas le coût pourra être supporté tant par l'un comme par l'autre.

Dans le contexte d'une transaction de pleine concurrence, si une entreprise pénètre un marché uniquement en tant qu'agent commercial, dont la responsabilité dans le développement à long terme est petite ou même aucune, généralement, cette entreprise ne supportera pas le coût d'une stratégie de pénétration sur le marché.

D'autre part, il est raisonnable admettre qu'une stratégie d'entreprise, par exemple la pénétration de marché, n'a pas de réussite et que le manque de réussite ne lui permettra pas de déterminer le prix de transfert.

Si le résultat n'était pas prévisible au moment de la transaction ou si la stratégie soutenue par l'entreprise n'a pas de succès, mais elle se développe en dehors de la période de stratégie qu'une entreprise indépendante accepterait de faire, les argumentations présentées par l'entreprise pourront être acceptées par l'administration fiscale pour justifier son prix de transfert.

2. L'EXAMEN DE LA STRATÉGIE DE PÉNÉTRATION DE MARCHÉ PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Lorsqu'une entreprise utilise une stratégie et objective soit pénétrer sur un marché, soit élargir sa part de marché elle peut diminuer ses bénéfices. Dans ce cas, l'administration fiscale examinera soigneusement les plusieurs éléments présentés par l'entreprise, car si à l'avenir les bénéfices ne se réalisent pas parce que la stratégie qui a été prévue n'a pas été exécutée par l'entreprise, certaines contraintes d'ordre juridique, par exemple, délai de conservation des documents, pourront empêcher le réexamen de l'exercice fiscal précédent par la propre administration fiscale.

Ainsi, l'administration fiscale examinera le comportement des parties afin de déterminer si celui-ci est conforme la stratégie soutenue. Si un fabricant facture à son distributeur liée à un prix inférieur à celui du marché, dans une situation stratégique de pénétration de marché les économies réalisées par le

distributeur peuvent représenter le prix demandé ou les dépenses supportées par le distributeur afin de meilleur s'implanter sur le marché.

Afin de déterminer la période où l'entreprise indépendante accepterait d'adopter cette stratégie, l'administration fiscale pourra examiner les stratégies pratiquées dans le pays où la stratégie examinée a été exécutée²⁰⁴.

Les transactions devront être évaluées distinctement, mais certaines transactions peuvent être continues, notamment en ce qui concerne les exploitations de droits de la propriété incorporelle.

Supposons une entreprise transnationale composée d'une maison mère située en France (où, par hypothèse, la fiscalité du bénéficiaire est la plus élevée), d'un centre de recherche & développement situé au Brésil (fiscalité plus faible) et de plusieurs filiales de production & commercialisation situées dans différents pays d'Europe (à fiscalité intermédiaire). Le fait d'avoir implanté le centre de recherche & développement dans un pays à basse fiscalité est d'un grand intérêt.

En effet, la filiale de R&D produit des brevets et du savoir-faire. Les brevets sont revendus à un prix élevé à la maison mère, qui concède ensuite les licences d'exploitation aux filiales.

Le savoir-faire est facturé directement par le centre de R&D aux filiales (et aussi à la maison mère lorsque celle-ci a besoin d'utiliser ces prestations). Dans ce schéma, le bénéfice le plus élevé est réalisé par le centre R&D (facturation des brevets à la maison mère et des prestations liées au savoir-faire aux filiales). Un bénéfice intermédiaire est réalisé par les filiales de production & commercialisation (l'exploitation des brevets et l'utilisation du savoir-faire permettant de produire des biens à fort valeur ajoutée, dont le prix est élevé). La maison mère, située dans le pays le plus imposé, dégage les bénéfices les plus faibles car c'est elle qui «paie» les brevets.

Ainsi, il est extrêmement difficile de déterminer la valeur des redevances dans le marché lorsque la maison mère contrôle ses filiales, dans ses activités de fabrication, de commercialisation, les opérations financières etc., en développant et transférant des biens incorporels vers la maison-mère.

Or, une série de biens incorporels peut être impliqué au lieu d'un seul transfert isolé lors des négociations. Dans ce cas, il est nécessaire de réaliser une analyse de tout ce qui est transféré.

En tout état de cause, le principe de pleine concurrence recherche le prix de marché pour une transaction intragroupe. Ces transactions intragroupe seront étudiées isolément afin d'approcher pour chacune d'entre elles, le plus possible, l'idéal de pleine concurrence.

Toutefois, l'on trouve deux exceptions à ce principe: 1) une transaction peut être demandée en plusieurs sous-contrats qui feront chacun

²⁰⁴ Rapport OCDE 1995, pp. I-15, I-16.

l'objet d'une évaluation de pleine concurrence; 2) ou alors, un groupe de transactions peut faire l'objet d'une étude commune.

En effet, un bien incorporel peut faire l'objet de plusieurs actes entre les entreprises d'un même groupe²⁰⁵. Certains parmi eux feront l'objet d'une cession des droits de propriété, d'autres feront ne l'objet que d'une concession de licence²⁰⁶. L'administration fiscale se fondera sur les conditions économiques réelles de la transaction.

Lorsqu'il s'agit de contrats globaux de transfert de droits de la propriété incorporelle, soit lors d'une cession d'un bien ou d'une prestation de services, soit complété par le transfert d'autres incorporels, si le contrat prévoit le transfert d'un ensemble de droits intellectuels²⁰⁷, l'OCDE propose d'examiner la rémunération séparément pour l'ensemble des éléments, afin de simplifier l'analyse de la rémunération en individualisant chacun des droit cédés, c'est-à-dire il faut scinder le contrat global en plusieurs sous-ensembles, car il est plus simple d'identifier des transactions comparables à un droit singulier qu'à un ensemble global et mixte de droits.

La rémunération globale sera alors déterminée en additionnant les rémunérations individuelles. Ensuite, des ajustements de ces rémunérations individuelles devront être faits pour tenir compte du caractère global de la transaction, car en acquérant simultanément plusieurs droits, une entreprise indépendante aurait demandé des bénéfices résultants d'un prix global plus avantageux que la simple addition des prix individuels²⁰⁸.

Néanmoins, lorsqu'il s'agit de droits de la propriété incorporelle qui font l'objet d'autres contrats économiquement dépendant les uns des autres, formant, ainsi, un tout cohérent, une analyse séparée des éléments concédés conduira à un résultat artificiel. S'il s'agit d'un contrat global on scinde le contrat global en plusieurs sous-ensembles et l'on analyse séparément chaque rémunération.

Par exemple, une concession d'un brevet accompagné du savoir-faire nécessaire à sa mise en œuvre ou de la marque sous laquelle le procédé est connu du public. Si l'on sépare les transactions, le résultat sera artificiel, car il ne définira pas un prix de pleine concurrence. En séparant les transactions et sans reconnaître le lien économique existant entre elles il y a une dénaturalisation de la volonté des parties et un refus de prendre en compte la substance économique du modèle de détermination des prix de transfert.

Ainsi, c'est l'hypothèse où des entreprises concluent un contrat unique avec un prix unique pour un ensemble de prestations (lors de la

²⁰⁵ Selon l'article 41 de la loi n. 9279 de 1996, l'extension de la protection accordée au brevet sera déterminée en fonction de ce qui est demandé et en tenant compte du rapport descriptif et de l'interprétation des dessins.

²⁰⁶ Selon l'article 61 de la loi n. 9279 de 1996, le titulaire du brevet ou celui qui a fait le dépôt du brevet devra conclure un contrat de licence pour l'exploitation. Le contrat de licece devra être enregistré à l'INPI afin qu'il produise des effets devant les tiers (article 62).

²⁰⁷ Par exemple, un brevet de fabrication accompagné du savoir-faire et de la marque qui y seront attachés.

²⁰⁸ MARICHAL, Olivier. Op.cit., 118.

concession d'un brevet, le contrat de licence concède également le savoir-faire et la marque qui lui sont attachés), il est possible de scinder ce contrat global en plusieurs transactions particulières, chacune d'entre elles portant sur un sous-ensemble du contrat.

Le prix de concurrence de chaque prestation sera ensuite déterminé. Dès alors l'on vérifiera plus facilement si le prix global est de pleine concurrence²⁰⁹.

Toutefois, si ce contrat unique débouche soit une multitude de petits contrats artificiels sans réelle substance économique, soit sur la perte de l'intérêt économique de l'unicité du contrat, l'analyse de pleine concurrence risque de déterminer un prix sans fondement économique.

L'OCDE²¹⁰ note qu'il est possible que :

« Des transactions distinctes soient si étroitement liées ou continues qu'il ne soit pas possible de se prononcer correctement sans les prendre en compte dans leur ensemble. Tel est le cas, par exemple, 1. Pour des contrats à long terme de fourniture de biens ou de services 2. Pour des droits d'exploitation d'éléments incorporels 3. Pour la fixation des prix par ligne de produit lorsque la détermination du prix de chaque produit présente des difficultés ».

Il est possible également que des conditions commerciales ou des conditions particulières à l'organisation du groupe aient poussé les entreprises à conclure un ensemble de contrats qu'il faudra compenser pour obtenir un prix de marché.

Par ailleurs, le rapport OCDE remarque qu'il faut tenir compte des compensations de contrats intentionnelles dans le calcul du prix de pleine concurrence d'une transaction²¹¹, et précise :

« Qu'il serait utile que les contribuables divulguent l'existence de compensations intentionnelles dans le cadre de deux ou plusieurs transactions entre entreprises associées et démontrent qu'une fois ces compensations prises en compte, les termes des transactions considérées sont compatibles avec le principe de pleine concurrence au moment du dépôt de la déclaration d'impôts²¹² ».

La jurisprudence française admet la technique de la compensation des contrats. Lorsqu'une transaction apparaît comme étant déséquilibrée le Conseil d'Etat recherche si le contribuable français n'a pas bénéficié d'autres parties permettant de justifier le prix de transaction²¹³.

L'ajustement compensatoire (ou *true-up*) est un versement, normalement annuel, dont l'objet est d'équilibrer des transactions liées

²⁰⁹ Rapport OCDE 1995, §1.43, p. I-19.

²¹⁰ Rapport OCDE 1995, §1.42, p. I-19.

²¹¹ Rapport OCDE 1995, §1.60, p. I-27.

²¹² Rapport OCDE 1995, §1.62, p. I-28.

²¹³ CE 26 nov. 1982, req. N° 24.360 : *RJF* 1/83, n° 83 ; CE 24 juill. 1987, req. N° 64.511 : *RJF* 10/87, 965.

intervenues antérieurement afin de rendre leurs conditions financières conformes au principe de pleine de concurrence.

Cette technique facilite la gestion économique et fiscale d'un groupe, en permettant aux sociétés liées de déterminer librement le prix de leur transaction en cours d'année sans intégrer une dimension fiscale dans leur discussion.

De manière périodique, au moins annuellement en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, un ajustement entre ces entreprises sera envisagé afin de rendre leur résultat taxable conforme le prix de pleine concurrence. Le groupe pourra, ainsi, mener une politique de prix de transfert conforme à ses impératifs de gestion tout en respectant globalement le principe de pleine concurrence.

Toutefois, cette technique a des inconvénients. Tout d'abord, il y a la problématique douanière qu'elle soulève.

Or, l'ajustement compensatoire consiste à étaler dans le temps la détermination du prix de vente final d'un bien. Le prix final sera donc égal au prix initial ajusté du versement compensatoire.

Toutefois la législation douanière de certains pays impose que le prix de la transaction soit déclaré au moment de la transaction, même s'il n'est pas possible ultérieurement de modifier ce prix lors du calcul de l'ajustement.

L'ajustement compensatoire peut être analysé soit sous l'optique de l'acte normal de gestion²¹⁴, soit au regard du principe de pleine concurrence.

²¹⁴ En vertu du principe de non immixtion dans la gestion, l'administration fiscale ne doit pas se substituer au contribuable qui est le seul juge de l'opportunité et des actes de gestion qui conviennent le mieux à son entreprise. Bien que l'administration fiscale ne soit pas habilitée à s'immiscer dans la gestion des entreprises (CE 7 juill. 1958, n° 37.977), le Conseil d'Etat lui reconnaît le droit d'apprécier si l'acte consistant à prendre en charge une dépense ou à renoncer à une recette procède ou non d'une gestion commerciale normale et d'en tirer les conséquences sur le plan fiscal. L'acte anormal de gestion constitue l'opération qui, se traduisant par une dépense ou une perte de recette, ce n'est pas justifiée par les intérêts de l'exploitation commerciale. C'est le cas par exemple de la cession à un associé d'une immobilisation à un prix inférieur à sa valeur (la jurisprudence a fixé depuis longtemps la règle selon laquelle, lorsqu'une société cède un bien à l'un de ses associés ou à son dirigeant, le prix de cession doit être calculé à partir de la valeur vénale et non à partir du prix de revient – CE 20 juin 1984, n° 35 964 : *RJF* 8-9/84, n° 982), ou d'un supplément de prix important payé au fournisseur, ou d'un abandon de créance pour des raisons étrangères à l'exploitation ou encore de prêts ou avances consentis sans intérêts ou assorties d'intérêts réduits. Pour que les charges soient déductibles elles doivent être engagées normalement dans l'intérêt de l'entreprise, sans qu'il y ait lieu de rechercher si les opérations étaient obligatoires (CE 3 juill. 1985, n° 45.543) ou conformes aux usages (CE 28 sept. 1993 1985, n° 34.426). Chaque filiale est autonome sur le plan juridique par rapport à sa maison-mère. Ainsi, la gestion normale ou anormale doit être appréciée au niveau de chacune des entreprises membres du groupe. En ce sens, un acte sera considéré comme « normal » s'il sert aux intérêts de la société, soit directement, soit indirectement, en favorisant l'activité d'une autre entreprise ayant des relations privilégiées avec elle. En ce qui concerne la nature de ces « relations privilégiées », le Conseil d'Etat estime qu'il s'agit essentiellement de relations entre sociétés mères et filiales, même si d'autres critères peuvent être pris en considération (DAVID, Cyrille, FOUQUET, Olivier, P^ALAGNET, Bernard, RACINE, Pierre-Op.cit., 2003,p. 558). D'autre part, aux yeux du Conseil d'Etat il n'existe pas d'intérêt général du groupe qui transcenderait les intérêts particuliers des entreprises liées. Une société mère peut consentir des avances sans intérêt à une de ses

filiales (CE 2 juin 1982, 23 342, DF 1983.6.191, concl. Schricke : *RJF* 1982.7.328), sauf si cet abandon ne présente aucun intérêt pour cette société mère (CE 26 nov. 1982, 24 360, DF 1983.22.1127, concl. Bissara). Ainsi, pour la filiale, l'acte sera anormal s'il est pratiqué dans le seul intérêt de la société mère (CE 26 juill. 1982, 19 645, DF 1983.10.378, concl. Rivière : *RJF* 1982.10.449 et 439). La distinction entre l'intérêt du groupe et l'intérêt propre d'une filiale est toujours prise en considération par la jurisprudence. La jurisprudence va donc apprécier l'intérêt de chacune des sociétés membres d'un groupe et le juge examinera si l'acte comporte, pour la société en cause, une contrepartie « réelle et suffisante ». D'une manière générale, la jurisprudence estime que les avances consentis par une société mère à sa filiale correspondent, en principe, à une gestion commerciale normale, sauf si la société a poursuivi des fins étrangères à son propre intérêt (par exemple, des avances à fonds perdus consenties par une société qui n'était pas juridiquement tenue d'apporter son aide n'ont pas « le caractère d'une libéralité ou d'un acte de gestion normale dès lors qu'en protégeant les intérêts de ceux qui avaient fait confiance à sa filiale, la société mère sauvegardait son *propre renom* bancaire... » (CE 20 nov. 1974, 85 191 : *RJF* 1975.1.22)). La prise en charge du déficit d'une filiale étrangère n'est pas, nécessairement un acte anormal, si la participation au règlement du passif a eu pour l'objet, pour la société, le maintien de son *propre renom* commercial (CE 1^{er} juin 1983, 24 427 : *RJF* 1983.8-9.436). Mais il faut encore que cette prise charge ne soit pas systématique et ne dissimule pas un véritable transfert de bénéfices vers l'étranger (CE 27 nov. 1981, Plén. 16 814 : *RJF* 1982.1.17 et 8, concl. Verny). Le versement de subventions à une filiale peut aussi entrer dans le cadre d'une gestion normale lorsque les sociétés sont, en outre, liées par d'étroites relations commerciales (CE 9 oct. 1981, 15 553, DF 1982.4.108, concl. Verny). Par ailleurs, le Conseil d'Etat admet que les relations commerciales entre sociétés mères et filiales puissent être plus « souples » que les transactions entre sociétés complètement indépendantes, et ainsi, que dans ses relations commerciales avec la filiale, une société mère puisse ne réaliser aucun bénéfice, mais elle ne doit aucune perte (CE 24 févr. 1978, 2 372, DF 1978.30.1212, concl. Rivière, *RJF* 1978.4.122). Par ailleurs, la facturation à un prix inférieur au prix de revient n'est pas un critère suffisant d'une gestion anormale. Il faut, par exemple, que l'administration fiscale établisse que les prix consentis à l'intérieur du groupe étaient sans commune mesure avec ceux de la concurrence (CE 26 juin 1996, 80 178, *SARL « Rougier-Hornitex »* : *RJF* 1996.8-9.560, BCF 1996, 15, concl. Loloum). Toutefois, pour les cessions d'éléments d'actif (par exemple, des titres) la jurisprudence est plus sévère. En fait, dans ce cas, le prix de cession ne peut pas être le prix de revient mais la valeur vénale réelle (CE 21 nov. 1980, 17 055, DF 1981.7.279, concl. Rivière, *RJF* 1981.1.15, chr. Sauvé, *RJF* 1981.1.2.55 ; CE 26 juill. 1982, 2 533 et 19 645, DF 1982.10.378, concl. Rivière, *RJF* 1982.10.449, chr. Racine, p. 439). Le fondement de cette jurisprudence a été exposé par Racine, dans la chr. Précité : « *cette dissymétrie s'explique par l'idée que si la vente d'une marchandise au prix de revient constitue une opération neutre, en revanche, la cession au prix de revient d'un élément d'actif lorsque la valeur vénale est supérieure constitue un appauvrissement de l'entreprise cédante, dans sa substance même* ». Si versements ont été faits dans l'intérêt de cette filiale, cette dernière pourra déduire des sommes versées à sa société mère (CE 20 avr. 1984, 37 098 et 37 099, DF 1984.46.2039, concl. Racine). Tout cela vaut uniquement en ce qui concerne les relations entre sociétés mères et filiales. S'il s'agit de sociétés juridiquement étrangères, le Conseil d'Etat applique avec rigueur les principes de droit commun (CE 7 févr. 1979, 8 475, *RJF* 1979.3.82). De même lorsqu'il s'agit de sociétés sœurs, c'est-à-dire de sociétés ayant une société mère commune, sans avoir entre elles des relations juridiques, c'est le droit commun qui sera appliquée (CE 4 mars 1985, 41 396, *RJF* 1985.5.364). Le Conseil d'Etat tient compte aussi d'autres éléments que les liens sociétés mères filiales, ceux-ci considérés toutefois comme secondaires, pour justifier le caractère normal ou anormal d'un acte. Par exemple, si l'entreprise justifie d'un intérêt économiques, la jurisprudence reconnaît le caractère normal d'un acte (CE 3 déc. 1975, 89 412, DF 1976.13-14.467, concl. Fabre). Aussi, des avantages consentis aux entreprises indépendantes constituent, en principe, des actes anormaux, sauf s'il apparaît que la société a poursuivi son propre intérêt en accordant cet avantage, par exemple, une société qui fournit gratuitement sa caution au profit d'une entreprise indépendante, ou l'octroi de prêts sans intérêts, l'abandon de créances consentis par une société au profit d'une entreprise indépendante, constituent, règle générale, un acte anormal de gestion, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages la société a agit dans son propre intérêt lorsque ces avantages sont regardés comme la conséquence d'engagements constituant la contrepartie des avantages que la société retire elle-même directement de son adhésion à une association ou à un groupement et du respect des conditions auxquelles l'appartenance à ce groupement est subordonnée (CE 26 sep. 2001, 219 825, *SA Rocardis*, *RJF* 2001.12.1008 ; *BDCF* 2001.12.7). Le Conseil d'Etat peut aussi combiner les différents critères ci-dessous pour apprécier, au cas par cas, en fonction des circonstances de fait, si l'acte peut être considéré, ou non, comme étant un acte normal de gestion. Au cas où l'acte serait qualifié comme un acte de gestion anormale, les dépenses considérées comme anormales seront réintégrés dans les bénéfices imposables de la société et pourront être considérées comme des revenus distribués aux bénéficiaires. En ce qui

concerne une avance ou un prêt sans intérêt, ou à un taux d'intérêt très bas, lorsqu'ils sont considérés comme anormaux, l'auteur de l'avance ou du prêt est imposé sur le «manque à gagner». En comparant le montant du taux pratiqué à l'égard de l'autre associé à la rémunération que le prêteur pourrait obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel il placerait, dans des conditions analogues, les sommes d'un montant équivalent, la jurisprudence apprécie le montant « normal » du taux (CE 7 oct. 1988, 50 256, *RJF* 1988.12.736, concl. Mme de Saint-Pulgent, p. 720). Si la société a emprunté pour consentir l'avance, la réintégration portera, en principe, sur les intérêts qu'elle a elle-même versés (CE 25 nov. 1966, 63 522 et 63 523, *DF* 1966.52.1217). Si le bénéficiaire de l'avance est un particulier, la non stipulation d'un intérêt constitue, en principe, un avantage imposable au titre de revenus distribués (CE 29 avr. 1985, 39 729, *RJF* 1985.6.469). Si le bénéficiaire de l'avance est une entreprise aucune réintégration n'est pratiquée (CE 25 juill. 1980, 15 073, *DF* 1981.42.1851, concl. Lobry). Finalement, en ce qui concerne les abandons de créances entre une société mère et filiale, la jurisprudence fait une distinction entre l'abandon de créance motivé par des considérations commerciales et l'abandon de créance que ne revêt pas de caractère commercial. L'abandon est considéré comme commercial lorsqu'il intervient dans le cadre des relations commerciales marquées et prédominantes de client à fournisseur (ou à prestataire de services) qui peuvent exister entre des sociétés appartenant au même groupe (CE 22 juin 1984, 38 108 et 37 108 et 37 368, *DF* 1985.8.383, concl. Racine, *RJF* 1985.2.116). Pour la première hypothèse, l'abandon constitue une charge fiscalement déductible pour la société mère, mais à condition qu'il s'agit d'un acte normal de gestion (CE 27 nov. 1981, 16 814, *RJF* 1982.1.17 et 8, concl. Verny). Toutefois, si l'abandon de créance est un élément du prix d'acquisition d'actions de la société bénéficiaire de cet abandon il ne sera pas déductible, car il est un élément du prix de revient des actions acquises et non une perte (CE 15 oct. 1982, 26 585, *DF* 1983.15.754, concl. Rivière). En fait, le Conseil d'Etat apprécie si l'abandon de créance est ou non un élément du prix de revient des titres acquis en se référant au « juste prix » de ces titres. Si la société a acquis des titres à leur « juste prix », les abandons de créance consentis avant l'achat ne doivent pas être ajoutés au prix (CE 23 oct. 1991, 71 792-72 822 ; *Electrolux SA*, *RJF* 1991.12.870, concl. Fouquet, p. 852). D'autre part, si l'abandon de créance ne revêt pas un caractère commercial, l'abandon est considéré « financier » (CE 17 déc. 1984, 52 341, *Rev.sociétés* 1985.1.145, concl. Fouquet), et dans ce cas l'abandon sera regardé comme un acte normal de gestion si la valeur de l'actif net de la filiale est accrue, puisqu'une dette est supprimé au passif, et corrélativement, la valeur mathématique des parts de cette filiale s'accroît. En effet, la valeur de l'actif de la société mère qui a consenti l'abandon est augmentée puisque les parts qu'elle possède dans le capital de sa filiale figurent à l'actif de son bilan. Ainsi, à concurrence de sa part dans le capital de la filiale, l'abandon présente une contrepartie pour la société mère, à savoir l'accroissement de son actif. Toutefois, si l'actif est négatif, la société mère pourra constituer une provision pour dépréciation des titres rarement à zéro la valeur de ceux-ci ; si l'actif demeure négatif après l'abandon de créance, la valeur réelle des titres est toujours de zéro et par conséquent, l'abandon de la créance ne présente aucune contrepartie pour la société mère et constitue donc, pour elle, une perte déductible. Ainsi, l'augmentation de la valeur de titres de la filiale n'intervient que si l'actif de celle-ci est positif. Lorsque l'administration fiscale invoque le caractère anormal d'un acte de gestion à l'appui d'un redressement, elle doit apporter la preuve que cet acte n'a pas été accompli dans l'intérêt de l'entreprise. Toutefois, dans le cas où, du fait de cette procédure, l'entreprise apporte la charge de la preuve, elle doit démontrer l'intérêt que revêt pour elle l'opération contestée. Pour délimiter le droit de l'administration fiscale de procéder à la rectification des déclarations et aussi pour délimiter de droit des entreprises de demander, lorsqu'ils y ont intérêt, à revenir sur les énonciations de leurs déclarations, la jurisprudence fait la distinction entre « erreurs » et « décisions de gestion ». Les erreurs sont classées en « erreurs de fait » et « erreurs de droit ». (CE 4 nov. 1970, 75 564, *Bulletin bleu F. Lefebvre*, 1972.3.215, concl. Delmas-Marsalet). L'erreur de fait « porte sur l'existence, la nature, la consistance en la valeur des éléments de patrimoine ou des opérations que la comptabilité a pour tâche » (CE 4 nov. 1970, 75 564, *Bulletin bleu F. Lefebvre*, 1972.3.215, concl. Delmas-Marsalet), par exemple, omission involontaire (l'omission volontaire ne constitue pas une simple erreur comptable et est donc opposable au contribuable) d'éléments dans la comptabilité (CE 9 nov. 1960, 45 752, *BCD* 1960.521) ; une erreur à propos du titulaire d'une créance (CE 11 janv. 1985, 37 020, *RJF* 1985.3.218). L'erreur de droit porte « sur le mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée, lorsque la loi fiscale impose aux contribuables, pour ces opérations, une imputation comptable déterminée » (CE 4 nov. 1970, 75 564, *Bulletin bleu F. Lefebvre*, 1972.3.215, concl. Delmas-Marsalet) . Si la solution retenue par l'entreprise n'est pas conforme à la loi, elle s'analyse en une erreur passible de redressement, par exemple, le rattachement erroné de créances à un exercice déterminé (TA Paris, 9 juill. 1974, 1934-2293/71, *RJF* 1975.3.100). D'autre part, la loi fiscale peut ouvrir au contribuable une faculté de choix entre plusieurs solutions, la choix que le contribuable retient dans sa déclaration procède alors d'une « décision de gestion » qui ne peut être rectifiée ni à son initiative, ni à celle de l'Administration fiscale (CE 11 févr. 1994, n° 117302, *RJF* 4/94 n° 388). La jurisprudence

Si la situation est analysée sous l'angle de l'acte anormal de gestion et d'une vision purement transactionnelle, l'ajustement compensatoire pourra être regardé comme une transaction indépendante des autres transactions liées. Dans ce cas, l'ajustement compensatoire sera qualifié de subvention²¹⁵ et soumis à ce régime. Il sera alors taxable pour la société récipiendaire, et pour la société débitrice et il ne pourra être déductible que si son caractère commercial ou financier est démontré.

Par ailleurs, une insuffisance de prix constatée en cours de l'année pourra aussi être qualifiée d'acte anormal de gestion qui aura comme conséquence un redressement l'entreprise de façon à faire disparaître au plan fiscal l'avantage indûment consenti à l'autre partie en ne lui facturant pas le prix de marché et en se privant ainsi d'une recette.

Si la situation est analysée uniquement au regard du principe de pleine concurrence, les transactions initiales seront différentes du prix de marché. Le versement compensatoire n'a alors pour effet que de replacer les entreprises liées dans la situation qui aurait été la leur si elles avaient été indépendantes.

Ainsi, l'ajustement pratiqué par le groupe n'a comme conséquence que de rétablir la répartition naturelle du profit entre les sociétés intervenant dans les transactions liées et la politique de prix de transfert devra être admise comme respectant le principe de pleine concurrence.

B. LES FACTEURS QUI POUSSENT LES ENTREPRISES À PÉNÉTRER UN MARCHÉ

Il y a plusieurs facteurs qui justifient la décision d'une entreprise de s'implanter à l'étranger : améliorer l'efficacité par la réduction des coûts et l'accroissement de la production ; conserver un avantage en l'exploitant à

retient alors la notion de « *décision de gestion irrégulière* » (CE 12 mai 1997 n° 160777, *RJF* 6/97 n° 535). Si les décisions de gestion régulières supposent que la loi fiscale ouvre un choix au contribuable constituant, ainsi, « l'exercice ou le défaut d'exercice par le contribuable d'une simple faculté qui lui est ouverte par la loi fiscale » (CE 4 nov. 1970, 75 564, *Bulletin bleu F. Lefebvre*, 1972.3.215, concl. Delmas-Marsalet), par exemple, la décision d'inscrire ou de ne pas inscrire un bien à l'actif du bilan (CE Plén. 24 mai 1967, 65 436, *BCD* 1967.366, note M.P., concl. Schmeltz, *DF* 1967.27), ou la décision de procéder ou non à un amortissement, sous réserve de respecter les règles relatives à l'amortissement minimal prévues à l'art.39-B CGI. Les décisions de gestion irrégulières sont les « erreurs volontaires » ou « frauduleuses », et donc des décisions prises en l'absence de faculté d'option ouverte au contribuable par la loi fiscale, et qui ont pour effet de réduire son bénéfice imposable (CE 6 déc. 1961, 33 384, *DF* 1962.4, doct., concl. M. Martin).

²¹⁵ Les subventions sont directes ou indirectes. Les subventions directes sont consenties dans l'intérêt du personnel, à condition que les sommes versées cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise. Elles sont des charges déductibles. Les subventions indirectes sont des réductions ou dispenses d'intérêts pour les prêts ou avances consentis, des majorations d'intérêts pour les prêts ou avances reçus (art. 46 *quarter-0ZG*, annexe II du CGI); des livraisons de biens ou prestations de services sans contrepartie ou pour un prix inférieur à leur prix de revient, ou à leur valeur réelle s'il s'agit d'éléments de l'actif immobilisé. Les subventions directes ou indirectes, aussi bien que les abandons de créances, consentis entre des sociétés du même groupe, ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, lequel sera corrigé par la réintégration des sommes comprises dans les charges déductibles de la société qui a consenti l'abandon ou la subvention, ou par déduction des sommes incluses dans les profits de la société qui a bénéficié des avantages (art. 223 B, al. 6, CGI).

l'étranger; modifier les conditions de la concurrence à son avantage et mieux profiter de la demande étrangère.

Il faut donc tenir compte des facteurs microéconomiques (1) et les facteurs macroéconomiques (2) qui poussent l'entreprise à s'implanter à l'étranger.

1. LES FACTEURS MICROÉCONOMIQUES

Sous une optique microéconomique, cette décision est expliquée par les théories de l'avantage spécifique et par la théorie du cycle de vie des produits (avantage comparatif).

1.1 Les théories de l'avantage spécifique et du cycle de vie des produits

En 1960, il a été développé par Stephen Hymer l'hypothèse que les entreprises qui possèdent des avantages oligopolistiques (situation de concurrence parfaite) ou qui sont en bonne position pour tirer parti des imperfections du marché (avantages monopolistiques) pouvaient en profiter pour compenser les coûts et les risques qui suppose la production à l'étranger et rivaliser avec les autres entreprises dans le pays d'accueil²¹⁶.

Dans les années 60 les entreprises transnationales possédaient un avantage éclatant sur les entreprises locales qui n'avaient pourtant aucun frais de transport international à supporter, ni aucun obstacle linguistique, culturel, administratif ou institutionnel à surmonter pour dominer des marchés qui paraissaient leur appartenir naturellement.

En fait, ces entreprises possédaient un avantage spécifique sur les autres entreprises sous la forme d'un actif, tangible ou corporel, ou intangible ou incorporel (savoir-faire, réputation ou marque qui s'ajoutaient au savoir-faire) et des capacités financières, infrastructures matérielles etc.

L'avantage spécifique est parfois protégé par un ou plusieurs brevets, lorsqu'il s'agit d'une technologie ou par des appellations déposées, ou par noms de marque, lorsqu'il s'agit d'une marque.

Dès cette époque il est née l'idée que toute entreprise bénéficiant d'un avantage spécifique pouvait s'internationaliser, c'est-à-dire soit exporter, soit produire à l'étranger.

Hymer considère que l'existence d'avantages spécifiques est une condition essentielle et suffisante à l'internationalisation des entreprises.

En effet, aujourd'hui les facteurs qui permettent le mieux appréhender le développement des investissements internationaux sont la taille des marchés, les économies d'échelle et l'importance des actifs intangibles.

²¹⁶ Apud. MIER, Olivier. SCHIER, Guillaume. « *Entreprises transnationales. Stratégie. Restructuration. Gouvernance* ». Op.cit., p. 19.

En 1966, Raymond Vernon²¹⁷ construit la théorie du cycle de vie des produits pour expliquer le commerce international et les investissements directs à l'étranger.

Sa théorie décrit le choix d'exportation et de multinationalisation en fonction de divers stades du cycle de vie d'un produit: sa naissance, sa maturité et son déclin.

Pendant leur cycle de vie, les produits nouveaux perdent progressivement de leur attrait au sein du pays d'origine en fonction de leur vieillissement.

Selon Vernon, lorsqu'un produit se banalise l'entreprise innovatrice qui possède un monopole fondé sur sa capacité d'innovation, va délocaliser ses activités après avoir exporté vers les pays les plus développés.

Au départ, l'entreprise qui conçoit un produit nouveau dépose un brevet et exploite son invention dans une inquiétude de protection de l'innovation. Toutefois, cette inquiétude est relative, car ses concurrents sont empêchés de pénétrer sur son marché par les lois qui protègent la propriété intellectuelle seulement pour un certain temps. L'entreprise est en position de monopole légal, mais temporaire.

Après la période de protection l'imitation progresse. Il faut aussi tenir compte que même dans les pays où les brevets sont protégés, rarement l'entreprise réussit à protéger efficacement l'innovation contre l'imitation. Bientôt les produits similaires commencent à apparaître.

Selon Vernon, l'entreprise tentera alors de compenser la diminution prévisible de ses parts de marchés nationales en exportant le produit à l'étranger. Ainsi, lorsque ses concurrents parviennent à prendre pied sur son marché, elle sera déjà en position de force sur les marchés d'exportation.

Néanmoins, bientôt ce sont les imitateurs étrangers que l'entreprise doit craindre. Dès lors, elle n'aura pas d'autre choix, que de venir produire sur le marché étranger (ou de réduire ses coûts de transports) et de rester compétitive par rapport aux producteurs étrangers.

Toute cette stratégie va, ainsi, remplacer l'avantage technologique perdu par des avantages relatifs aux coûts, afin de conserver une place de leader dans le pays d'accueil.

Selon cette théorie, chaque pays se spécialise dans les secteurs où il a la compétence technologique le meilleur. C'est un avantage comparatif du pays.

L'avantage comparatif du pays est l'ensemble des atouts du pays. Le territoire offre de la main d'œuvre, des capitaux et d'autres facteurs de

²¹⁷ *Apud.* VERNON, Raymond. « In » : MAZEROLLE, Fabrice. « *Les firmes transnationales* ». Paris > Vuibert, 2006, p. 55.

production que dépendent de son attractivité (avantage comparatif). Il demande des produits et de services qu'il ne possède pas. L'entreprise offre des produits et des services qui dépendent de son avantage spécifique. Elle demande de la main d'œuvre, de capitaux et d'autres facteurs qui découlent de son avantage spécifique.

Ainsi, les choix de localisation de l'entreprise résultent de la mise en concordance de son avantage spécifique avec l'avantage comparatif du pays.

Selon Adam Smith, chaque pays est plus efficace que les autres dans la production d'un bien au moins. Le pays en se spécialisant dans la production d'un bien, ce qui signifie l'abandon de la production des autres biens, approfondit la division du travail et ainsi la liberté des échanges va accroître le bien-être de l'ensemble des pays. C'est l'avantage absolu dans la production d'un bien qui détermine la spécialisation de chaque pays (loi des avantages absolus).

David Ricardo réfléchit à partir des coûts relatifs d'un même produit dans deux pays. Il démontre que chaque pays a l'intérêt de se spécialiser dans la production de la marchandise pour laquelle il a la plus grande supériorité ou la moins grande infériorité.

Selon David Ricardo, ce n'est pas l'avantage absolu qui compte mais l'avantage relatif. Autrement dit, un pays qui est moins efficace que les autres pays dans la production de tous les biens qui peuvent être échangés, sera relativement moins inefficace dans la production d'au moins un bien. En exploitant cet avantage comparatif, c'est-à-dire en se spécialisant dans la production de ce bien, le libre-échange se révélera préférable à l'autonomie.

L'analyse ricardienne ne précise pas quel sera le niveau exact des prix et des quantités échangées entre pays. Mais c'est Stuart Mill qui déterminera l'équilibre de l'échange international en faisant deux hypothèses en fonction de la demande de pays identiques et la constance de la part du revenu réel consacrée à chaque bien.

D'autres hypothèses fondent le modèle: concurrence pure et parfaite, existence d'un seul facteur primaire par pays, coûts de production fixes totalement indépendants de l'échelle de production et des effets externes (Loi des avantages comparatifs -David RICARDO, John Stuart MILL)

Selon Vernon, les innovations sont à l'origine du cycle de vie d'un produit. Elles se produisent dans des pays à stock de capital physique et humain élevé. Le coût élevé de l'innovation est amorti car ces biens nouveaux peuvent s'écouler sur un marché suffisamment grand et solvable. Une fois maîtrisé le marché domestique le produit est exportée. Au fur et à mesure que l'innovation est connue, la concurrence se durcit et le coût des facteurs de production redevient prédominant. La production est alors transférée vers des pays à bas salaires.

Raymond Vernon montre, à partir de l'analyse des entreprises américaines, qu'une production traverse généralement une série de phases :

démarrage, croissance exponentielle, ralentissement et déclin, qui correspondent à l'introduction du produit sur le marché, à sa diffusion, à la maturation et à la sénescence.

Au cours des premières phases, l'entreprise vend au niveau national; son avance technologique diminue et le marché se stabilise. Dès lors, la firme cherche à exploiter son avance dans les pays étrangers. Mais la demande augmentant, l'exportation ne suffit plus et elle préfère produire à l'étranger. Le marché domestique saturé, elle pourra se tourner vers un pays en développement.

Vernon explique la croissance de l'entreprise comme une croissance endogène, c'est-à-dire une croissance qui consiste à éliminer de l'analyse tous les facteurs fixes de production (terre et matières premières) lesquels ne jouent aucun rôle dans la croissance.

Selon Adam Smith (1776) et David Ricardo (1810) la croissance économique résulte de l'accumulation du capital, c'est-à-dire de la quantité d'instruments mis à la disposition des travailleurs.

Il faut de la croissance endogène pour que l'entreprise acquière des nouveaux savoirs. La croissance dépend directement du comportement des agents (du taux d'épargne) et de la productivité marginale du capital.

L'attractivité des territoires est aujourd'hui un enjeu majeur de politique économique et au centre des politiques d'aménagement et de développement des pays.

Le premier stade de développement à l'internationale correspond aux politiques d'exportation²¹⁸. Cette phase de développement permet avant tout aux entreprises disposant de certaines ressources limitées de pénétrer certains marchés avec des méthodes prudentes et à faibles coûts.

L'entreprise continue de produire exclusivement dans son pays d'origine et ne doit qu'adapter certains de ses produits aux caractéristiques de la demande et de la réglementation du pays d'accueil.

²¹⁸ L'exportation peut prendre différentes formes. Exportation directe sans force de vente dédiée : l'entreprise réalise des ventes et assure la livraison et la facturation sur un marché depuis son territoire domestique, sans avoir de structure, de représentant ou d'intermédiaire sur place. Elle fera appel, par exemple, au marketing direct, par l'intermédiaire du téléphone, du fax, de la vente à distance etc., ou à la participation à des manifestations commerciales (foires, expositions, salons professionnels etc.). Exportation directe via un représentant salarié, personne physique liée à l'entreprise par un contrat de travail et donc soumis à son autorité (lien de subordination). Exportation directe via un agent commercial, intermédiaire indépendant, qui agit pour le nom et pour le compte de l'entreprise. Exportation indirecte ou sous-traité, lorsque l'entreprise recourt à une structure de distribution d'intermédiaires qui ont les ressources et les compétences nécessaires en matière commerciale, culturelle et linguistique. Parmi ces intermédiaire nous citons les sociétés de commerce international (« traders''), qui achètent pour son propre compte des produits appartenant à d'autres entreprises et qui ensuite les revend en son propre nom sur les marchés étrangers en Y appliquant la marge souhaitée ; les sociétés de gestion export, qui sont des sociétés indépendantes qui remplissent des fonctions du service export d'une entreprise, dans le cadre de mandat. Exportation associée, qui consiste en l'association de groupement d'exportateurs qui se dotent de moyens en commun pour mener leur politique de prospection et de vente.

Les principales modalités de croissance interne d'une entreprise sont : 1) exportation ; 2) montage de licence ; 3) développement de *franchise* internationale; et 4) création d'établissement stable ou de filiales²¹⁹ ou succursales à l'étranger.

Une autre forme de croissance envisagée par l'entreprise est la croissance externe par la voie de l'achat d'actions ou par échange d'actions.

L'achat d'actifs international est une opération qui nécessite de réaliser une transaction en devise. L'achat d'actifs peut être réalisé soit par la maison mère soit par la filiale locale associée à un financement en provenance de la société mère²²⁰.

Finalement, la dernière alternative à laquelle l'entreprise transnationale qui s'implante à l'étranger est confrontée concerne la décision de partir seule ou de coopérer (croissance conjointe).

L'une des caractéristiques de la croissance conjointe est de permettre à des entreprises de faire ensemble ce qu'elles ne pourraient pas faire seules, par exemple, mettre au point de nouveaux produits ou d'accéder à des nouveaux marchés.

Les stratégies d'alliances constituent une mode alternatif au développement interne et aux politiques de fusion-acquisition. Elles peuvent prendre la forme d'accords de licence, d'accords commerciaux ou de joint-venture.

Lorsque l'entreprise décide de coopérer, la principale structure qui s'offre à elle est la co-entreprise ou la joint-venture internationale.

1.2. L'optimisation des prix de transfert dans le cadre des joint-ventures internationales (JVI)

La jointe venture internationale est une filiale commune qui n'est pas contrôlée majoritairement par l'entreprise. La jointe venture ou filiale commune est une association avec au moins un partenaire extérieur et porte sur un projet déterminé en commun. Elle comprend la mise en commun de moyens et de risques et implique, en principe, en égal accès aux décisions.

Lorsque la joint-venture internationale se fait en partenariat avec une entreprise locale, la pénétration est plus rapide d'un marché étranger, car celles-ci connaissent mieux que l'entreprise étrangère les règles locales et les caractéristiques du marché.

²¹⁹ Les filiales d'entreprises étrangères au Brésil sont ce que le droit interne brésilien appelle de subsidiaire d'entreprise brésilienne à l'étranger.

²²⁰ A ce titre, il ne s'agit plus à parler proprement d'une acquisition d'actifs à l'international, car l'acquéreur, la filiale locale, a la même nationalité que le cédant.

1.3. La création de filiales

La création d'entités à l'étranger peut prendre plusieurs formes : bureau de représentation, succursale, filiale étrangère ou subsidiaire brésilienne.

Le bureau de représentation est une structure qui représente la société mère mais qui ne peut réaliser ni d'activités de production ni d'activités de vente car il n'a pas d'autonomie juridique. L'avantage du bureau de représentation est que l'entreprise qui n'est pas certaine de son implantation aura une structure dans le pays d'accueil qui n'est pas soumis ni à l'impôt sur les sociétés ni à la TVA, car c'est une structure temporaire qui est amenée à se transformer ou à fermer.

L'inconvénient majeur lié à la création d'un bureau de représentation ou d'une succursale réside dans le niveau assez élevé de formalités administratives à accomplir pour avoir l'autorisation des pouvoirs publics.

En outre, l'entreprise exportatrice, la société mère, assume l'intégralité du risque commercial ainsi que la responsabilité de tous les actes qu'elles posent dans le marché visé. En cas de difficultés financières, elle engage indéfiniment et solidairement la société étrangère au paiement des dettes.

Lorsque l'entreprise est certaine de poursuivre ses activités dans le pays, elle va s'orienter vers d'autres structures qui lui permettront d'acheter ou de planifier sa stratégie. Elle aura le choix entre deux structures : la succursale ou la filiale (la subsidiaire brésilienne)

La succursale n'a pas d'autonomie juridique, mais elle peut accomplir toutes les activités d'une entreprise industrielle et commerciale. C'est une structure privilégiée pour la première implantation d'une société étrangère. C'est un établissement stable au regard du droit fiscal et soumis à l'impôt sur les sociétés et à la TVA et qui est rattachée au siège.

L'implantation d'un bureau de représentation ou d'une succursale dans le marché étranger permet à l'entreprise de récupérer l'intégralité des bénéfices.

Dans le cas d'une succursale qui n'a pas de personnalité juridique distinct, le résultat de l'activité en France est reconstitué à partir des comptes de la société étrangère.

La succursale peut, ultérieurement, se transformer en filiale²²¹ en respectant le formalisme propre aux opérations de cession de fond de commerce.

La filiale est dotée de personnalité morale et son patrimoine est séparé de celui de la société mère, ce qui évite la responsabilité illimitée de la société étrangère pour les dettes de la structure en France. Mais aucune compensation n'est possible entre les bénéficiaires de la maison mère et les pertes de la filiale.

La filiale étrangère est le mode de pénétration le plus complet sur un marché étranger. Elle permet en particulier à l'entreprise exportatrice d'établir une présence permanente avec une autonomie et des responsabilités plus importantes.

La création d'une filiale se fait soit par le rachat d'une société déjà existante ou alors par la création d'une société nouvelle en partenariat avec d'autres entreprises. Elle participe aussi à la définition de la politique commerciale (choix et adaptations du produit, fixation des prix etc.) dans le cadre des objectifs stratégiques globaux et commerciaux établis par la maison mère.

En droit commun brésilien, les filiales de la personne morale domiciliée au Brésil n'ont pas de personnalité morale propre et ne peuvent pas être contractant en aucun contrat: c'est la société-mère qui est considérée sujet de droit dans des contrats où participent les filiales.

Ce même raisonnement est appliqué aux succursales, considérés pour le droit brésilien comme un établissement secondaire qui peut être doté d'une certaine autonomie de fait, mais juridiquement n'est pas indépendante de l'établissement principal, et donc n'a pas de personnalité morale.

Néanmoins, sont imposés au Brésil les bénéfices perçus par les filiales et succursales de la personne morale domiciliée au Brésil et ceux qui découlent de participations sociétaires y incluses celles des entreprises liées domiciliées à l'étranger²²².

²²¹Pour déterminer si une entreprise d'un pays donné est une filiale d'une transnationale étrangère, l'OCDE recommande de prendre en compte le critère « *la détention majoritaire d'actions ordinaires ou d'un pouvoir de vote (plus de 50% du capital) par un seul investisseur étranger ou par un groupe d'investisseurs étrangers agissant de concert, tels que les membres d'une même famille ou certaines entreprises et leurs filiales* ». OCDE (2005), « Manuel de l'OCDE sur les indicateurs de la mondialisation économique », p. 110. Lorsque la maison mère n'exerce sur ses filiales qu'un contrôle sous forme de participation dans le processus de décision des filiales, l'on parle de participation. L'on distingue le contrôle direct, le contrôle indirect et la filiation. Lorsque la filiale 'A' située dans le pays 'F' est contrôlée à 80% par une société mère 'B', située dans le pays F, l'on parle de contrôle direct. Lorsque la filiale 'A' est elle-même contrôlée 70% par une entreprise 'C' située dans le pays AL, l'on dit que 'C' exerce un contrôle indirect sur 'A'. 'C' contrôle indirectement 'A' par l'intermédiaire de 'B' à 56% ($0,7 \times 0,8 = 56\%$). Lorsqu'il existe des contrôles indirects, les notions de filiale, de société affiliée et de succursales retenues par l'OCDE ne sont plus seulement liées aux pourcentages de contrôle exercés par les entreprises parentes, mais aussi à des règles de consolidation intégrale.

²²² IN SRF n° 213, de 2002, art. 1^o, § 1^o.

Les filiales ou succursales de personne morale domiciliée au Brésil, sont de simples prolongements de la société-mère, elles constituent une extension de la personnalité juridique et n'ont pas de personnalité juridique distincte de cette dernière. En ce sens, lorsque l'on parle de transaction on peut dire, en ce qui concerne les filiales des sociétés brésiliennes, qu'il n'y a pas proprement une transaction commerciale qui devra être considérée, puisque il n'y a pas de sens de parler de transactions entre des établissements d'une même entreprise.

D'autre part, lorsqu'il s'agit d'entreprises liées il est possible de parler de transactions commerciales et donc du phénomène prix de transfert qui pourra être éventuellement redressé en l'absence du respect du principe de pleine concurrence.

Néanmoins, Alberto Xavier explique que, en ce qui concerne les filiales de personne morale domiciliée au Brésil, au regard du droit fiscal, il s'agit d'un établissement dont le patrimoine est alors autonome.

Cette autonomie est montrée par analogie à l'entreprise indépendante, c'est une fiction d'indépendance selon la doctrine allemande qui est révélée lorsque la loi soumet les bénéfices qui leur sont directement attribués à l'imposition indépendante au lieu de imposer la personne morale dans son ensemble ou d'imposer analytiquement le résident à l'étranger pour chaque revenu isolé, à travers la retenue à la source²²³.

La «*personnification*» des filiales aux fins exclusives du droit fiscal conduit à ce que ses rapports avec des entreprises indépendantes soient comparés à des vrais rapports juridiques qui génèrent des revenus imposables et dépenses déductibles, comme si la filiale puisse être considérée en tant que telle une entité juridiquement indépendante.

Dans l'ordre juridique brésilien, l'autonomie matérielle des filiales a emmené le législateur à attribuer à ces dernières une personnalité juridique aux fins exclusif du droit fiscal, en les reconnaissant, par *fiction de comparaison*, une personnalité juridique, aux fins de leur qualification en tant que contribuables de l'impôt sur le revenu des personnes morales²²⁴, en comparant les filiales aux entreprises indépendantes. Ainsi, la loi a crée une autonomie matérielle aux fins du droit fiscal.

Toutefois, selon Alberto Xavier, la comparaison entre filiale de personne morale domiciliée au Brésil et entreprise indépendante, pourra être refusé du point du vue fiscal, en imposant à la source la société-mère en raison des bénéfices réalisés par la filiale, lorsque cette autonomie s'avère inadéquate aux objectifs voulues ou même si elle s'avère préjudicielle. En ce sens, la reconnaissance de la personnalité juridique de la filiale sera refusée, c'est-à-dire elle sera dévoilée, et dans le cas concret sa «*personnification*», en ce qui

²²³ RIR/99, art. 147, inc. II

²²⁴ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributação de operações internacionais*. Op.cit.,p. 417

concerne spécifiquement les relations avec la société-mère qui devient, ainsi, transparente sera refusée²²⁵.

L'on vérifie, ainsi, au point de vue des effets de l'impôt sur le revenu des personnes morales, mais non pour d'autres impôts, le droit fiscal brésilien reconnaît une autonomie relative, et non absolue, de la filiale.

En outre, le droit fiscal reconnaît la personnalité juridique de la filiale. Par ailleurs, les conventions internationales pour éviter la double imposition sur le revenu admettent des relations juridiques des établissements stables avec des entreprises indépendantes et donc la réalisation d'investissements entre filiales de sociétés liées.

Le paragraphe 2 de l'article 394 du RIR de 1999 établit que «les bénéfices réalisés à l'étranger, par l'intermédiaire de filiales, succursales, contrôlées ou liées seront rajoutés aux bénéfices net pour la détermination du bénéfice réel, dès lors leurs disponibilités à la personne morale domiciliée au Brésil.

Aux fins du paragraphe précité, les bénéfices seront considérés en disponibilité de l'entreprise au Brésil, s'agissant de filiale ou succursale, à la date du dépôt du bilan et s'agissant d'une entreprise liée ou contrôlée, la date du paiement²²⁶ ou du crédit²²⁷ en compte qui représente l'obligation de l'entreprise à l'étranger.²²⁸

D'autre part, lorsque l'article 147, alinéa II, du RIR de 1999 considère, par fiction de comparaison, que les filiales sont des personnes morales et lorsque cette disposition de loi dispose que les personnes morales sont des contribuables de l'impôt, on peut conclure que ces filiales sont des contribuables de l'impôt.

« Art. 147. Sont considérées des personnes morales, aux fins des dispositions dans le numéro I de l'article précédent :

I - les personnes morales de droit privé domiciliées dans le pays, indépendamment de leurs fins, nationalité ou participants dans le capital

II - les filiales, succursales, agences ou représentations dans le pays des personnes morales avec siège à l'étranger ».

Cette interprétation est en harmonie avec les dispositions de l'article 212, paragraphe unique, alinéa I, du Code tributaire national -CTN qui considère contribuable le sujet passif de l'obligation fiscale principale celui qui a un rapport personnel et direct avec la situation qui constitue le respectif fait

²²⁵ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributação de operações internacionais. Op.cit.,p. 417.*

²²⁶ Selon la loi n. 9.532 de 1997, art. 1^{er}, paragraphe 2, le bénéfice sera considéré payé, par exemple, lorsque le crédit de la valeur a été fait en compte courant au nom de l'entreprise liée ou contrôlée au Brésil ou lorsqu'il est fait le transfert de bénéfices.

²²⁷ Le bénéfice est considéré crédité lorsque sa valeur a été transférée à tout compte qui représente le passif exigible de l'entreprise liée ou contrôlée domiciliée à l'étranger.

²²⁸ Loi n. 9.532, de 1997, art. 1^o, paragraphe 1^{er}.

générateur, ce qui signifie que si les subsidiaires sont des contribuables elles sont aussi sujets passifs de l'impôt, c'est-à-dire « *la personne obligée au paiement de l'impôt ou de la pénalité pécuniaire* », selon les termes de la définition de l'article 121, « caput », du CTN.

Dès lors, les subsidiaires, en tant que sujets passifs de l'impôt, ont une personnalité juridique, même si du point de vue du droit privé elles ne l'ont pas. Alberto Xavier²²⁹, en ce qui concerne la personnalité juridique fiscale des filiales affirme :

« La notion de personne morale est par nature une notion fonctionnel et relative : fonctionnel, parce que la respective discipline normative des relations entre hommes est dictée pour que ceux-ci poursuivent déterminés buts de façon le plus convenable et rationnelle; relative, parce que, en étant fonctionnel, elle vaut pour des déterminés fins ou effets mais ne vaut pas pour d'autres. Ainsi, il est parfaitement acceptable que le droit fiscal adopte en ce qui concerne ceux qui possèdent de personnalité morale une attitude différente de cela du droit commun ; et cela parce que les mêmes relations entre des hommes peuvent être valorisées unitaire et subjectivement aux fins fiscaux (...) Parfois, le droit fiscal traite en tant que personnes morales des rapports juridiques que pour la généralité des effets de droit ne sont pas gérées unitaire et subjectivement, comme se passe avec les filiales de sociétés étrangères, les sociétés en compte de participation et les entreprises individuelles; dans d'autres cas, le droit fiscal ne considère pas la personnalité juridique que la loi exige à certains rapports pour la généralité des effets, en détruisant le voile de cette personnalité (« disregarding » ou « piercing the veil of corporate entity »), qui devient, on peut dire, « transparent », en pénétrant directement (« Durchgriff ») dans les personnes physiques qui constituent son substrat : c'est ce que se passe lorsque la loi fiscale ne considère pas la personnalité juridique des sociétés afin d'imposer exclusivement les associés, lorsqu'elle déchire le voile de la personnalité juridique des sociétés groupées afin de dicter une discipline unifiée au groupe, en adoptant la théorie de l'organe ou du balance consolidé, lorsque elle ignore l'entité juridique des sociétés base afin d'imposer les associés des sociétés mères même par des bénéfices non distribués ».

Corollaires de l'attribution de la personnalité morale aux subsidiaires et aux fins fiscales, on a le principe de l'indépendance de l'imposition des filiales²³⁰, et le principe de la comptabilité séparé²³¹.

Le principe de la comptabilité séparé consacre la méthode directe de vérification du bénéfice imposable, selon laquelle le bénéfice imposable de chaque dépendance résulte de sa propre comptabilité, par opposition à la méthode indirecte, selon laquelle le bénéfice est considéré comme une partie du bénéfice global de la personne morale. Cette partie du bénéfice global est vérifiée avec l'aide de critères présomptifs de répartition des rendements, par exemple, chiffre d'affaires.

Corollaire de la méthode directe on a le principe de la connexion effective, selon lequel seulement les bénéfices attribués à la dépendance sont pris en considération, et non tout bénéfice réalisé dans le territoire.

²²⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributação de operações internacionais*. Op.cit., p.422.

²³⁰ Article 146 et 147, du RIR de 1999.

²³¹ Article 252, RIR de 1999.

Ce raisonnement est issu de l'interprétation des articles 146 et 147, alinéa II, du RIR de 1999.

En effet, du fait des principes de l'imposition indépendante et de la comptabilité séparée, la filiale doit être traitée, aux fins de l'imposition, de façon autonome, comme s'il s'agissait d'une personne morale, même dans ses rapports avec la société mère, de manière que l'on ne puisse parler de distribution de bénéfices que si la filiale est formellement créditée ou paie ce bénéfice à la société mère, sans lui attribuer les opérations réalisées par la société mère enregistrées directement dans la comptabilité de cette dernière, sans qu'il y ait une quelconque participation de la filiale.

En ce qui concerne les filiales des sociétés étrangères, au contraire des filiales des sociétés domiciliées au Brésil, elles ont de personnalité juridique et peuvent ester en justice en tant qu'auteur ou accusé. En ce sens le Supérieur Tribunal de Justice, au Brésil a jugé:

« PROCESSUEL CIVIL. CONTRIBUABLE. MESURE PRÉVENTIVE. FILIALES. FORUM COMPÉTENT.

1. Les actions fiscales menées par des filiales et les sociétés les seront dans respectifs États où elles ont leur domicile fiscal ou dans le District Fédéral.

2. Les filiales ont de personnalité juridique propre.

3. Mesure préventive mal fondée. »

(STJ. T1. MC 3293/SP. Rel. Min. José Delgado. DJ 10.09.2001 p. 273)

En ce sens, s'agissant d'une entité autonome qui réalise en divers pays une affaire, en existant un établissement stable, selon la systématique des prix de transfert, il faut trouver un critère de répartition des bénéfices qui, au lieu d'être basé sur des pourcentages fixés (méthode indirect), passe à être partagé à partir de la fiction d'indépendance (méthode direct).

Ainsi, la théorie allemande de la *fiction d'indépendance* de la filiale est utilisée au Brésil pour justifier, aux fins de distribution de bénéfices entre société mère et filiale et donc de l'imposition des bénéfices distribués, la personnalité propre de la filiale.

S'agissant d'entreprises liées, le critère de base pour l'imposition est le bénéfice de l'entreprise étudiée qui pourra ou non être affecté par des effets qui découlent des transactions avec d'autres entreprises appartenant au même groupe économique.

Ainsi, chaque unité est considérée de façon autonome, inclusive afin de la détermination du bénéfice²³² imposable.

Toutefois, s'il n'y a pas d'établissement stable, l'imposition des revenus produits éventuellement par l'entreprise dans l'Etat de la source n'est pas reconnue comme bénéfices des entreprises, mais sur le régime de

²³² La notion générale de bénéfice d'entreprise rassemble une diversité de rendements attribués à une unité d'exploitation de l'entreprise. Le concept de bénéfice d'entreprise absorbe des catégories individuelles de rendements : dividendes, intérêts, gains de capital. Parfois, ces rendements sont assujettis à des régimes spéciaux (dividendes et intérêts).

traitement isolé, selon le type de rendement, séparément, influencé par des opérations entre les plusieurs unités du groupe²³³.

S'agissant de filiales ou succursales, le point de départ serait le bénéfice global de l'entreprise, la théorie de la *fiction d'indépendance* serait un simple critère de distribution des bénéfices.

Ainsi, la *fiction d'indépendance* est une simple construction mentale qui permet d'extraire du bénéfice total de l'entreprise la partie qui devra être attribuée à l'établissement stable. S'il s'agit de sociétés liées, on ne tient pas compte du bénéfice du groupe, mais du bénéfice de l'entreprise avec des ajustements à partir de considérations qui permettront d'identifier les conditions qui seraient pratiquées par des entreprises indépendantes.

Outre les facteurs microéconomiques qui poussent l'entreprise à l'internationalisation, l'entreprise est influencé également par des facteurs macroéconomiques.

2. LES FACTEURS MACROÉCONOMIQUES

Sous l'optique macroéconomique, la décision d'internationalisation est motivée par la recherche du moindre coût des facteurs de production (théorie de l'internalisation).

Pour demeurer compétitive, l'entreprise cherchera à améliorer sa productivité et à réduire les divers composants²³⁴ de leurs coûts de production²³⁵ (ou coûts d'opération).

En outre, les contournements des barrières tarifaires expliquent l'internationalisation.

En effet, si un marché est difficile à conquérir par les exportations parce qu'il y a des barrières tarifaires ou non tarifaires aux échanges, mais où la rémunération du capital est élevée parce que les opportunités d'investissements sont nombreuses, les entreprises ne pouvant pas entrer sur le marché de façon classique, par l'exportation, vont y entrer par des investissements directs étrangers.

Ainsi, une entreprise créera, par exemple, une usine de production dans un pays étranger pour y fabriquer et y vendre l'un de ses produits après

²³³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributação de operações internacionais*. Op.cit.,p. 422.

²³⁴ Le coût de production est constitué du coût d'achat des matières consommées, des charges directes et des charges indirectes, variables ou fixes, de production. Constituent des charges indirectes certains frais d'usine (bâtiment, entretien, assurances, etc.), les coûts des services généraux de l'entreprise (direction générale, direction de la recherche, direction commerciale, etc.) et les campagnes publicitaires portant sur plusieurs produits de l'entreprise ou sur l'entreprise elle-même, la consommation d'électricité etc. Les charges directes sont les charges que l'on sait qui affectent directement un coût, par exemple, le salaire de l'ouvrier de production dans l'atelier de production du produit fini s'affecte au coût de production du produit fini.

²³⁵ Ce sont les coûts nécessaires pour maintenir en production une usine, une ligne de production ou un équipement donné.

une étude de marché. Ce produit sera en quelque sorte l'«ambassadeur» à l'entreprise qui peut par la suite exporter ses autres produits vers ce pays.

2.1. La théorie de l'internalisation et la recherche du moindre coût de facteurs de production

Cette théorie démontre qu'un entrepreneur a le choix entre plusieurs formes d'organisation pour mener à bien son projet.

La théorie des coûts de transactions ou théorie d'internalisation²³⁶ met en évidence qu'une entreprise, devant utiliser des produits intermédiaires pour élaborer son produit et recourir à divers services pour le vendre, a parfois l'intérêt à organiser elle-même la production et les échanges, à l'intérieur de son réseau et parfois même en recourant à l'intégration verticale: les marchés ne disparaissent pas, ils deviennent internes à l'entreprise qui fonctionne en réseau – les marchés sont internalisés.

Pour comprendre le fonctionnement du réseau il faut rappeler que les mécanismes de marché ne sont pas parfaits et que les imperfections des marchés entraînent des coûts appelés des coûts de transaction.

Lorsque les coûts de transaction deviennent plus élevés que ceux de l'organisation au sein du réseau de l'entreprise, les marchés sont internalisés.

La possibilité d'effectuer des opérations au sein d'une même entreprise plutôt que de recourir aux marchés extérieurs correspond à ce que l'on appelle d'avantages de l'internalisation²³⁷.

Ainsi, les transactions nécessaires à la fabrication ne disparaissent pas. Elles sont simplement sécurisées entre des filiales d'un même groupe ou au sein d'un réseau de sous-traitante et de production sous licence.

Une entreprise transnationale ne peut réussir une implantation que dans la mesure où elle possède et exploite avec succès un avantage spécifique transférable internationalement.

En outre, lorsque les coûts de transaction deviennent plus élevés que ceux de l'organisation au sein du réseau de l'entreprise (sous-traitants, production sous licence), les marchés, et c'est fréquemment le cas, sont internalisés.

En internationalisant leurs activités internationales, les entreprises transnationales répondent au souci d'éviter les coûts inhérents aux échanges sur le marché, les défaillances du marché, les obstacles à l'échange international et les coûts qui en découlent.

²³⁶ Cette théorie a été développée par Ronald Coase (1937). « *The nature of the firm* ». *Economia*. Disponible sur Internet. http://people.bu.edu/vaguirre/courses/bu332/nature_firm.pdf.

²³⁷ MEIER, Olivier. SCHIER, Guillaume. « *Entreprises Transnationales. Stratégie. Restructuration. Gouvernance* ». Paris : Dunod, 2005, p. 23.

L'on souligne six catégories de coûts de transaction liés aux imperfections des marchés :

1. *Coûts de recherche et de sélection du partenaire ;*
2. *Coûts liés à une méconnaissance des caractéristiques du produit: les produits sont de plus en plus complexes et donc nécessitent parfois d'une formation (cas, par exemple, de machines complexes et des logiciels);*
3. *Coûts liés à la conclusion d'un accord sur le prix du produit: la complexité du produit, son caractère unique lorsqu'il est adapté aux besoins du vendeur, rendent difficile la découverte d'un prix correspondant à la fois aux attentes de l'acquéreur et du vendeur:*
4. *Coûts liés aux risques d'une insuffisance dans la qualité du produit: ces coûts engendrent un coût d'utilisation du produit;*
5. *Coûts liés au non respect des délais et aux modalités de livraison: lorsque les délais de livraison ne sont pas respectés, lorsque les produits sont défectueux ou avariés, des coûts supplémentaires sont parfois substantiels et à prévoir;*
6. *Coûts liés aux complications juridiques: si un conflit naît dans l'application du contrat et qu'aucune solution amiable n'est trouvée, il faut recourir aux juridictions du pays d'accueil, mais parfois aussi du pays étranger.*

Ainsi, en utilisant les filiales ou les succursales plutôt que l'exportation pour approvisionner les marchés étrangers, les entreprises internationales réduisent leurs coûts au niveau des droits de douane et des taux de change.

Mais l'internalisation a des limites. En effet, les limites de l'internalisation apparaissent avec l'accroissement de la complexité de l'organisation.

En effet, il est téméraire pour une entreprise de recourir indéfiniment à l'internalisation car certains coûts spécifiques à la gestion et à la coordination de ces différentes unités vont apparaître.

L'efficacité globale de ce type d'organisation ne peut être obtenue qu'aux prix d'investissements lourds en procédés de gestion, coûts de contrôle et de communication. Ces coûts vont donc venir à compenser les gains et les avantages issus de l'internalisation.

Or, la mutation de l'économie s'accroît avec la prédominance du capital privé plutôt que public et avec la fin de la souveraineté des nations au profit des grandes sociétés transnationales.

Des réseaux autonomes d'entreprises privées interdépendantes élaborent des stratégies de marchés globaux et possèdent des entités régionales, ne faisant plus partie de « frontières » physiques.

Les pays acceptent alors les capitaux étrangers et l'implantation des entreprises de compétences mondiales. Le développement régional est alors privilégié par les gouvernements d'Etats, en même temps que se décentralisent les pouvoirs politiques et publics.

Le développement classique d'une entreprise se trouve alors bouleversé dans la mesure où le caractère du monde globalisé induit pour l'entreprise une réflexion stratégique anticipatrice qui doit immédiatement tenir compte du marché mondial.

En effet, auparavant, l'entreprise ne se préoccupait du marché mondial que lorsqu'elle était passée par les différents stades de croissance et de maturité, notamment celui de l'exportation.

Aujourd'hui la mondialisation oblige l'entreprise à penser et à intégrer très tôt une vision avec des questionnements géographiques, au risque de succomber à d'autres entreprises étrangères. Les grandes entreprises deviennent transnationales et perdent peu à peu leurs origines territoriales.

2.2. Le paradigme OLI

Dans les années 70, John Dunning²³⁸ a proposé un approche globale des facteurs explicatifs de l'investissement direct (paradigme OLI ou approche élastique) dans lequel trois éléments apparaissent: 1) la concurrence imparfaite ; b) les avantages comparatifs; 3) l'internalisation des coûts de transaction.

Selon John Dunning, la multinationalisation d'une entreprise peut s'expliquer à partir de trois avantages :

1. Avantages spécifiques de l'entreprise (O): les avantages spécifiques (*Owership advantage*) prennent la forme d'actifs mobiles, incorporels. Le savoir-faire technique, l'image de marque, la qualité des produits, les droits de propriété (brevets, formules et marques commerciales), et la technologie sont des avantages spécifiques d'une entreprise ;
2. Avantages de localisation (L): les avantages de localisation (*Location advantage*) permettent de mesurer le caractère attractif et les aspects dissuasifs des politiques du pays en matière de développement international. Ces avantages concernent la situation économique et politique du pays (degré de stabilité), le transport, l'accessibilité à certaines ressources (mains d'œuvre, matières premières, infrastructure, équipement), les transports, les barrières tarifaires et non tarifaires (administratives, culturelles et réglementaires).
3. L'internalisation (I); l'internalisation explique le recours à une internalisation verticale ou en réseau de préférence aux transactions de marché. La possibilité d'effectuer des opérations internationales au sein d'une même entreprise plutôt que de recourir aux marchés extérieurs correspond à ce qu'on appelle les avantages de l'internalisation (*Internalization advantage*).

Le paradigme développé par Dunning est souvent appelé de paradigme OLI du nom des trois avantages associés à une stratégie transnationale, les avantages spécifiques d'une entreprise (*Owership advantage*), les avantages spécifiques du pays (*Localisation advantage*), les avantages de l'internalisation (*Internalization advantage*).

²³⁸ DUNNING, John: "*International Production and the Multinational Enterprise*". Londres: Allen & Unwin, 1981.

S'il n'y a qu'un avantage spécifique l'entreprise se contentera d'exporter ou d'importer.

Si l'entreprise souhaite réaliser un investissement direct à l'étranger, pour sa réussite, il faut qu'elle possède les trois avantages: l'avantage spécifique (O), l'avantage de localisation (L) et l'avantage d'internalisation (I).

Si l'entreprise souhaite produire ou vendre sous licence elle doit avoir au moins deux avantages: l'avantage spécifique (O) et l'avantage de l'internalisation (I).

En ce qui concerne l'exportation/importation l'entreprise doit avoir au moins l'avantage spécifique.

La réduction des coûts internationaux de transport et de communication a augmenté la liberté du choix d'implantation des entreprises. Mais aujourd'hui, d'autres facteurs permettent de mieux appréhender le développement des investissements internationaux :

1. La taille des marchés;
2. Les économies d'échelle, ou
3. L'importance des actifs intangibles.

La taille des marchés peut entraîner des coûts d'information et des coûts de formation importante. Les coûts sont liés à l'établissement des relations avec les réseaux de distribution et éventuellement, avec les fournisseurs locaux si l'entreprise a décidé de produire sur place.

Or, lorsque l'entreprise implante une unité de production locale, elle doit recruter une main d'œuvre dont elle connaît mal les caractéristiques. Le plus souvent elle embauchera un personnel qui possède des qualifications génériques (technicien, ingénieur, comptable), si possible avec une expérience préalable dans le même secteur d'activité, puis elle formera ce personnel, au moins ce qui concerne l'encadrement. Cela engendra coûts de formation.

Lorsque les entreprises internationales s'implantent elles doivent prendre en compte l'ensemble des dispositions fiscales spécifiques des pays au sein desquels elles sont implantées où elles exercent une activité commerciale.

Ainsi, si certaines stratégies fiscales peuvent être motivées par une volonté de profiter des disparités internationales pour éluder l'impôt, cette approche s'avère dangereuse pour les groupes, étant donné que les procédures de contrôle des activités intragroupes à disposition de la plupart des administrations fiscales rendent le plus souvent caduque toute stratégie d'évasion fiscale naïve.

En tout état de cause, l'optimisation fiscale des groupes est une variable importante de leur rentabilité et, en ce cas, il s'agit d'une activité essentielle au processus de création de valeur.

Néanmoins, il faut tenir compte des règles de fixation de prix de transfert pour les projets qui impliquent des opérations intragroupes (achat/vente entre filiales du groupe).

Dans un marché en concurrence imparfaite, la mondialisation est associée à l'inégalité des échanges. Ainsi, les stratégies des entreprises et, par conséquent, les échanges internationaux, s'appuient sur diverses inégalités en créant des dépendances et la domination de certains pôles puissants: inégalités des ressources matérielles et de l'énergie, de la main d'œuvre (prix, qualité), des coûts de production, inégalités sociales et du capital, des pouvoirs politiques, des forces militaires, et du niveau technique.

Ces inégalités représentent la matière même de la réflexion stratégique et de la recherche de la pertinence des choix stratégiques à entreprendre.

En effet, c'est le caractère combinatoire de ces inégalités et la recherche d'avantages qui en résultent qui va permettre à l'entreprise d'élaborer son scénario de développement et de localisation d'activités pour répondre aux volontés soit de diversification, soit de concentration ou autres, dans une optique de globalisation, par exemple.

Ainsi, la concurrence pousse les entreprises transnationales à se spécialiser davantage sur les produits et les métiers pour lesquels elles peuvent détenir des parts élevées du marché mondial ou valoriser leurs acquis technologiques.

Dans ce corollaire, l'internationalisation des entreprises est un préalable à l'adoption des stratégies globales. Les industries mondiales illustrent cette évolution en cherchant à réduire leurs coûts par l'accès à un marché multinational: l'objectif principal de leurs stratégies globales est d'atteindre la taille minimale optimale où le coût moyen unitaire de production devient le plus bas.

En tout état de cause, lorsque la stratégie des prix de transfert intègre la variable fiscale, c'est rarement de façon optimale. Il en résulte souvent que le bénéfice après impôt n'est pas aussi élevé qu'il pourrait l'être.

La dynamique des entreprises transnationales conditionnée par la nécessité d'échelles croissantes de production et de marché nous conduit aux trois points stratégiques par lesquels les entreprises transnationales réussissent à échapper de l'imposition sur les prix de transfert : 1) la symbiose entre le commerce global et le libre flux de capital volatil²³⁹ ; 2) l'insertion d'unités en paradis fiscaux²⁴⁰ ; 3) la rivalité fiscale entre les Etats nationaux²⁴¹ .

²³⁹ Les entreprises transnationales disposent à tout moment d'actifs et de passifs liquides en plusieurs monnaies dans plusieurs pays. Ainsi, les mouvements de devises générés par les techniques de contrôle de flux de caisse, étant donné le volume qu'ils représentent et leur fréquence, permettent aux entreprises de transférer des chiffres importants.

²⁴⁰ Sol Piccioto affirme l'existence de trois catégories de paradis fiscaux: 1) les pays avec une imposition très bas ou même sans aucune imposition sur le revenu des entreprises; 2) les pays signataires de traités

La mécanique propre des prix de transfert repose sur l'opposition implicite entre le marché libre et le marché captatif²⁴². Dans le marché libre, où interviennent des entreprises indépendantes, le prix d'un bien, droit ou service est le résultat de l'offre et de la demande, le prix est donné par le marché. Ainsi, lors d'une transaction entre deux entreprises indépendantes le prix de la transaction sera donné par le marché. Ce prix sera un prix de pleine concurrence opposable à l'administration fiscale et servira de référence des prix de transfert²⁴³.

Toutefois, l'actuelle économie internationale est aussi imparfaite. Le marché est rarement en concurrence parfaite. La réalité montre des marchés imparfaits. En ce sens, les stratégies concurrentielles des entreprises seront déterminantes pour leur croissance²⁴⁴.

La nouvelle théorie du commerce international affirme que les échanges sont dans une large mesure tirés par les économies d'échelle plutôt que par les avantages comparatifs et que les marchés internationaux sont normalement en situation de concurrence imparfaite.

Dans le marché en concurrence imparfaite, le commerce est monopoliste²⁴⁵, les produits ne sont pas homogènes, mais très différents, ce qui

pour éviter la double imposition utilisés par les entreprises qui fixent leur résidence dans les Etats contractants avec le seul but de profiter du régime le plus favorable déterminé par ces traités (*treaty shopping*); 3) les pays qui offrent des subventions fiscales afin d'attirer des entrepreneurs dans leurs territoires. (*apud* PINHEIRO, Jurandi Borges, *op. cit.*, p. 150). De ces trois catégories seulement la première est considérée par l'OCDE comme paradis fiscal. Les entreprises transnationales utilisent l'une des deux options d'évasion fiscale: 1) la canalisation de paiements, notamment de dividendes, vers les unités situés dans les paradis fiscaux avec des distorsions des valeurs effectivement dû; 2) la réduction des bénéfices imposables à travers l'allocation des coûts de recherches et développement, des intérêts sur les prêts ou dépenses avec des assurances, vers leurs filiales situées dans des territoires de faible imposition. Selon l'OCDE, un paradis fiscal est un territoire à fiscalité privilégiée. Un rapport de l'OCDE de 1987 relatif à la fiscalité internationale précisait « qu'il n'existe pas de critère unique, clair et objectif permettant d'identifier un pays comme étant un paradis fiscal ». Cette vision est aussi celle retenue par les administrations fiscales même si dans la plupart des pays membres de l'OCDE, il n'existe pas dans la législation interne ou dans la jurisprudence une définition précise de paradis fiscal. Dans le Code Général des Impôts français, l'article 238 A préfère parler de «pays à régime fiscal privilégié», le terme «paradis fiscal » n'apparaît pas dans l'index alphabétique du Code. La France considère un pays à régime fiscal privilégié (l'article 14 de la loi de Finances de 1974), celui où les contribuables sont imposés ou assujettis à l'impôt sur les bénéfices ou à l'impôt sur le revenu notablement moins élevés qu'en France. L'article 209 B du CGI prévoit que toute entreprise ayant une participation supérieure à 10% dans une entreprise située dans une "zone privilégiée" doit démontrer sa "bonne foi" et que, jusqu'à démonstration faite, elle se situe en situation d'abus de droit, position inconfortable s'il en est. L'article 57 du CGI permet le redressement de tout transfert anormal de bénéfice entre sociétés du même groupe. Les articles 238 et 155 du CGI: *idem* en matière de transfert anormal d'intérêts, de redevances et de rémunérations de services.

²⁴¹ Dans cette troisième vision stratégique d'évasion fiscale internationale, les entreprises transnationales prétendent installer ses unités de production.

²⁴² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento tributário através de acordos de bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p.19.

²⁴³ RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco, *Op.cit.*, p. 29.

²⁴⁴ Si les entreprises souhaitent agrandir sa part sur un marché, lorsqu'un bien vendu est homogène et lorsque la concurrence est parfaite elle n'aura comme choix que la réduction individualisée de son coût de production. Toutefois, dans la majorité des cas, la concurrence est imparfaite car les entreprises cherchent à modifier l'environnement concurrentiel en recherchant des bénéfices, les entreprises sont à l'origine de la concurrence imparfaite.

²⁴⁵ Marché contrôlé par un seul producteur. Sur le marché monopolistique il existe un seul offrant qui a l'entière capacité de déterminer le prix. L'entreprise monopolistique décide sur la valeur du bien produit.

donne aux producteurs un certain pouvoir de monopole. Le monopoliste fixe le prix²⁴⁶ en fonction de la demande, qui est celle de marché et de ses coûts.

Dans ce contexte, l'élimination d'un concurrent, potentiel ou réel, a comme avantage de bénéficier économies d'échelle grâce à l'élargissement du marché et aussi bien de permettre une meilleure domination du marché.

Dans cette stratégie d'élimination de concurrent l'Etat peut exercer un rôle décisif. C'est ce que l'on appelle de *politique commerciale de stratégie, politique de la concurrence* ou *politique antitrust*²⁴⁷, qui vise supprimer les pratiques anticoncurrentielles, par exemple, refus de vendre, ou pratiques déloyales ou abus de position dominante²⁴⁸ qui réduisent la concurrence dans le marché, par exemple, concentration, fusion, et annulent le bien-être des consommateurs, et la promotion de l'innovation.

En effet, l'idée nouvelle apportée par la nouvelle théorie du commerce international est celle en faveur d'une politique commerciale volontariste qui voudrait que l'action étatique soit en mesure de renverser les termes de la concurrence oligopolistique de façon que ce ne soient plus les entreprises étrangères qui bénéficient des sur bénéfices, mais les entreprises nationales. Au contraire, l'idée ancienne est celle qui veut que la politique de l'Etat devrait favoriser les branches produisant des effets externes, surtout celles qui provoquent un accroissement des connaissances, lesquelles ne peuvent pas être entièrement appropriées par les entreprises.

Toutefois, l'intervention de l'Etat dans la formation du prix doit se faire et dans certaines limites, avec un certain discernement, à peine d'être considérée une intervention sans légitimité.

En situation de monopole naturel, l'Etat tend à imposer aux monopoles naturels qu'il contrôle une structure de tarification plutôt qu'un prix

Cela arrive car la demande monopolistique coïncide avec la demande du marché. La demande du marché montre les désirs d'achat des consommateurs et les différents niveaux de prix. Le monopoliste ne décide de produire un certain volume que s'il réussisse à avoir un déterminé prix, une fois que pour pouvoir augmenter le volume de vente il devra diminuer le prix.

²⁴⁶ Le prix de vente sera plus grand que le prix de vente en concurrence parfaite et le niveau de production inférieur.

²⁴⁷ Le trust est une institution inconnue en France. Faute de cadre juridique français, il est très délicat de l'appréhender sur le plan fiscal. Ce institut issu du droit anglo-saxon est une sorte de démembrement du droit de propriété qui repose sur l'idée qu'un bien peut être détenu par une personne pour le bénéfice d'une autre. Dans les pays qui reconnaissent cette institution, en tant qu'un instrument de gestion patrimoniale, ou en tant qu'organismes de placement (« Unit trusts »), par exemple le Royaume-Uni, les Etats-Unis, le Canada, etc., les trusts sont fréquemment utilisés. Le trust désigne la situation qui résulte d'un acte par lequel le « *constituant* » - créateur du trust, est celui qui décide de remettre son bien ou ses biens à un *trustee*, il confie un bien au « *trustée* », personne à qui le bien est remis, à charge de celui-ci, afin de le gérer et d'en faire bénéficier une troisième personne, le *bénéficiaire*, avant de le remettre à une quatrième, *l'attributaire en capital*, également bénéficiaire (l'intervention de l'attributaire est possible, mais non obligatoire). Comme son nom l'indique le trust est fondé sur la confiance. Le trust, en tant que tel, n'a pas de personnalité morale. Il importe moins sur le bien qui est susceptible d'être mis en trust, mais il doit être identifiable avec certitude: bien immobilier, bien mobilier, somme d'argent, valeur mobilier.

²⁴⁸ L'abus de position dominant est une distorsion de la concurrence qui permet à une entreprise sa domination sur le marché, en réduisant, par exemple la variété de choix des consommateurs.

de vente unique. C'est le cas, par exemple, des tarifs de téléphone ou de l'électricité.

Une entreprise se trouve en situation de monopole naturel lorsque les coûts de production de l'activité sont constitués de coûts fixes initiaux très élevés et de coûts marginaux très faibles. Les cas de monopole naturel sont, par exemple : a) la tarification au coût marginal : on oblige le monopoleur à la pratique d'un prix conforme à la concurrence parfaite. Le prix est faible mais le monopole vend à perte. L'Etat doit alors lui verser des subventions ; b) la tarification au coût moyen : le prix égale le coût moyen et le monopole fait un bénéfice nul.

Les transactions intragroupe constituent une excellente source de recette pour l'Etat, car si d'une part les prix des biens ou des services fixés dans ces transactions internationales doivent être fixés en comparaison avec le prix de marché ou principe de pleine concurrence, d'autre part ils font des entreprises transnationales des victimes des multiples impositions des Etats, étant donné les normes et pratiques divergentes des diverses administrations fiscales en ce qui concerne le prix de transfert.

La fixation de prix de transfert est une décision stratégique qui a des incidences majeures pour l'efficacité et pour les profits des entreprises transnationales.

Les échanges doivent, en principe, être évalués au prix qui s'imposerait sur le marché entre des entreprises indépendantes. Ce prix est appelé prix de pleine concurrence.

Toutefois, le principe de pleine concurrence doit être appliqué avec un certain discernement, car les entreprises peuvent pratiquer prix attractifs, par exemple, dans une période de déboulement ou de pénétration dans le marché.

En outre, son application peut aussi s'avérer difficile, notamment lorsque l'information nécessaire pour la fixation des prix de transfert n'existe pas dans un Etat donné, ou lorsque aucune comparaison existe, par exemple, un produit fabriqué dans un Etat où il n'existe aucun concurrent, ou alors un prestataire de services qui assure des services privés et uniques, par exemple, le traitement informatisé de réserve de moyens de transport, des services par satellite etc.²⁴⁹.

Le prix de transfert doit être basé sur les conditions du marché ouvert, c'est-à-dire, le prix ne peut être établi que sur la base d'informations qui sont disponibles au contribuable au moment même où la transaction est réalisée ou au moment où les relations juridiques déjà connues sont au moins délinées au moment de la réalisation du contrat²⁵⁰, ce qui n'est pas toujours possible.

²⁴⁹ DOUVIER, Jean Pierre, Op.cit., p. 215.

²⁵⁰ Luis Eduardo Schoueri affirme qu'il s'agit ici du "principe de la considération ex-ante". (Planejamento tributário através de acordos de bitributação : Treaty Shopping'. Op.cit., p. 114.

S'il est vrai que la fixation des prix de transfert est aujourd'hui largement encadrée par des principes directeurs et par les législations nationales, il n'est pas moins vrai que la fixation des prix de transfert reste un enjeu stratégique important pour les entreprises nationales.

Ainsi, l'Administration fiscale devra examiner le comportement des parties afin de déterminer si le prix de transfert fixé est conforme la stratégie soutenue.

Toutefois, lorsque la forme de la transaction ne correspond pas à sa nature économique, les autorités fiscales peuvent réaliser sa requalification.

Egalement, lorsque les modalités de la transaction sont différentes de celles qui auraient été convenues par des entreprises indépendantes, les autorités fiscales devront réaliser sa requalification.

Actuellement, les méthodes couramment utilisées pour déterminer le prix de pleine concurrence d'une transaction sont le reflet juridique et pratique du principe de pleine concurrence, mais elles ont moins pour objet de définir un juste prix que de rechercher un juste profit.

Section 2 LE JUSTE PRIX

L'OCDE propose la recherche d'une interprétation internationale consensuelle du principe de pleine concurrence et ses travaux se développent autour de deux axes principaux: l'un est la détermination d'une méthode fiable et facile à mettre en œuvre pour la détermination du prix de marché d'une transaction donnée et l'autre est l'adoption de recommandations permettant une collaboration de bonne foi entre les administrations fiscales et les entreprises dans la recherche du juste prix.

Toute problématique des prix de transfert exige l'existence d'un intérêt du groupe²⁵¹ qui transcende l'intérêt des parties en cause, et l'existence

²⁵¹ Il ne s'agit pas là de savoir si le droit fiscal favorise ou non les groupes. En fait, tout dépend des opérations envisagées afin de considérer, au cas par cas, s'il s'agit de restructuration, d'opérations intragroupe ou la simple circulation des résultats. Les opérations de restructuration comme la cession ou l'acquisition de droits sociaux, les fusions, scissions ou apports partiels d'actif sont, le plus souvent, faiblement imposées. Les opérations intragroupe, par exemple, des avances consenties entre des entreprises appartenant au même groupe ne soulèvent pas de risque fiscal particulier si elles sont réalisées dans des conditions de marché. Le cas échéant, ces avances seront considérées comme des actes anormaux de gestion, contraires à l'intérêt de la société, et dans ce cas, d'une part, elles seront réintégrés dans le résultat imposable de la société qui a consenti les avances, et d'autre part, imposables chez la société bénéficiaire. S'il s'agit d'avances consenties aux filiales, la validité de ces avances sera subordonnée à l'existence d'une contrepartie (CAA Marseille 28 mai 2003, *Sté CTSO, RJF* 6/04, n° 580, ; TA Nantes 23 janv. 2004, *SA Multimixing, Dr.fisc.* 2004, n° 47, comm. 846). L'administration fiscale et le juge des impôts admettent qu'une société ayant la qualité de société-mère consente des subventions et des abandons de créances, déductibles, sous conditions de son résultat imposable, au profit de ses filiales. Toutefois, il convient de veiller à ce que les transactions opérées entre sociétés d'un même groupe soient réalisées en tenant compte du prix de marché (CAAParis 8 juill. 1999, n° 96-3047, *Sté Générale de*

de cet intérêt se traduit par un lien de dépendance entre les entreprises. A défaut, les entreprises sont indépendantes et aucun problème de prix de transfert ne se présentera.

Ainsi, l'existence d'un tel lien constitue une condition indispensable à l'Administration fiscale pour la mise en place des moyens de contrôle des prix de transfert.

L'abordage économique des prix de transfert est notamment comparatif, en référence au prix de marché afin de justifier les prix de transfert pratiqués par l'entreprise.

L'analyse économique de la situation des entreprises liées joue donc un rôle clef dans l'allocation des revenus entre les Etats et donc dans la lutte contre la double imposition.

Néanmoins, déterminer un prix ou bénéfice de pleine concurrence ne se réduit pas à sélectionner une méthode quelconque et à l'appliquer. Il est nécessaire de pratiquer un certain nombre d'opérations préalables.

Le principe de pleine concurrence prétend assurer le transfert de biens et services avec le juste prix, ou prix normal ou encore prix de concurrence. Il ne vise donc pas seulement le combat à l'évasion fiscale. Le principe de pleine concurrence est une clause de droit international fiscal et une clause générale ouverte, un concept indéterminé²⁵².

La notion de « *juste prix* » qui se trouve intégré dans le principe de pleine concurrence n'est pas définie explicitement par les législations fiscales françaises ou brésilienne, ce qui oblige de l'interpréter un effort suffisant et nécessaire afin de déterminer que le prix de transfert fixé est un juste prix, qu'il

Transport et d'industrie, Dr.fisc. 2000, n° 16, comm. 325, concl. V. Haïm ; Bull. Joly 1999, n° 274, obs. P. Derouin).

²⁵² Garcia Enterria, en ce qui concerne les concepts indéterminés, affirme que « *les concepts déterminés délimitent le cadre de réalité auquel ils se réfèrent d'une manière précise et évidente. Par exemple : la majorité d'âge se produit à l'âge de vingt et un, le délai pour recourir est de quinze jours ; la retraite sera déclarée en accomplissant le fonctionnaire public soixante ans. Le nombre d'années, ou le nombre de jours nécessaires sont parfaitement déterminés et l'application de tels concepts dans le cas concret est limitée à la constatation pure, sans qu'il soit suscité, une fois qu'il a été précisé par la loi la manière du calcul et effectuée la preuve correspondant) un doute sur le cadre matériel de tels concepts. Au contraire, avec la technique du concept juridique indéterminé, la loi renvoie à une sphère de réalité dont les limites ne sont pas bien spécifiques dans leurs énoncés, cependant ce qu'il est clair les concepts essaient de délimiter une hypothèse concrète. (...). La Loi utilise des concepts d'expérience (incapacité pour l'exercice ses fonctions, préméditation, force majeure), ou de valeur (bonne foi, standard de conduite du bon père de famille, juste prix), parce que les réalités mentionnées n'admettent pas un autre type de détermination plus précise. Mais en se rapportant à des hypothèses concrètes et non à des imprécisions imprécises ou contradictoires il est clair que l'application de tels concepts (...) n'admet pas plus qu'une solution : ou qu'il est donné ou il ne l'est pas ; ou se l'essentiel du concept ; ou il y a bonne foi ou il ne l'y a pas ; ou le prix est juste ou il ne l'est pas ; ou on a manqué à la probité ou on ne l'a manqué pas. Tertiu non datur. Ceci est l'essentiel du concept juridique indéterminé : l'indétermination de la déclaration n'est pas traduite dans une indétermination des applications de de ce dernier, lesquelles permettent seulement une seule solution justadans chaque cas. » (Curso de Derecho Administrativo. 2a. ed. Madrid: Editorial Civitas. v. I, p. 271).*

n'a pas été manipulé, c'est-à-dire, que le prix n'a pas été ni surévalué ni sous-évalué.

Dans cette section nous définirons le juste prix en tant qu'un concept économique **(A)** et en tant qu'un concept juridique **(B)**

A- LE JUSTE PRIX EN TANT QU'UN CONCEPT ÉCONOMIQUE

Selon Marco Piazza²⁵³, lors du calcul de la valeur normal d'une transaction de biens incorporels les rendements estimés (valeur actuelle net), l'extension territorial de la licence, l'exclusivité et la possibilité de postérieur développement du brevet, les coûts connexes au cycle de production (investissement) et l'opportunité de vente du produit (réseau de vente, liens avec l'exportation) devront toujours être pris en compte.

Toutefois, s'agissant d'une cession de droits de la propriété incorporelle une incertitude en ce qui concerne la valeur de ces biens **(A)** existera toujours, mais les théories économiques tentent de justifier le juste prix **(B)**.

1. LA VALEUR INCERTAINE DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

Quelle qu'il soit l'acception que l'on donne au principe de pleine concurrence, ce dernier conserve toujours le même fondement. Sa mise en œuvre est sous-tendue par une analyse économique précise de la situation des entreprises liées ce qui permettra d'identifier des transactions comparables pertinentes et de choisir la méthode adéquate pour évaluer le prix de la transaction liée.

En effet, le juste prix ou prix de marché est un concept indéterminé, mais cependant déterminable, pour chaque cas il n'y a qu'une seule solution juste. Il s'agit d'un outil utile pour la fixation du prix de transfert, mais il ne s'agit pas d'un instrument suffisant pour la compréhension de la matière.

La structuration des transferts de droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe international peut être très diversifiée: cession, concession de licence moyennant le paiement d'une redevance forfaitaire ou d'un versement périodique en tenant compte du chiffre d'affaires, des bénéfices du licencié, du contrat de licence croisée²⁵⁴ etc.

Il n'existe aucune forme imposée par les textes pour structurer ces transferts.

Toutefois, il faut vérifier la normalité de la redevance par rapport à une analyse prospective de la profitabilité d'un bien, ceci en raison

²⁵³ *Apud* TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. "Preços de Transferência". In: *III COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Op.cit.*, p. 663.

²⁵⁴ Lorsqu'une entreprise d'un pays décide de réaliser un investissement dans un autre pays, les entreprises de ce autre pays peuvent se sentir menacées sur leur territoire et réagiront par un comportement de symétrie en tentant, à leur tour, de s'implanter dans le pays de l'entreprise. On parle alors d'investissement 'intra-branches' ou d'investissements 'croisés'.

essentiellement des caractéristiques du contrat de cession des droits la propriété incorporelle: sa rémunération sera calculée sous le fondement d'une analyse prospective.

Le Conseil d'Etat dans l'arrêt du 16 mars 1990 a décidé que la méthode d'évaluation de la normalité de la redevance peut être celle du bénéficiaire que l'entreprise peut espérer retirer de l'exploitation de l'élément incorporel²⁵⁵.

Ainsi, si l'évaluation du droit de la propriété incorporelle est certaine et que les avantages escomptés par les parties sont clairement prévisibles, aucun ajustement périodique ne sera réalisé²⁵⁶.

Si l'évaluation de l'élément incorporel est difficile de déterminer et s'il est impossible de déterminer avec certitude les avantages escomptés pour chaque partie du contrat, l'imprévisibilité ou cette incertitude sera considérée comme relative, étant donné que si l'on ne peut pas obtenir une estimation précise de la valeur du droit, cette dernière est déjà approximativement connue de telle sorte que les entreprises indépendantes pourraient assumer cette incertitude, ce risque commercial. De ce fait, l'imprévisibilité du contrat sera admise.

D'autre part, si l'incertitude concernant la valeur du droit est telle que des entreprises indépendantes refuseraient de s'engager à long terme et renégocieraient régulièrement les conditions du contrat, l'OCDE admet des ajustements périodiques.

Toutefois, si l'OCDE admet l'application dans certaines limites du principe d'ajustement périodique, la législation française ne reconnaît pas directement le principe. De même, la doctrine administrative n'y fait pas allusion. Seule la jurisprudence française a eu l'occasion de connaître et de se prononcer sur de problèmes d'évaluation de droits de la propriété incorporelle.

En effet, le Conseil d'Etat retient une analyse prospective²⁵⁷ pour déterminer si le prix d'achat d'un droit de la propriété incorporelle est raisonnable.

Les conditions des accords ne seront tenues par l'administration fiscale que si elles sont cohérentes avec la réalité économique. A défaut, les réelles conditions du contrat, la vraie nature et la vraie relation juridique de droit matériel qui existe entre les parties liées seront présumées par l'administration fiscale.

Ainsi, par exemple, si la vérification porte sur un accord de licence d'usage ce qui sera vérifié est²⁵⁸:

²⁵⁵ CE 16 mars 1990, req. N. 41.059, *Ford France*: RJF 5/90, n. 513.

²⁵⁶ Rapport OCDE 1995, § 6.29.

²⁵⁷ CE, 8ème et 9ème s.-s., e oct. 1984, req. n. 33.567 : RJF 12/84, n. 1406.

²⁵⁸ Preços de Transferência entre Empresas Vinculadas, pp. 16-17.

1. L'objet de la licence ;
2. Ce qui a été développé et qui est le propriétaire du bien incorporel ;
3. Les conditions de la licence ;
4. La somme qui a été payé au titre de licence pendant les exercices fiscaux sans vérification,
5. L'utilisation (ou non) du bien incorporel dans ses opérations de manufacture ;
6. Les copies de tous les accords de licence et toute correspondance qui modifie ces accords ;
7. Si les redevances au titre de licence ont été basées sur la production, et si oui, les numéros correspondants à cette production.

Si les entreprises liées ont fait des accords entre elles mais les conditions des transactions n'ont pas été fixées par écrit, les copies des cartes ou des factures établies par les entreprises concernant ses ventes serviront comme des éléments à être examinés.

D'autre part, pour identifier l'existence d'un éventuel transfert de bénéfices à l'étranger, l'analyse de comparabilité des termes contractuels devra porter sur un ensemble d'éléments contractuels, par exemple:

- 1) La forma et les conditions de paiement;
- 2) Le volume de la transaction;
- 3) Les garanties fournies;
- 4) Le droit à des mises à jour;
- 5) La durée du contrat;
- 6) Les conditions de terminaison et de renégociation;
- 7) Les transactions collatérales.

L'administration fiscale française semble considérer que la plupart des versements faits par les entreprises au titre d'acquisition ou de la licence d'exploitation de brevets, de savoir-faire ou de marques entrent dans le champ d'application des articles 240 et 241 du CGI, ou de l'article 240 s'il s'agit de versements bénéficiant à des personnes qui n'ont pas la qualité d'associé, sauf le cas des « *redevances versées par une société en contrepartie du droit d'utiliser le nom commercial d'entreprises tierces* »²⁵⁹ :

« Article 240

1. Les personnes physiques qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes dans les conditions prévues aux articles 87, 87 A et 89 (1).

Ces sommes sont cotisées, au nom du bénéficiaire, d'après la nature d'activité au titre de laquelle ce dernier les a perçues.

1. bis La déclaration prévue au 1 doit faire ressortir distinctement pour chacun des bénéficiaires le montant des indemnités ou des remboursements pour frais qui lui ont été alloués ainsi que, le cas échéant, la valeur réelle des avantages en nature qui lui ont été consentis.

²⁵⁹Doc.adm. DGI, 5 A-3133, 30 sep. 1997, §23.

2. Les dispositions des 1 et 1 bis sont applicables à toutes les personnes morales ou organismes, quel que soit leur objet ou leur activité, y compris les administrations de l'Etat, des départements et des communes et tous les organismes placés sous le contrôle de l'autorité administrative. »

« Article 241

Les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement des droits d'auteur ou d'inventeur sont tenues de déclarer, dans les conditions prévues aux articles 87, 87 A, 89 et 89 A, le montant des sommes qu'elles versent à leurs membres ou à leurs mandants ».

En effet, le Conseil d'Etat a jugé que les redevances versées par une entreprise à une entreprise tierce au titre du droit d'utilisation de noms commerciaux n'entraient pas dans le champ d'application de l'art. 240 :

« Considérant que (...) les sommes dont il s'agit représentent des redevances qui ont été payées par la société anonyme Hitier en contrepartie du droit d'utiliser le nom commercial d'entreprises tierces, notamment celui de Saint-Laurent, de Daniel Hechter et de Franck Olivier; que des versements de cette nature n'entrent dans aucune des catégories de rémunérations énoncés au 1 de l'article 240 du code et ne doivent pas, dès lors, faire l'objet de la déclaration spéciale prévue au dit article (...) ».

En effet, lorsqu'il s'agit d'une acquisition d'un droit de la propriété incorporelle par l'entreprise acquéreur exploitant cet élément incorporel (brevet, savoir-faire, etc.), cette acquisition est le plus souvent un acte de commerce par nature, et donc presque tous les versements effectués par les entreprises au titre de droits de la propriété incorporelle n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 240.

Toutefois, les règles précitées et qui concernent le traitement fiscal des paiements effectués par une entreprise qui devient propriétaire ou concessionnaire d'un brevet ou de savoir-faire peuvent faire l'objet d'une exception lorsque le contrat de cession ou de licence est conclu entre des parties juridiquement dépendantes.

Ainsi, le Conseil d'Etat et les cours administratives d'appel rejettent la déductibilité de tout paiement ou partie de paiement qui a été fait par une entreprise à l'un de ses associés, personne physique ou société, qui détient une part importante du capital de la société concessionnaire ou cessionnaire.

Les arrêts du Conseil d'Etat et des cours administratives d'appel se rattachent, quant au fond, à la théorie de l'acte anormal de gestion qui est une exception au principe de non immixtion de l'Administration fiscale dans la gestion des entreprises et qui permet à l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt, de refuser la déduction de dépenses pour le bénéfice imposable d'une entreprise, si ces dépenses n'ont pas été engagées dans l'intérêt de l'exploitation de celle-ci.

Il est nécessaire pour l'entreprise cessionnaire ou concessionnaire d'établir que le prix convenu avec le cédant ou concédant est un prix justifié par

l'intérêt technique et économique de l'invention et donc qu'il s'agit d'un prix «normal» du brevet et du savoir-faire technique.

Lorsque le groupe international recourt à une filiale de distribution afin de commercialiser ses produits sur un marché, le groupe concédera à la filiale le droit d'utiliser sa marque, son savoir-faire et son expérience acquise dans ce domaine. En outre, la filiale pourra entreprendre des campagnes de publicité qui lui permettront de s'implanter sur son marché et de développer ses ventes.

Cette activité de marketing bénéficie tant aux résultats de la filiale qui verra son chiffre d'affaire s'accroître qu'au développement de la notoriété et de la reconnaissance de la marque du groupe sur le marché de la filiale²⁶⁰.

Au plan économique, les campagnes de publicité ont permis de développer deux types de droits de la propriété incorporelle: 1) la valeur de la marque concédée à la filiale; et 2) le marketing qui permet à la filiale de développer sa clientèle, d'accroître ses parts de marché, de pérenniser son implantation sur son marché.

Dans des contrats conclus entre des parties indépendantes, la valeur de la marque et la valeur du marketing sont distinguées. Par exemple, les contrats de *franchise*, où la marque appartient au franchiseur qui la met à la disposition du franchisé, parallèlement, le franchisé supporte les dépenses liées à la publicité sur son territoire et en conservera le bénéfice économique. Ces deux actifs incorporels – marketing et *franchise*- sont très liés. La valeur de la marque est maintenue et développée grâce aux dépenses de publicité. Réciproquement, la valeur de ces dépenses dépendra des caractéristiques de la marque. Ainsi, chaque actif a besoin de la présence de l'autre pour accroître. Néanmoins leurs caractéristiques sont différentes.

La marque est un actif d'une durée de vie relativement longue et si aucun investissement n'est pas effectué pour l'entretenir, sa reconnaissance sur le marché disparaîtra lentement et sa valeur décroîtra lentement. Mais le risque associé à cet actif est peu élevé.

L'actif marketing a une durée de vie extrêmement courte et donc nécessite des investissements importants et continus qui ne cessent pas de croître. Le risque associé à cet actif est très élevé et donc nécessite de la concentration de ressources importantes dont le résultat est incertain.

Lorsque la valeur d'un droit de la propriété incorporelle est répartie au sein d'un groupe, le risque supporté par la filiale de distribution, qui finance le marketing, est plus important que celui supporté par le propriétaire de la marque.

De ce fait, le surprofit dégagé par l'activité de la filiale doit être réparti de manière à rémunérer équitablement les entités en proportion des risques

²⁶⁰ CAA paris 7 nov. 2003, n° 00-543, *SA Société financière Menier* : RJJ 5/04, n° 465.

que chacune supporte. Ainsi, le surprofit doit être accordé majoritairement à la filiale de distribution, propriétaire du marketing.

L'on constate donc qu'il faut tenir compte de tout le mécanisme de fixation de prix dans l'économie afin de caractériser un juste prix.

2. LES THÉORIES ÉCONOMIQUES QUI JUSTIFIENT LE JUSTE PRIX

Les économistes classiques, tels qu'Adam Smith (1723-1790), Jean-Baptiste Say (1767-1832), David Ricardo (1772-1823) et John Stuart Mill (1806-1873) ont montré l'importance du mécanisme des prix dans l'économie, la manière dont le prix des marchandises²⁶¹ est déterminé sur un marché. Ils ont présenté une définition générale de marché, comme le lieu au sein duquel se réalisent les échanges des marchandises entre les offreurs et les demandeurs²⁶². Le marché détermine quelles sont les marchandises qui doivent être produites

L'essence de l'économie de marché repose sur fait qu'en économie tout se transforme en marchandise avec un prix et que les offres de ces marchandises subissent la variation de prix²⁶³. La solution pour le bon fonctionnement de l'économie en société doit être recherchée dans les lois de marché, dans l'interaction de l'intérêt individuel avec l'intérêt collectif et dans la concurrence, car les hommes d'affaires se voient obligés par les forces de la concurrence à vendre leurs marchandises à un prix proche du coût de production.

Le prix d'une marque ou d'un brevet sera fixé en fonction de la valeur de son coût. Ainsi, il est nécessaire être le plus efficace possible pour maintenir ses coûts bas et continuer dans des conditions compétitives.

Dans la tentative d'explication de ce comportement rationnel de l'homme en vue de la satisfaction de leurs nécessités, il est possible de distinguer trois grandes théories qui ont marqué la pensée économique: la théorie de l'ordre naturel, la théorie de l'équilibre et la théorie des jeux.

Les pères d'économie ont étudié la théorie de la détermination des prix basés sur le régime hypothétique du libre commerce et de la concurrence parfaite où, selon Adam Smith, doit primer le « *laissez faire* », c'est-à-dire la non intervention de l'État dans les affaires économiques. Les gouvernements sont inefficaces en préjudice de la société, pour la promotion du bien-être les mieux moyens sont le stimulus du propre intérêt et le développement de la concurrence.

²⁶¹ Biens que l'entreprise achète en vue de vendre sans intégration ni transformation à d'autres biens et services produits.

²⁶² MONTBRIAL, Thierry; FAUCHART, Emmanuelle. Op.cit., p. 4.

²⁶³ Dans le système d'économie sur le marché, l'essentiel est que tous les biens et services aient leurs prix. Les prix et les marchés ajustent les offres et les demandes des entreprises. Le fonctionnement d'une économie de marché repose sur un ensemble de règles, par lesquelles s'achètent et vendent les biens produits.

Adam Smith²⁶⁴, explique que les biens se distinguent par leur valeur d'utilité et par leur valeur d'échange (*prix naturel* dans lequel ils se commercialisent). C'est le principe classique de la pensée économique libérale qui se consolide dans la croyance que les lois de production économique ont un caractère de nécessité et donc ne peuvent pas être modifiés. Il se croyait que devant un ordre économique naturel et nécessaire, la seule option mise aux personnes c'était de suivre leur instinct économique, dans la mesure où cet ordre économique serait un effet naturel de cet instinct.

Selon la théorie classique d'Adam Smith, la valeur d'un bien peut dépendre de sa rareté, de la fortune, des goûts et du caprice de ceux qui veulent acquérir certains objets. Cependant, il existe peu de marchandises qui peuvent être échangées de façon journalière dans le marché. La plupart des biens que nous acquérons est d'origine de l'industrie, raison par laquelle il est possible de les multiplier non seulement dans un seul pays de la production mais dans plusieurs pays.

Adam Smith affirme que lorsqu'on parle de marchandises, de leur valeur d'échange et des principes qui réglementent leurs prix, en réalité on parle des marchandises dont la quantité peut être augmentée par l'industrie de l'homme, dont la production est encouragée par la concurrence libre de toute intervention. Pour Adam Smith la source primitive de toute valeur d'échange est la quantité de travail développé.

Toute augmentation de la quantité de ce travail doit obligatoirement augmenter la valeur de ce bien et toute diminution de ce même travail doit diminuer le prix²⁶⁵. La recherche par les individus de leur intérêt personnel aboutit, grâce à la concurrence et au mécanisme du prix, à l'intérêt général.

En ce sens, la valeur d'un bien, d'un droit ou d'un service est fixée en tenant compte de son potentiel engendré conçu par le travail.

Ainsi, l'on peut dire que la valeur réelle d'un droit de la propriété incorporelle est son potentiel de générer des bénéfices dans un marché spécifique où la société exerce son activité, grâce à l'exclusivité de l'usage d'un signe distinctif ou de l'exclusivité de l'emploi de la technologie. La somme capitalisée de l'expectative de bénéfices d'origine de ces droits exclusifs sera la valeur réelle du brevet ou de la marque.

Ainsi, les progrès de la production doivent être associés aux avancements des techniques et processus de travail, qui ont comme résultat le développement de certains produits, lesquels pourront servir d'instruments nécessaires aux processus de production suivant.

²⁶⁴ Nous adoptons la définition de bien économique donnée par Thierry de Montbrial et Emmanuelle Fauchart: "par 'bien économique', on entend à la fois des biens matériels, et des biens immatériels, les services. Par ailleurs, sur le plan économique, un bien se définit, par ses caractéristiques physiques, par le lieu de sa disponibilité, le moment de sa disponibilité, les circonstances de sa disponibilité". (*Op. cit.*, p. 11).

²⁶⁵ *Apud* RICARDO, David; SCHMIDT, Christian (Dir.), *Principes de l'Économie Politique et de l'Impôt – Perspectives de l'Économie*, p. 14-15.

De ce fait, le travail est considéré comme l'élément nécessaire qui donne valeur à toute marchandise. En ce sens, Adam Smith affirme que le travail est le prix premier, dans la mesure où il donne une valeur aux choses :

« Tout homme est riche ou pauvre selon le degré qu'il peut avoir de l'usufruit des choses nécessaires, des choses commodes et des plaisirs de la vie. Néanmoins, une fois implantée complètement la division du travail, ce sont très peu les nécessités que l'homme réussit à réaliser avec le produit de son propre travail. La plus grande partie d'elles devra être réalisée par le produit du travail des autres, et l'homme sera alors riche ou pauvre, comme la quantité de service étranger qui est dans des conditions d'ordonner ou d'acheter. Donc, la valeur de toute marchandise, pour la personne qui la possède, mais qui ne pense pas à l'utiliser ou la dépenser elle-même, sauf l'échanger par d'autres biens, est égale la quantité de travail que cette marchandise lui donne des conditions d'acheter ou commander. Par conséquent, le travail est la mesure réelle de la valeur d'échange de toutes les marchandises »²⁶⁶.

Adam Smith et David Ricardo croient que les quantités proportionnelles de travail nécessaires à l'obtention de chaque bien sont la seule donnée capable de déterminer la valeur relative d'un bien. Deux marchandises varient en sa valeur relative et en connaissant toutes les circonstances relatives à la production de différents biens, il sera possible de reconnaître qu'il est nécessaire la même quantité de travail et de capital pour parvenir à une production déterminée²⁶⁷.

Toutefois, la production d'une marchandise donnée pourra avoir un coût moindre et être plus lente. Ainsi, l'on peut dire que la variation de la valeur d'un bien réfléchit le coût et le temps de production, c'est-à-dire l'économie de main d'œuvre et une production facile sont les causes de variation de cette valeur²⁶⁸.

Karl Marx affirme :

« Une marchandise a une valeur, parce que c'est une cristallisation de travail social. La grandeur de sa valeur, de sa valeur relative, dépend de la plus grande ou moindre somme de cette substance sociale contenue en elle, c'est-à-dire, de la masse relative de travail nécessaire à sa production. Les valeurs relatives des marchandises sont donc déterminées par les quantités ou des sommes respectives de travail employé, réalisé, fixé en elles. Les quantités corrélatives des marchandises qui peuvent être produites dans le même temps de travail sont égales. Ou: la valeur d'une marchandise est pour la valeur d'autre marchandise comme la quantité de travail fixée dans l'un est pour la quantité de travail fixé dans l'autre »²⁶⁹.

²⁶⁶ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, p. 86.

²⁶⁷ La fonction de la production d'une entreprise montre la quantité maximale de produit qu'il est possible d'obtenir avec une quantité donnée de facteurs de production (capital et travail).

²⁶⁸ RICARDO, David; SCHMIDT, Christian (Dir.). *Op. cit.*, pp. 18-19.

²⁶⁹ MARX, Karl. *Salário, preço e lucro*. São Paulo: Centauro (trabalho original publicado em 1898), sans date, p. 39.

Cependant, si les biens varient en sa valeur relative, il est nécessaire déterminer quels sont ceux dont la valeur augmente ou diminue. Il faut donc comparer chaque bien, séparément, avec un modèle invariable qui ne connaît pas les fluctuations qui supportent les autres biens, ce que pour David Ricardo est impossible, étant donné l'inexistence d'un bien qui ne soit pas exposé aux variations qui supportent tout autre bien passible de valorisation. Ainsi, il n'existe pas un bien qui ne nécessite pas, lors de sa création, de déterminées quantités variables de travail.

D'autre part, même s'il était possible d'annuler, pour un même modèle, toutes les oscillations de valeur, il serait difficile d'obtenir un modèle parfait, une mesure invariable. Encore, il serait nécessaire de tenir compte de l'influence produite par les mouvements de salaires, la durée plus ou moins grande du capital fixe et ne pas négliger que le temps nécessaire pour emporter ce capital vers le marché peut être plus ou moins long par rapport le temps nécessaire pour emporter les biens vers le marché. David Ricardo considère que les biens ont une double fonction : biens destinées à la consommation et biens destinés à la reproduction.

David Ricardo définit le prix de marché comme le prix d'un même bien examiné aux temps t_1, t_2, t_n ²⁷⁰. Mais il se demande si cette série de prix examinés converge à un prix unique (prix d'équilibre) qui serait le «*prix naturel*»²⁷¹.

Christian Schmidt, à son tour, considère que les prix durant un long temps n'expliquent pas l'identité entre prix d'équilibre (prix unique) et le prix naturel obtenu par voie de la dynamique de la production et que le prix est indifférent à la notion de marché et de prix relatif. Les prix de marché peuvent, également, correspondre à des prix d'un même bien, examiné à un moment donné ou dans une courte période aux lieux S1, S2.

La question est de savoir si l'ensemble de ces prix, à un moment donné va converger à un prix unique, le prix d'équilibre du marché²⁷².

Selon Christian Schmidt, étant donné que chaque opérateur individuel cherche la meilleure allocation de ressources et de dépenses, la concurrence est à l'origine des divers pourcentages de bénéfices, mais ne peut pas prouver que le prix d'équilibre correspond à l'équilibre dynamique de production.

John Stuart Mill, en étudiant la formation du prix affirme :

«Il faut que l'offre et la demande, la quantité offerte et la quantité demandée, soient égalisées. S'il se produit une inégalité, elle est couverte par la concurrence, et la chose a lieu par la hausse ou la baisse de la valeur. Si la demande augmente, la valeur s'élève; si la demande diminue, elle baisse ; si

²⁷⁰ RICARDO, David; SCHMIDT, Christian (Dir.), *op. cit.*, p. XXVII.

²⁷¹ Dans son analyse de l'activité économique développée David Ricardo affirme qu'il existe deux types d'équilibre: 1) équilibres partiels de marché, en déterminant un prix unique par chaque catégorie de service; 2) équilibre général de production, définit par le prix naturel des biens de subsistance.

²⁷² RICARDO, David; SCHMIDT, Christian (Dir.), *op. cit.*, p. XXVIII.

l'offre est insuffisante, la valeur monte, et elle descend si l'offre augmente. La hausse ou la baisse ont lieu jusqu'à ce que l'offre et la demande soient exactement égales l'une à l'autre ; et la valeur à laquelle une marchandise s'élève sur le marché n'est autre que celle qui, sur ce marché, détermine une demande suffisante pour absorber toutes les quantités offertes ou attendues »²⁷³.

Toutefois, David Ricardo diverge du rôle effectif de la loi de l'offre et de la demande dans la fixation des prix²⁷⁴ :

« Ce sont les frais de production qui règlent en dernière analyse le prix des choses, et non comme on l'a souvent avancé, le rapport entre l'offre et la demande. Ce rapport, à la vérité, modifie pour quelque temps la valeur courante d'une chose, selon que la demande peut avoir augmenté ou diminué et jusqu'à ce que l'approvisionnement en devienne plus ou moins abondant ; mais cet effet n'aura qu'une durée éphémère. Diminuez les frais de fabrication des chapeaux et leur prix finira pour tomber à nouveau prix naturel, quoique la demande puisse doubler, tripler ou quadrupler ».

La détermination des prix de marché est devenue la principale préoccupation de l'économie néoclassique. Selon Alfred Marshall (1842-1924), l'analyse du fonctionnement du système de marché commençait avec l'étude du comportement des producteurs et des consommateurs. A travers cette analyse il est possible d'analyser la détermination des prix de marché.

Selon Marshall, le concept de demande, comme une liste de relations qualité-prix était fondamental pour son analyse. Selon lui, il est nécessaire une réduction du prix pour induire l'achat. La demande en soi expliquait la formation du prix.

Dès la perspective néoclassique, on croyait que les entreprises fonctionnaient selon des conditions dans lesquelles les successives augmentations des coûts totaux, influencés par la production d'unités rajoutées de leur produit, étaient croissantes. L'offre et la demande étaient les éléments nécessaires pour expliquer le prix de marché.

La théorie de l'équilibre représente le second moment de la pensée économique.

Etant donné qu'il n'existe pas la meilleure combinaison des divers facteurs de production possible à la satisfaction des nécessités humaines, à la réalisation et le maintien de cet état d'équilibre, cette théorie admet, différemment de la théorie de l'ordre naturel, l'existence de diverses alternatives à cette réalité économique, mais seulement l'une parmi ces alternatives est la plus adéquate à la loi économique.

Ainsi, la théorie de l'équilibre lance les bases de la doctrine de l'utilité marginale. Cette théorie fut développée vers 1870 et a été considérée comme la «révolution néo-classique» ou «révolution marginale».

²⁷³ *Apud* MONTBRIAL, Thierry de; FAUCHART, Emmanuelle. Op.cit., p. 4.

²⁷⁴ *Ibid.* p. 309.

La question qui concerne la théorie économique de la valeur consiste en savoir pourquoi les objets de désirs sont représentés et comment établir la valeur d'une chose afin de déterminer sa valeur réelle, car 'valoir' pour l'économiste est la capacité de pouvoir substituer cette chose dans un processus d'échange.

Le développement du marginalisme a engendré un changement de paradigme. En effet, alors qu'Adam Smith, David Ricardo et d'autres économistes classiques définissaient la valeur relative d'un bien comme la quantité de travail nécessaire pour le produire (valeur-travail), les économistes marginalistes analysent cette notion par le biais de l'utilité marginale.

Ainsi, de l'économie classique l'on passe à l'économie néoclassique, dont l'un des précurseurs de l'école néoclassique est Léon Walras.

Léon Walras a montré que l'équilibre général que s'établit dans un marché de concurrence pure est le mieux possible, il est optimal, c'est-à-dire, l'équilibre de concurrence pure et parfaite permet le plein emploi spontané de tous les facteurs de production et donc toute la population est occupée et tous les capitaux sont utilisés.

Le marginalisme met en évidence la valeur de la dernière unité détenue, dite valeur marginale.

Au fur et à mesure que le niveau de détention ou de consommation d'un bien s'élève, les suppléments de satisfaction que l'individu retire d'une augmentation d'une unité de détention ou de consommation sont de plus en plus faibles, par exemple, s'il y a beaucoup d'eau, le dernier verre se vend très bon marché. Même si les premières gouttes valent autant que la vie elle-même, les quelques dernières gouttes ne servent qu'à arroser la pelouse ou laver la voiture.

Ainsi, une marchandise de très grande valeur telle que l'eau se vend pour presque rien parce que la dernière goutte ne vaut presque rien, en fait, l'écrit l'économiste américain Paul Samuelson.

Néanmoins, il résulte que les choses nécessaires au maintien de la vie, c'est-à-dire celles qui sont utilisées journalièrement, ne sont pas valorisées tant qu'on ne les cède dans un processus d'échange.

De façon similaire, les choses dont on n'a pas besoin dans le flux vital ne sont pas valorisées tant qu'elles ne sont pas utilisées pour acquérir les choses dont on a besoin dans un processus d'échange.

Dans ce corollaire, pour qu'une chose ait la capacité de représenter une autre dans une relation d'échange, il faut qu'elle ait une valeur en elle, vu qu'on veut obtenir avec l'échange quelque chose dont on a besoin. Ainsi, la valeur seulement se laisse présenter à l'intérieur d'une relation d'échange.

En partant de ce raisonnement, les adeptes de la théorie de l'échange utilitaire affirment que cette valeur s'établissait dans l'utilité l'objet qui

est échangé, c'est-à-dire, dans l'usage que l'on peut faire de l'objet. La valeur serait dans l'acte lui-même d'échange, dans l'échange elle-même entre la chose qui a été donnée et celle qui a été reçue, donc l'échange établit la valeur des choses échangées, le prix par lequel elles sont cédées.

De ce fait, tout ce qui satisfait un besoin a une valeur et toute transformation, modification ou transposition qui satisfait les plus nombreux et illimités besoins constitue une augmentation de la valeur²⁷⁵.

À l'intérieur de la relation d'échange il existe deux types de valeur: la valeur estimative et la valeur appréciative. La valeur estimative est définie par le jeu d'un besoin et d'un objet. Il s'agit d'un intérêt observé à partir du prisme d'un individu isolé.

La valeur appréciative rompt l'isolement, car il y a deux individus observés et quatre intérêts comparés (chacun estime ce qu'il a et ce qu'il n'a pas). D'abord, chacun des contractants compare, primaire et isolément, ses deux intérêts particuliers.

Au moment suivant, ces contractants, conscients du résultat de la première comparaison qu'ils ont réalisé isolément, comparent ces deux résultats ensemble afin de former une valeur estimative moyenne, une valeur d'échange égale. Mais cela ne signifie pas qu'il est échangé une utilité par autre dans les mêmes quantités, car ce qui est échangé sont des inégalités et non des égalités. Ceci est tout à fait vrai car des deux côtés il est réalisé un échange afin de rajouter plus de valeurs.

Supposons un homme qui a faim ou qui a besoin de s'habiller et qui possède un diamant, ce diamant apparemment n'a pas de valeur. Toutefois, si dans le monde il y a une femme qui désire se rendre jolie et un commerce qui lui rend effective la possibilité d'avoir de diamant, l'échange se transformera en richesse indirecte à son propriétaire, qui n'en a pas besoin, dans la mesure où, pour lui, la valeur du diamant n'est qu'une valeur d'échange.

En tout état de cause, la valeur a deux significations: tantôt la valeur désigne une utilité d'un objet donné (valeur d'usage); tantôt elle désigne le pouvoir d'achat que ce même objet possède, en rapport à d'autres marchandises (valeur d'échange). Les biens qui ont la plus haute valeur d'usage généralement ont peu ou aucune valeur d'échange; vice versa, les biens qui ont la plus haute valeur d'échange généralement ont peu ou aucune valeur d'usage.

L'on voit que la valeur est une relation d'échange, car la proportion entre la possession d'un bien et la possession d'autre bien signifie toujours valeur d'échange. Tout bien peut avoir une valeur, étant donné qu'ils peuvent être échangés par d'autres biens.

²⁷⁵ GALIANI, Francesco. *Da moeda (1751)*. Tradução por Marzia Terenzi Vicentini. São Paulo. Musa Editora; Curitiba: Segesta, 2000, p. 73.

Arendt affirme que «*cette valeur consiste uniquement dans la sphère publique où les choses apparaissent comme des marchandises; ce qui attribue cette valeur a un objet ce n'est pas la valeur d'échange ou le travail, ce n'est pas le capital ni le profit matériel, mais seulement et exclusivement la sphère publique, où l'objet apparaît afin d'être estimé, exigé ...*»²⁷⁶.

De ce fait, il n'est pas possible de créer de valeurs dans l'isolement, étant donné que dans l'isolement personne se préoccupe avec les biens.

Selon la doctrine de l'utilité marginale, la valeur est l'importance attribuée par l'homme à certains biens. La satisfaction des nécessités est en rapport direct avec la capacité dont dispose ces biens, la valeur économique d'un bien est déterminée en fonction de sa limitation, c'est-à-dire, de sa rareté ou de pénurie.

Dans ce corollaire, le marché atteint son équilibre quand il y a un changement de recherche d'une marchandise. Une situation d'excès de la demande aboutirait à une augmentation de prix et une situation d'excès de l'offre aboutirait à une chute de prix. Ces variations de prix rétabliraient automatiquement l'équilibre, soit par une modification des quantités d'échange voulues par les personnes concernées, soit par une nouvelle allocation de ressources, au fur et à mesure que les entreprises les transféraient rapidement de l'unité où il y a un excès d'offre vers l'unité où il y a un excès de recherche.

Toutefois, la théorie d'équilibre n'explique pas les problèmes suscités dans la réalité économique, par exemple, comment les entreprises interagissent-elles face à l'irruption de nouvelles technologies ou à l'arrivée de nouveaux concurrents?

L'insuffisance de la théorie d'équilibre dans les explications des phénomènes économiques a permis l'apparition, en 1944, de la théorie des jeux de J. von Neumann et Morgenstern.

La théorie des jeux constitue une approche mathématique de problèmes de stratégie, tels qu'on trouve en recherche opérationnelle et en économie. Cette théorie étudie les situations où les choix de deux entreprises ont des conséquences tant pour l'une comme pour l'autre entreprise.

Le jeu peut être à somme nulle (ce qui est gagné par l'un est perdu par l'autre, et réciproquement) ou à somme non-nulle.

La théorie des jeux se propose d'étudier des situations (appelées «jeux») où des individus (les «joueurs») prennent des décisions, chacun étant conscient que le résultat de son propre choix (ses «gains») dépend du choix des autres. Ainsi, l'on dit parfois que la théorie des jeux est une «théorie de la décision en interaction».

²⁷⁶ ARENDT, H. *A condição humana*. (R. Raposo, trad.: C. Lafer Posfácio), 6.ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 177.

Les décisions ayant pour but un gain maximum relèvent d'un comportement rationnel et peuvent se prêter au traitement mathématique avec une approche probabiliste.

La théorie des jeux est un outil d'analyse des comportements humains et permet de décrire et d'analyser de nombreuses relations économiques et sociales sous la forme de jeux stratégiques. Cette théorie permet de prédire les équilibres d'un jeu, c'est-à-dire les états dans lesquels aucun joueur ne souhaite modifier son comportement compte tenu du comportement des autres joueurs.

Un jeu stratégique est un ensemble de règles qui encadre ou contraint le comportement des joueurs et qui détermine les gains des joueurs sur la base des actions entreprises. Ainsi, par exemple, les bénéfices d'une entreprise automobile comme Renault ne dépendent pas de ses seuls choix en matière de prix, mais aussi des prix annoncés par ses concurrents comme Peugeot, Fiat, Ford etc.

Dans certains jeux, les joueurs au moment de prendre une décision sont au courant de tout ce qui s'est passé auparavant. Dans ce cas, chaque action est visible des autres joueurs. C'est un jeu à information parfaite, car un joueur, au moment de jouer, connaît tous les choix passés des autres joueurs.

Dans d'autres jeux, il faut supposer que lorsqu'un joueur atteint un point de décision, il ne connaît pas tous les choix des autres joueurs qui l'ont précédé. C'est un jeu à information imparfaite. Pour représenter l'information d'un joueur il faut introduire la notion d'ensembles d'information d'une entreprise.

L'analyse d'un jeu permet de prédire l'équilibre qui émergera si les joueurs sont rationnels. Ainsi, par exemple, c'est en équilibre un état ou une situation dans lequel aucun joueur ne souhaite modifier son comportement compte tenu du comportement des autres joueurs. L'équilibre est alors une combinaison de stratégies telles qu'aucun des joueurs n'est pas incité à changer sa stratégie compte tenu des stratégies des autres joueurs. Une fois que l'équilibre est atteint dans un jeu, il n'y a aucune raison de le quitter.

La théorie des jeux a comme présupposé d'admissibilité de la connaissance économique de la conscience d'ignorance et de faillibilité des hommes devant les situations de pénurie. Cette théorie utilise le modèle des jeux de stratégie. Dans ces jeux, la victoire d'une entreprise dépend de leurs mouvements, des mouvements d'autres entreprises et d'une composante causale²⁷⁷.

La théorie des jeux part de la prémisse qu'une entreprise, dans ses rapports avec d'autres entreprises, contrôle seulement une partie des variables économiques. De ce fait, la connaissance du reste des autres variables est retenue par les autres agents économiques.

²⁷⁷ ABBAGNANO, N. *Dicionário de filosofia*. (Trad.coord e ver. Por A. Bosi, com colaboração de M. Cunio et al.), 2 ed. São Paulo: Mestre Jou, 1982, o. 287.

Ainsi les sujets économiques ne sont pas détenteurs de toutes les variables du processus économique. Considérant qu'il existe plusieurs stratégies à la disposition des participants du jeu économique, la théorie des jeux vise à la détermination d'une technique de comportement rationnel qui sera déterminante dans des situations de pénurie, au choix de la meilleure stratégie à être adoptée²⁷⁸, en maximisant, par conséquent, l'utilité devant un conflit d'intérêts²⁷⁹.

De ce fait, si une entreprise attend à ce que l'autre entreprise fixe un prix bas, sa meilleure stratégie est de fixer aussi un prix bas. C'est la seule combinaison de stratégies qui conduit à un équilibre, malgré le fait que les deux entreprises auraient plutôt un intérêt commun à fixer des prix élevés. Néanmoins, la combinaison des stratégies de prix élevés incite chacune des entreprises à tricher ou à abandonner.

Lorsque la stratégie d'un joueur est meilleure stratégie face à toutes les autres stratégies possibles de ses rivaux, l'on dit que la stratégie est une stratégie dominante: la stratégie domine toutes les autres stratégies des joueurs. C'est le cas de l'exemple précédant. L'équilibre de ce jeu est alors appelé équilibre en stratégie dominante. Un joueur rationnel ne doit jamais utiliser une stratégie dominée, c'est-à-dire, une stratégie qui est dominée en termes de gains par au moins une autre de ses stratégies face à toutes les stratégies possibles de ses rivaux.

Voici en quelques lignes les bases de la théorie classique de la concurrence pure et parfaite à justifier la fixation du prix sur le marché.

Toutefois, la théorie classique de concurrence pure et parfaite a des imperfections et ces imperfections ont été analysées par la nouvelle théorie du commerce international et de la politique industrielle.

En effet, la concurrence parfaite se caractérise par le caractère homogène du bien vendu, par des informations parfaites à tous les agents économiques²⁸⁰, par la parfaite rationalité des décisions de l'offre et de la demande, par la libre entrée au marché, par le grand nombre d'entreprises et de consommateurs. Lorsqu'on invoque la concurrence comme garant des conditions fonctionnelles de l'exercice de l'autonomie privée, en réalité on intègre ces prémisses dans les données structurelles et dans les processus régulateurs du marché.

²⁷⁸ SAMUELSON, P.A. e NORDHAUS, W.E. *Economia*, (E.N. Fontáinha & J.P. Gomes, trad. E ver.), 10 ed.. Lisboa, 1999, p. 198.

²⁷⁹ BOBBIO, Noberto., MATTEUCCI, N. e PASQUINO, G. *Dicionário de Política*, (C.C Varriale et al. Trad.: J. Ferreira, coord. Da trad.: J. Ferreira & L.G.P. Cascais, ver. Geral), v. 2.. Brasília: Linha Gráfica: Editora UnB, 1991, p. 1.238.

²⁸⁰ Les producteurs de biens et services: l'entreprise qui contracte du travail et achète des facteurs de production afin de vendre des biens et des services; les administrateurs publics qui sont les Etat, les départements, les territoires, le système de sécurité sociale etc.; les syndicats; les partis politiques; les organisations humanitaires etc.(MONTBRIAL, Thierry de; FAUCHART, Emmanuelle, *op. cit.*, p. 45-47).

En tout état de cause, la fixation du prix, centré à l'entreprise seule en raison de son pouvoir subjectif, se transforme en objectif d'organisation et d'intégration sociale.

Dans le cas de concurrence parfaite, le marché détermine le prix et l'entreprise se limite à déterminer le volume de production par rapport au coût de production²⁸¹.

Selon la théorie classique, le terme essentiel du juste prix est le coût de revente dont la marge de bénéfices utilisée est considérée normale. Cette marge de bénéfice permet sa quantification par les recherches d'utilisation optimales des facteurs de production²⁸². Lorsque la production augmente à un coût inférieur à celui de l'addition des facteurs de production, lorsqu'on produit à un coût mineur à celui de l'addition des facteurs de production, l'on obtient le coût de revente c'est-à-dire, le prix juste. L'information est parfaite et l'accès à la technologie est libre.

Dans le marché de concurrence parfaite, les facteurs de production sont homogènes, parfaitement mobiles à l'intérieur des frontières et parfaitement immobiles au niveau international. L'Etat n'intervient pas, sauf aux frontières et exclusivement sous la forme de droits de douane. L'analyse est étatique: les quantités de facteurs de production, par exemple, la technologie, sont données.

Dans les marchés de concurrence parfaite, les entreprises qui cherchent les plus hauts bénéfices doivent faire appel à la technologie, c'est-à-dire, incorporer les dernières nouveautés en matière de techniques productives. Elles peuvent chercher à modifier le cadre concurrentiel en introduisant des discontinuités dans le processus concurrentiel.

Ainsi, si une entreprise invente un nouveau procédé de fabrication qui permet la réduction des coûts de production, elle déplace ses courbes de coût marginal et de coût moyen. Si elle continue à vendre au prix antérieur la même quantité, elle réalise une marge en vendant à un prix supérieur au coût marginal et obtient, de ce fait, un bénéfice marginal positif.

Si cette innovation de procédé est appropriée par les autres concurrents, tous vont l'adopter et la courbe d'offre du marché ira également se déplacer. Si les concurrents tardent à adopter le nouveau procédé de production, des nouvelles entreprises pourront être attirées par la rente de situation de l'entreprise innovatrice et entrer dans le marché. Mais, généralement, la rente de l'entreprise innovatrice dure tant que les autres entreprises n'ont pas adopté l'innovation de production.

²⁸¹ Sur le marché en concurrence parfaite il est exigé que toutes les entreprises d'un marché donné possèdent la même technologie, mais le bénéfice produit par chaque entreprise sera différent, car à court terme les installations fixes des différentes entreprises seront différentes, de manière que les coûts et les bénéfices seront aussi différents. A court terme les entreprises les plus efficaces auront des bénéfices majeurs. Ainsi, sur le marché en concurrence parfaite il y a une tendance à minimiser les coûts et à équiperait les bénéfices.

²⁸² HAMONIC-GAUX, Anne-Gaël. *Le Régime Fiscal des Prix de Transfert Pratiques entre les Sociétés Françaises et Américaines (Le cas des droits de propriété incorporel)*, p. 30.

La concurrence parfaite cherche les plus hauts bénéfices par le moyen de la majeure efficace, de la meilleure manière de profiter des facteurs de production et de la modernisation technologique. L'entreprise en concurrence parfaite ne peut pas influencer le prix de marché. Elle considère le prix de vente de son produit et le prix d'achat de ses facteurs de production comme des données de marché. Alors, l'entreprise essayera de déterminer la quantité de produit qui l'offrira un bénéfice maximum²⁸³.

L'on sait que dans l'actuelle économie internationale la concurrence est aussi imparfaite²⁸⁴ et dans un marché en concurrence imparfaite le commerce est monopolistique²⁸⁵, c'est-à-dire, les produits ne sont pas homogènes, mais très différents, ce qui donne aux producteurs un certain pouvoir de monopole. Le monopolistique fixe le prix²⁸⁶ en fonction de la demande, qui est celle de marché et de ses coûts.

Il en résulte, de façon endogène, que la production se différencie, à défaut la fonction de production à coûts fixes impliquerait pour chaque bien un monopole naturel²⁸⁷; les nécessités de la survie des entreprises les incitent donc, pour rester sur le marché, à pousser la différenciation de l'offre autant qu'elles le peuvent, c'est-à-dire autant que la demande peut le supporter (pour que l'on différencie, il faut bien sûr qu'une demande de produits différenciés puisse se manifester).

La fonction de production à coûts fixes implique un risque élevé pour l'entreprise, puisque la totalité du coût de production est dépensée avant que la première unité du bien ne soit vendue.

²⁸³ Le principal objectif de l'entreprise en activité consiste à la recherche maximale des bénéfices. La concurrence est la première explication de cet objectif recherché par les entreprises, car la concurrence oblige les entreprises à avoir un coût minimal, c'est que veut dire en d'autres termes que l'entreprise agit comme si elle était en train de maximiser le bénéfice. Le bénéfice d'une entreprise est la différence entre les recettes et les coûts pendant une certaine période. Les recettes sont les quantités en monnaie que l'entreprise a en raison de la vente de ses biens ou des ses services pendant une période donnée. Le coût total est le coût supporté par l'entreprise pour avoir un niveau déterminé de production. La fonction de production est considérée par le facteur travail.

²⁸⁴ L'économie internationale est intéressée par le libre commerce, notamment par le libre commerce mondial et par l'intégration économique.

²⁸⁵ Marché contrôlé par un seul producteur. Sur le marché monopoliste il existe un seul offrant qui a entière capacité de déterminer le prix. L'homme d'affaire monopoliste a la capacité de décider sur la valeur du bien produit. Cela arrive car la demande monopoliste coïncide avec la demande du marché. La demande du marché montre les désirs d'achat des consommateurs et les différents niveaux de prix. Le monopoliste ne décide de produire un certain volume s'il réussit à avoir un déterminé prix, une fois que pour pouvoir augmenter le volume de vente il devra diminuer le prix. Il existe plusieurs causes qui expliquent l'apparition du monopole, la concession d'une patente est l'une de ces causes.

²⁸⁶ Le prix de vente sera plus grand que le prix de vente en concurrence parfaite et le niveau de production inférieur. O preço de venda será maior que o preço de venda em concorrência perfeita, e o nível de produção inferior.

²⁸⁷ Une entreprise est en situation de monopole naturel lorsque les coûts de production de l'activité sont constitués de coûts fixes initiaux très élevés et de coûts marginaux très faibles. Dans ce cas, il est souhaitable qu'une seule entreprise produise toute la quantité offerte car le coût moyen décroît avec la quantité cumulée produite. Ainsi, plus la quantité produite est grande, plus les coûts fixes sont répartis sur une plus grande masse de produits. Cette situation de monopole naturel est caractéristique des activités qui requièrent des grands équipements, comme la production et la distribution d'électricité et de gaz.

Les entreprises construisent ainsi sur chaque variété de bien leur petit monopole particulier, aux frontières duquel elles se trouvent en concurrence avec les fournisseurs de variétés voisines.

Le régime de concurrence monopolistique est endogène au modèle de concurrence: à l'équilibre, le nombre de variétés produites est déterminé, ainsi que la quantité vendue et le prix de chaque variété.

Or, les hypothèses de la théorie économique classique reflètent sa double caractéristique de théorie étatique et concurrentielle. Les agents économiques sont nombreux et sans influence sur le marché. Le prix est fixé en fonction du marché et des coûts. Le marché détermine le prix comme une donnée fixe qui est acceptée par chaque entreprise sans qu'elle puisse exercer une quelconque influence. Ce prix est le prix d'équilibre donné par la quantité d'offre et de demande: l'offre de chaque entreprise est conditionnée par les coûts de production, c'est-à-dire, le prix dépend des coûts de production.

Toutefois, le marché est rarement pur et l'Etat est rarement parfait. La réalité montre des marchés imparfaits et des Etats capables de commettre des erreurs. Les individus et les entreprises ne sont non plus systématiquement passifs, en espérant du marché ou de l'Etat des solutions efficaces en ce qui concerne la question de l'allocation de ressources, de la gestion des biens collectifs ou de l'égalité et du risque de l'abus de pouvoir des entreprises dominantes.

L'immobilité des facteurs de production est aujourd'hui fortement dépassée, étant donné la nouvelle réalité économique: des capitaux et des technologies sont extrêmement mobiles d'un pays à l'autre. Dans la théorie orthodoxe, les acteurs, en particulier les entreprises, sont de petite taille, subordonnées au prix de marché et elles n'ont aucune marge de manipulation de leur politique de prix²⁸⁸.

En tout état de cause, la théorie de la concurrence parfaite nie l'effective concurrence, elle est en contradiction avec la nouvelle réalité de nombreux marchés mondiaux dans lesquels les entreprises peuvent assumer un rôle actif dans la détermination des prix. En ce sens, leurs stratégies sont déterminantes²⁸⁹.

Le prix de transfert doit être basé sur les conditions du marché ouvert, c'est-à-dire, il ne peut être établi que sur la base sur des informations disponibles à l'entreprise au moment même de la réalisation de la transaction et parfois ces informations ne sont pas accessibles.

²⁸⁸ FAUGÈRE, Jean-Pierre. Op.cit.,p. 89.

²⁸⁹ Si les entreprises souhaitent agrandir sa part sur le marché, lorsqu'un bien vendu est homogène et lorsque la concurrence est parfaite elles n'auront comme choix que la réduction individualisée de son coût de production. Toutefois, dans la majorité des cas, la concurrence est imparfaite car les entreprises cherchent à modifier l'environnement concurrentiel en recherchant le bénéfice, les entreprises sont alors à l'origine de la concurrence imparfaite. L'objectif d'une entreprise monopoliste est la conservation d'un bénéfice supérieur à celui de concurrence parfaite.

Dans la sphère publique où les choses apparaissent comme des marchandises, l'État doit agir pour assurer la possibilité de se réaliser l'appréciation et l'estime des marchandises.

B. LE JUSTE PRIX EN TANT QU'UN CONCEPT JURIDIQUE

Le prix est l'expression monétaire de la valeur d'échange des biens.²⁹⁰

En effet, la notion de prix n'a aucune existence juridique positive. Le prix est fixé, en principe, librement entre le vendeur et l'acheteur²⁹¹ Mais sa définition s'avère toutefois difficile.

Juste prix ou prix de marché est un concept indéterminé²⁹², bien que déterminable, et donc pour chaque cas seulement il n'est permis qu'une solution juste.

En fait, le pouvoir d'autodétermination où est basée la faculté de libre conformation des intérêts des parties est garanti par un marché opérant selon les règles de la concurrence qui neutralise le déséquilibre de positions des contractants, lorsqu'il influence et conditionne les termes de l'affaire²⁹³.

Raisonnablement, l'objectif lors de la signature d'un contrat des ajustements des intérêts en cause dans la relation juridique sont faits en fonction de la valorisation de ces intérêts faite par les parties contractantes.

Toutefois, cette liberté des contractantes de signer un contrat en fonction de leurs préférences subjectives ne les dispense pas d'agir en respect aux règles juridiques, ce n'est pas laissé aux contractants la libre possibilité de

²⁹⁰ «Le prix, en lui même, n'est autrement que l'expression monétaire de la valeur ».MARX, Karl. *Salário. Preço e lucro*. Op.cit. p. 42.

²⁹¹ «L'option par la liberté contractuelle ne signifie pas (...) une démission de l'ordre juridique en ce qui concerne les règles qui ont de conformer la relation en les laissant dans le complète libre arbitre des intervenants. Ceci signifie seulement qu'à ceux-ci est laissée la possibilité de participer ensemble dans le modelage de leurs intérêts, à l'intérieur du tableau de valeurs qui informe le système juridique économique. Fonctionnellement nécessaire à un ordre économique de direction décentralisée, fortement suggérée à cause d'utilité et d'occasion, cette faculté est condition nécessaire à la réalisation, dans la sphère contractuelle de l'autodétermination de la personne, d'une valeur de base et qui structure notre droit qui radicalement le compromet ». (Cf. RIBEIRO, Joaquim ee Sousa. *Le problème du contrat – Les clauses contractuelles générales et le principe de la liberté contractuelle*. Coimbra : Livraria Almedina, 1999, pp. 220-222)

²⁹² Les problèmes qui entraînent l'utilisation de concepts juridiques indéterminés ne sont ni propres ni exclusifs du droit fiscal, ils sont posés dans toutes les branches juridiques, soit par des raisons de mauvaise technique législative, soit par l'impossibilité d'apporter des précisions. Dans cette hypothèse, bien que l'administration fiscale ne soit pas habilitée à opérer avec son pouvoir discrétionnaire face aux concepts juridiques indéterminés, les concepts juridiques indéterminés peuvent être modifiés au moment de son application au cas concret. Cependant, l'action administrative qui qualifiera la portée de la norme pourra être l'objet d'une révision par le Judiciaire afin empêcher des conduites arbitraires.

²⁹³ Joaquim de Sousa Ribeiro démontre que les situations de monopole qui permettent à un ou à plusieurs entreprises de dicter à leurs conditions d'approvisionnement de biens ou services justifient les limitations à la liberté contractuelle. (RIBEIRO, Joaquim ee Sousa. *Le problème du contrat – Les clauses contractuelles générales et le principe de la liberté contractuelle*. Coimbra : Livraria Almedina, 1999, pp. 178-179)

participer au modelage de leurs intérêts dans le tableau de valeurs qui informent l'ordre juridique économique.

L'OCDE considère que le concept de 'valeur normale' doit être entendu comme le prix qui serait pratiqué entre des parties non associées engagées dans des transactions égales ou analogues, dans un marché ouvert.

Dans la conception la plus commune de valeur normale, l'on tient compte du prix de pleine concurrence, c'est-à-dire du prix déterminé par la confrontation des prix pratiqués dans le respectif marché ouvert, du bien ou du service prêté, toujours comparé à des biens ou prestations de services de même nature, de même espèce ou similaires en présentant un même stage de commercialisation dans un même temps et un même marché.

Le juste prix peut être analysé soit dans un contexte d'ordre de valeurs (1), soit dans le contexte des politiques économiques (2) ou de conservation de l'ordre public²⁹⁴.

1. LE JUSTE PRIX DANS LE CONTEXTE D'ORDRE DE VALEURS

Dans le contexte de l'ordre de valeurs, le prix est défini comme 'la contre-prestation équitable d'un bien ou d'une prestation correspondante à sa valeur normale raisonnable'.²⁹⁵

Dans le contexte d'ordre de valeurs le juste prix correspond à la valeur normale raisonnable d'une contre-prestation d'un bien ou d'une prestation.

Le principe de la conformité au raisonnable est apparu aux Etats-Unis de l'Amérique pendant la transition du '*procedural due of process of law*' para o '*substantive due process of law*', dans la mesure où se quittait le rigide accomplissement du *due process of law*' afin de contrôler les éventuelles actes arbitraires du Pouvoir Législatif²⁹⁶.

Au Brésil, ce principe n'est pas explicite, mais implicite dans le texte constitutionnel. Il s'agit d'un paramètre de valorisation des actes du Pouvoir Public afin de vérifier si ceux-ci sont bien justes et légitimes. En sa face processuelle, en tant que principe du dû procès légal, le principe est positif dans le texte de l'article 5^{ème}, alinéa LIV (*due process of law*), en assurant les droits et les garanties de l'individu

Les idées du raisonnable et de son opposé, du non raisonnable, sont le résultat des réactions du milieu social et notamment de l'évolution de ce milieu. Si d'une part, les notions de «raison» et de «rationalité» sont liées aux idées de ce qui est vraie, de cohérence et d'efficace, les notions de raisonnable

²⁹⁴ HAMONIC-GAUX, Anne-Gaël. *Le régime fiscal des prix de transfert pratiques entre les sociétés françaises et américaines (le cas des droits de propriété incorporelle)*. 1999. Tese (Doctorat Fiscal) – Université Paris Panthéon-Assas (Paris II), Paris, p. 2.

²⁹⁵ CORNU, Gerard (Dir.), *Dictionnaire de Vocabulaire Juridiques*. Paris : PUF, 1987.

²⁹⁶ QUEIROZ, Raphael Augusto Sophiati de. *Os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade das Normas*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000, p. 31.

et le non raisonnable sont liés à une marge d'appréciation admise et qu'au-delà de cette marge des limites autorisées sont socialement acceptables.

L'idée du raisonnable a toujours exercé un rôle important pour l'exercice du droit et la jurisprudence des tribunaux brésiliens reconnaît fréquemment le principe de la conformité au raisonnable²⁹⁷ pour l'interprétation d'un texte de loi et ainsi spécifier mieux le fonctionnement des instituts juridiques.

En tout état de cause, ce qui peut-être raisonnable pour une personne peut ne l'est pas être pour une autre personne. Toutefois, ce fait n'empêche pas, dans le cas concret, de vérifier si les moyens utilisés afin d'atteindre la finalité de l'acte ont été adéquats à la réalisation des valeurs de justice.

L'exploitation d'un brevet ou d'une marque, par exemple, est faite par sa valeur de coût. Une marque, un brevet et d'autres droits de la propriété incorporelle font partie de l'actif immobilisé d'une entreprise car ils sont destinés au maintien des activités de l'entreprise et donc il s'agit d'une source régulière de bénéfices. Ces droits seront correctement inscrits dans l'actif immobilisé des entreprises par leur valeur réelle ou de marché lorsqu'ils sont acquis par un tiers.

La valeur réelle d'un droit de la propriété incorporelle est son potentiel de générer régulièrement des bénéfices dans un marché spécifique où l'entreprise exerce son activité grâce à l'exclusivité de l'usage d'un signe distinctif ou à l'exclusivité de l'emploi d'une technologie.

La somme capitalisée de l'expectative des bénéfices durables qui a résulté de ces droits exclusifs sera la valeur réelle du brevet ou de la marque.

La décision raisonnable fixera une valeur du droit de la propriété incorporelle en tenant compte du concert entre ce qui est posé par la norme juridique et ce qui la norme fait dans son application. C'est le bon sens appliqué au droit.

En tout état de cause, le prix de vente intragroupe est fondamentalement subjectif, car il dépend de la libre analyse de personnes de droit privé qui agissent sur le marché libre. En revanche, toutes les mesures qui réglementent la fixation du prix révèlent des critères objectifs. La liberté d'agir du sujet dans le contexte économique ou le simple respect des parties ne suffit donc plus à assurer la libre détermination des prix.

Toutefois, il faut que le prix soit raisonnablement fixé selon les règles de pleine concurrence.

Le principe de la conformité au raisonnable est directement lié au pouvoir discrétionnaire. Or, lorsque la norme juridique permet à l'administrateur

²⁹⁷ STF, Ag n° 141 916-SP, j. 22.02.94, DJU de 22.03.94 ; STM, Mandado de Injunção n. 361-I-RJ, Relator Ministro Néri da Silveira, DJU de 17.06.1994.

une liberté²⁹⁸ de choix, dans la situation de fait, d'une mesure à être adoptée parmi plusieurs d'autres également légitimes, cela ne signifie pas une liberté pour agir selon son sentiment personnel. Cette liberté est directement liée au devoir en tenant compte de l'intérêt public. De ce fait, il ne s'agit pas de la générosité de la loi envers l'administrateur, mais d'une nécessité qui résulte de l'impossibilité de prévoir toutes les hypothèses pour mieux satisfaire les aspirations collectives.

La mécanique propre des prix de transfert repose sur l'opposition implicite entre le marché libre et le marché captatif²⁹⁹. Dans le marché libre, où interviennent des entreprises indépendantes, le prix d'une transaction est le résultat de la négociation entre deux personnes morales indépendantes. Cette transaction crée la relation juridique de droit matériel entre ces personnes. Ce prix est un prix de pleine concurrence opposable 'a l'administration fiscale et servira de référence aux prix de transfert³⁰⁰.

Toutefois, le principe de pleine concurrence doit être appliqué avec un certain discernement, car les entreprises peuvent pratiquer prix attractifs, par exemple, dans une période de pénétration de marché ou lorsqu'il s'agit d'une invention.

En outre, son application peut aussi s'avérer difficile, notamment lorsque l'information nécessaire pour la fixation des prix de transfert n'existe pas dans un Etat donné, ou lorsque aucune comparaison existe, c'est le cas, par exemple, d'un produit fabriqué dans un Etat où il n'existe aucun concurrent, ou alors un prestataire de services qui preste des services privés et uniques, par exemple, le traitement informatisé de réserve de moyens de transport, des services par satellite etc.³⁰¹

Le principe de la conformité au raisonnable appliqué au cas concret a toujours exercé un rôle important pour l'exercice du droit.

Chaim Perelam affirme :

Toute fois qu'un droit ou un pouvoir, même discrétionnaire, est accordé pour une autorité ou pour une personne de droit privé, ce droit ou ce pouvoir sera censuré s'il est exercé de forme déraisonnable. Cette utilisation inadmissible du droit sera qualifiée techniquement de formes variées, comme abus de droit, comme excès de pouvoir ou détour de pouvoir, comme iniquité ou mauvaise foi, comme application ridicule ou inadéquate de dispositions légales, comme contraire aux principes généraux du droit commun à tous les peuples civilisés.

²⁹⁸ Le mot liberté a reçu dans l'histoire plusieurs significations. Certains auteurs consicèrent le mot liberté comme la faculté d'élire celui à qui l'on doit obéir. D'autres, encore, comme le droit d'être armés et de pouvoir exercer la violence. Mais la liberté est normalement situé dans les républiques et exclue des monarchies. Dans une société où existent des lois, pour le particulier la liberté ne peut consister qu'un droit de faire tout ce que la loi permet. « *La liberté est le droit de faire tout ce que les lois permettent ; et si un citoyen pouvait faire ce qu'elles interdisent il n'aurait pas de liberté, parce que les autres l'auraient aussi ce pouvoir* ». Apud. MONTESQUIEU. *O espírito das leis* (trad. MURACHCO, Cristina). São Paulo: Martins Fontes, 2000, pp.165-166.

²⁹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento tributário através de acordos de bitributação : Treaty Shopping*. Op. cit., p. 19.

³⁰⁰ RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco. Op.cit., p. 29.

³⁰¹ DOUVIER, Jean Pierre. Op.cit., p. 215.

(...) le raisonnable n'envoie pas à une solution seule, mais il implique une pluralité de solutions possibles; néanmoins il y a une limite pour cette tolérance, le non raisonnable est inacceptable.

(...) l'inacceptable, le non raisonnable constitue une limite pour tout formalisme en matière de droit. C'est pour cette raison que la théorie pure du droit de H. Kelsen ne donne pas l'explication suffisante au fonctionnement efficace du droit, dans la mesure où elle s'engage à séparer le droit du moyen où il fonctionne et des relations sociales de ce milieu. En effet, l'idée du non raisonnable, vague, ne peut pas être précisée indépendamment du milieu et de ce que ceci ³⁰² considère acceptable ».

Ainsi, chaque fois que le droit est exercé de forme raisonnable il sera accepté car le raisonnable et le non raisonnable sont liés à une marge d'appréciation admissible et au-delà des limites d'appréciation permis il sera socialement inacceptable³⁰³. Le droit manifesté de forme non raisonnable n'est pas de droit.

Et continue Perelman:

« Tout droit, tout pouvoir légalement protégé est accordée en vue de certaine finalité: le détenteur de ce droit a un pouvoir d'appréciation en ce qui concerne la manière comme il l'exerce. Mais aucun droit ne peut être exercé de forme déraisonnable, car ce qui n'est pas raisonnable n'est pas de droit. La limite ainsi tracée me semble spécifier mieux le fonctionnement des instituts juridiques que l'idée de justice ou d'équité liée à certaine égalité ou la certaine proportionnalité, car (...) le non raisonnable peut résulter du ridicule ou de l'inadéquat, et non seulement de l'inique ou de la non équité »³⁰⁴.

En tout état de cause, lorsque devant une situation hors commun la loi semble être inappliquée, il faut supprimer la lacune présumée en utilisant le recours à l'équité, en se plaçant à la place du législateur raisonnable.

Or, s'il existe une équivalence objective entre le bien et le prix, ou entre la prestation et le prix, en fonction de cette équivalence objective le prix pourra être considéré, ou non, comme équivalent à une juste contre prestation.

Dans la dimension individuelle perçue par les parties contractantes, d'une part, et dans la dimension collective de valeurs, d'autre part, la valeur d'un bien ou d'une prestation aura comme fondement son utilité, du point de vue de l'acheteur, ou de son coût de production supportée du point de vu du vendeur³⁰⁵. Le juste prix aura comme référence le coût de revente si la marge brute de bénéfice utilisée est estimée normale. La marge de bénéfice peut être quantifiée par le biais de la recherche de l'utilisation optimale des facteurs de production.

Etant donné que le juste prix traduit la valeur accordée par les parties dont le montant varie en fonction des individus, du temps et du lieu du marché, il sera alors perçue de manière subjective.

³⁰² PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, pp. 429, 432 e 436.

³⁰³ Ibid., p. 436.

³⁰⁴ Op.cit., p. 436.

³⁰⁵ HAMONIC-GAUX, Anne-Gaël. Op.cit. p. 25.

2. LE JUSTE PRIX DANS LE CONTEXTE DES POLITIQUES ÉCONOMIQUES

Lorsque le contenu de la valeur est indépendant de l'estimation faite par les parties, lorsque la valeur est mesurée en tenant compte les caractéristiques du bien et sa référence au marché, le prix sera, au contraire et dans une définition plus objective³⁰⁶, la valeur du travail développé par le vendeur. Cette définition objective pourra être influencée par l'application de normes d'intervention de l'Etat en fonction des objectifs économiques ou sociaux, mais le juste prix est né du dialogue qui émerge de la réciprocité présente dans la relation d'échange.

Par conséquent, le juste prix, qui est né d'une relation inter subjective, a dans la réciprocité son fondement moral, vu que la morale rend possible la juste composition des conflits.

La justice qui émerge de la réciprocité a sa réflexion sur le prix juste, inséré dans la logique du raisonnable et basé sur le plan du contradictoire et de l'argumentation.

Ainsi, basé sur la prémisse qui perçoit le prix par lien entre prix et justice il est possible d'identifier la réciprocité comme un critère d'application de la valeur justice au prix.

Dans l'échange il y a une intercession du juste avec l'utile, où plusieurs entreprises concurrentes sont placées en tenant compte de la condition de réciprocité pour la satisfaction de leurs nécessités. Ainsi, dans une situation de parité il existe une double évaluation fondée sur la nécessité de réciprocité, vu que sans réciprocité on serait dans une relation injuste et donc d'abus.

Les actes juridiques ne sont pas nés de la volonté exclusive individuelle déclarée, mais aussi de la loi. Les principes d'équité et de justice y sont à l'origine et sont conditionnés par l'intérêt supérieur de la collectivité.

2.1. Le lien entre prix et justice

Il faut distinguer la notion de justice de celle du droit, car le droit et la justice sont radicalement séparés. Un droit positif est valable même s'il est injuste. L'on ne peut pas présumer une norme de justice comme valable si l'on considère comme valable une norme du droit positif dont la création ne correspond pas à la norme de justice.

L'on pourrait imaginer que la théorie positiviste du droit est en opposition à la théorie de la justice, car non scientifique, et cette opposition serait en rapport étroit avec l'opposition de la justice relative et de la justice absolue.

Or, les règles juridiques constituent le fruit même du travail humain réalisé dans un certain moment historique d'une société avec la prétention de

³⁰⁶ Op.cit. p. 25.

mettre en œuvre certains de ses effets dans la vie sociale. Mais le droit ne concerne pas l'intégralité de la conduite de l'homme.

L'action de l'homme nous conduit à l'idée d'évaluation, car l'agissement présuppose conscience de fins, conscience d'options offertes à la conduite humaine.

La valeur implique une ouverture au devoir être, dans la mesure que cette valeur apporte une demande de comportement. Il est impossible séparer la règle de conduite de l'acte, car la science juridique doit réunir à l'étude logique de la norme et la réalité sociale commandée. « *La fin est le devoir-être de la valeur reconnue rationnellement comme motif d'agir* »³⁰⁷.

La fin, comme conséquence de la notion de valeur, est la valeur. La fin constitue un moment de la valeur comprise par l'adéquation du moyen à la fin. Mais cette adéquation comprend un aspect partiel de la valeur, vu que l'intégralité de sa compréhension dépasse la compréhension purement rationnelle.

La théorie positiviste ne prétend pas qu'il n'y a pas de justice. Elle ne nie pas que l'élaboration d'un ordre juridique positif puisse être déterminée par la représentation de quelques normes de justice. Elle ne nie pas que les actes par lesquels ces normes sont créées puissent être évalués selon l'une de ces nombreuses normes de justice, jugés justes ou injustes. Mais elle maintient que ces critères de valeur n'ont qu'un caractère relatif et que par conséquent, les actes par lesquels un ordre juridique positif est créé peuvent être légitimés comme justes, si l'on le mesure selon tel critère, ou comme injustes si l'on le mesure selon un tel autre critère, et qu'un ordre juridique positif est, dans sa validité, indépendante de la norme de justice d'après laquelle sont évalués les actes par lesquels ses normes sont créées.

La notion de justice suggère l'idée de l'application de l'idée d'égalité.

Les pythagoriciens identifiaient la justice à ce qui, d'un point de vue mathématique, est la forme la plus élémentaire de réciprocité, à avoir le nombre 2 multiplié par lui-même : 2×2 . Ainsi, certains auteurs estiment que c'est la réciprocité tout simplement qui constitue la justice. Les pythagoriciens, par exemple, prétendaient que la définition de justice identifiait simplement ce qui est juste et ce qui rend à autrui ce qu'on en a reçu.

Aristote estimait, néanmoins, que l'idée de réciprocité ne s'accorde pas avec la définition du juste ni dans le cadre de la justice distributive, ni dans le cadre de la justice corrective.

³⁰⁷ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 14 ed. São Paulo : Saraiva, 1990, p. 379.

La pensée systémique ou axiologique déductive d'Aristote identifie trois modalités de justice formelle: la distributive³⁰⁸, la correctrice³⁰⁹ et la commutative³¹⁰.

La justice distributive concerne la répartition des biens et des honneurs selon les mérites de chacun. Elle repose sur l'inégalité et le principe> «traiter inégalement ce qui est inégal».

La justice distributive a pour objet l'égalité qui tient compte des capacités et des efforts individuels dans la distribution des avantages.

La justice correctrice concerne les contrats et le Judiciaire. Elle suppose l'égalité des parties et repose sur le principe: 'traiter également ce qui est égal ». Saint Thomas appelle cette justice de 'justice commutative ».

Finalement, la justice commutative ne se préoccupe pas avec l'individu, mais elle permet d'établir une relation de réciprocité dans les échanges de biens et services.

Toutefois, la réciprocité veut que l'on rende en proportion et non selon le principe d'égalité.

En effet, c'est parce qu'on retourne en proportion de ce qu'on reçoit que la société se maintient. Ainsi, tantôt les individus cherchent à faire payer le mal, sans quoi ils paraissent avoir une attitude d'esclave, tantôt ils cherchent à rétribuer le bien, sans quoi il n'est pas possible de réaliser la transaction donnée.

Ainsi, c'est la transaction qui les fait rester ensemble.

³⁰⁸ La définition de justice distributive d'Aristote (*'donner à chacun son dû'*) n'est applicable que dans une société qui pose une finalité commune. C'est parce que Aristote peut donner une définition universelle du bien commun, du bonheur ou de la perfection de la vie humaine qu'il peut déterminer ce qui revient à chacun en fonction de sa contribution à cette hiérarchie de fins communes à tous. Toutefois, dans les sociétés libérales contemporaines, les individus se fixent librement leurs propres objectifs, leurs finalités, leurs intérêts. Ces intérêts divergents les poussent aux conflits et à la concurrence, ou à la coopération dans la stricte mesure de ce qu'ils ont en commun. Dès lors, la justice distributive manque d'un critère objectif et paraît privée de sens. Dans la société moderne deux difficultés sont inhérentes à la notion de justice sociale: 1) pour redistribuer les biens sociaux équitablement, la justice sociale doit trouver un critère de mesure: il faut que deux individus soient égaux sous un certain rapport pour être rétribués de la même façon, mais comment établir ce critère; 2) dans nos sociétés libérales individualistes, quelle sera l'instance redistributive? Pour définir une unité de mesure entre des êtres hétérogènes il fut reconnaître une certaine égalité. Mais il est difficile de répartir les biens en vue d'obtenir une répartition égale, alors que les individus sont différents et n'ont pas les mêmes besoins. L'égalité prise comme principe ne coïncide donc pas nécessairement avec la justice qui se concrétise par l'impartialité dans l'application d'une règle.

³⁰⁹ La justice correctrice correspond à notre institution Judiciaire. Le Tribunal de Justice.

³¹⁰ Selon la pensée systémique un acte de justice commutative présuppose un acte de justice distributive, car la justice qui se réalise entre personnes qui ont des droits égaux requiert la reconnaissance de celles-ci en tant que porteuses de droits égaux, c'est-à-dire, dans les mêmes capacité de commerce et les mêmes facultés. Cela explique la justice distributive comme une forme primitive de droit, car nous y vérifions la conception de que dans une relation entre personnes il peut se produire des inégalités dont la condescendance est atteinte à l'aide d'autres principes.

Selon Aristote³¹¹, « on doit, en effet, offrir ses services en retour à celui qui nous a fait une grâce et réciproquement prend l'initiative de gestes gracieux ». Ainsi, la justice doit être proportionnelle à ce que l'on a reçu et l'échange proportionnelle c'est la conjonction de termes diamétralement opposés. Par conséquent, la justice sera accomplie s'il existe l'égalité proportionnelle des choses et que la réciprocité se réalise.

Toutefois, l'important n'est pas correspondre une rigoureuse distinction entre les plusieurs modalités de justice, mais établir des relations de connexion entre les plusieurs catégories essentielles, cas « *la giustizia ès una nozione confusa: le varie definizioni sono parziali, approssimative, e riflettono la particolare struttura dei problemi considerati* »³¹².

Le droit n'est pas jugé au nom de la justice. En fait, telle pensée nous conduit à une confusion: le droit est jugé par le biais de la justice concrète qui implique une intégration de la définition de la justice formelle ou abstraite et une vision particulier de l'univers.

La justice formelle ou abstraite est définie comme « *un principe d'action selon le quel les êtres d'une même catégorie essentielle doivent être traités de la même façon* »³¹³.

La justice concrète distributive se présente sous six formules, mais toutes les formules ont un dénominateur commun qui est la reconnaissance de qu'être juste est traiter de la même façon les êtres qui sont égaux dans un certain point de vue, qui possèdent une même caractéristique appelée « *essentielle* »³¹⁴ : 1) à chacun la même chose; 2) à chacun selon ses mérites; 3) à chacun selon ses œuvres; 4) à chacun selon ses nécessités; 5) à chacun selon sa position; 6) à chacun selon ce que la loi lui attribue.

En tenant compte de la conception classique de justice³¹⁵, dans la symbiose entre droit, moral et économie, le juste prix est le prix que se

³¹¹ Internet : <http://www.ac-grenoble.fr/PhiloSophie/logphil/oeuvres/aristote/nicomac/nicomac1.htm>.

³¹² Traduction : « *La justice est une notion confuse : les diverses définitions sont partiels, approximatifs, et réfléchissent le détail de la structure des problèmes considérés* » GIULIANI, A. *Giustizia ed Ordine Economico*. Milano: Giuffrè Editore, 1997, p. 46.

³¹³ L'on sait qu'un traitement égal ne peut être observé qu'aux êtres qui font partie d'une même catégorie essentielle. Mais la définition de justice formelle ne dit ni quand deux êtres font partie d'une même catégorie essentielle ni comme il faut les traiter, mais tout simplement qu'il faut traiter ces êtres de façon égale.

³¹⁴ PERELMAN, Chaïm. *Etica e diritto*. Op.cit., p. 18, 19, 214, 215.

³¹⁵ Aristote dans l'antiquité classique a montré la symbiose entre droit, moral et économie. Le philosophe a lancé les bases morales de la communauté politique. Communauté politique, *polis*, dont l'unité avait comme source l'amitié et la justice. Ce concept permettait de concilier la pluralité d'individus qui formaient la communauté, dans la mesure où les différences entre les hommes permettaient la réalisation des échanges qui suscitait la formation de la ville. Justice que, dans un sens plus strict, désignait la ville en tant qu'une association d'hommes égaux. Ainsi, la justice assure le principe de l'égalité, de façon à ce que le juste est définit comme ce qui est conforme l'égalité et l'injuste est ce qui est inégal. Cette conception de juste implique, à son tour, de traiter inégalement les inégaux dans la mesure de leurs inégalités. Il s'agit d'une égalité géométrique, différente de celle arithmétique, dans la mesure où elle permet que des avantages inégales soient attribuées aux inégaux de façon à ce que chacun soit traité proportionnellement à ses mérites. Toutefois, Hans Kelsen conçoit que le droit et la justice son radicalement séparés et non confondus. Kelsen définit la justice comme une vertu morale, mais la justice

manifeste dans une relation de réciprocité entre des hommes. Il s'agit d'une notion de l'application de la formule «à chacun selon ses œuvres»³¹⁶.

Friewdriche affirme que «l'acte le plus juste est l'acte qui est compatible avec le plus grand nombre de valeurs et de croyances, en tenant compte de l'intensité de celles-ci»³¹⁷. Les lois, les habitudes et les règlements d'une société sont considérés justes et donc il ne faut pas les justifier.

Le lien entre prix et justice s'établit en fonction des trois relations intimement liés dans l'exigence de réciprocité dans l'échange: 1) la relation entre personnes propriétaires de biens qui ont des droits égaux et qui agissent en coordination; 2) la relation où on perçoit la présence d'une autorité et la notion de justice distributive, comme présumé à la reconnaissance de la relation antérieure en tant que relation de coordination; 3) la relation de complémentarité de nécessités qui requiert la conscience de l'échange qui existe entre les individus qui ont des besoins distincts.

Toutefois, il est très difficile de déterminer le juste prix, étant donné les effets perturbateurs de la loi de l'offre et de la demande.

L'application de la justice formelle exige la détermination préalable des catégories considérées essentielles. Mais l'on n'est pas capable de dire quelles sont les catégories essentielles pour l'application de la justice sans que l'on admette auparavant une certaine échelle de valeurs. La vraie difficulté de comprendre les valeurs qui déterminent des modifications dans l'application de la justice distributive résulte de l'opposition entre deux conceptions de l'égalité: «l'égalité de traitement» et «l'égalité de situations».

D'autre part, toute évolution morale, sociale ou politique qui apporte une modification de l'échelle des valeurs, modifie en même temps les caractéristiques considérées essentielles pour l'application de la justice.

L'égalité, telle qu'elle était conçue par la Révolution Française et dans le siècle XIX, était l'égalité de traitement et elle se manifestait par l'abolition de privilèges de toute espèce. La Révolution française regroupe les membres de la nation en une seule catégorie essentielle et ne voit que les citoyens égaux devant la loi, différemment de l'Ancien Régime que ne voyait que des nobles, bourgeois et serfs, chacun assujéti à un régime juridique

d'un homme est d'abord la justice de son comportement social, conforme à une norme dite 'norme de justice' La caractéristique première de la justice est d'abord l'ordre social. Dans un deuxième temps, la justice peut être définie comme la justice d'un homme. Mais la justice, selon Kelsen, est une qualité possible, mais non nécessaire, d'un ordre social régulant les relations réciproques des hommes. L'homme est dit juste si son comportement est conforme aux normes de l'ordre social supposé être juste. Kelsen précise que la validité d'une norme ne peut pas être fondée sur un fait naturel, même si ce fait est un acte de volonté. Le fondement d'une norme ne peut pas être un acte qui crée cette norme, mais une norme supérieure déjà valable, objective. « La justice est ainsi, en dernière analyse, la propriété d'une norme suprême qu'on ne peut déduire à son tour, c'est-à-dire qu'on ne peut la légitimer par rien d'autre et donc on présuppose qu'elle est valable objectivement ; la norme prescrit un traitement déterminé que des hommes doivent appliquer à d'autres hommes et qui constitue ainsi une valeur spécifique, la valeur de justice » (p.12). KELSON, Hans. *Apud*. BESSON, Magali. *La justice*. Paris: Flammarion, 2000, pp.81-82.

³¹⁶ PERELMAN, Chaim. *Morale et Droit*. São Paulo : Martins Fontes, 1996, p. 23.

³¹⁷ *Apud*. . PERELMAN, Chaim. *Morale et Droit*. São Paulo : Martins Fontes, 1996, p. 191.

différent. D'où le principe de l'égalité de tous devant la loi. Mais la conception libérale de l'Etat déterminait la qualité de citoyen par des critères purement formels.

Néanmoins, l'idée qui s'impose aujourd'hui est celle de diminuer les inégalités entre les membres d'une même société, ou entre des peuples et des États dont le développement est différent, en accordant des privilèges à ceux qui sont dans l'état d'infériorité, par exemple, dans le commerce entre des États seront accordés privilèges aux États dont l'économie est fragile ou peu développée.

Ainsi, il sera moins important la préoccupation avec la justice conçue comme égalité de traitement que celle avec la justice tendant à diminuer des inégalités, très profondes, des situations.

En ce sens, il ne suffit pas d'identifier l'égalité à la justice, sauf s'il y a une raison valable qui justifie l'inégalité car tout d'abord il faut déterminer l'égalité en rapport avec le cas concret.

En tout état de cause, la règle de justice, importante pour l'application correcte des règles efficaces à des situations particulières, n'épuise pas tout le contenu de l'idée de justice. L'acte juste doit se définir par l'application d'une règle juste et non par l'application correcte d'une règle.

Un acte peut être qualifié de juste dans la mesure où il consiste en l'application d'une règle en conformité avec la règle de justice. Une règle est juste dans la mesure où elle n'est pas arbitraire et peut être justifiée au moyen de principes plus généraux.

Un comportement ou un jugement humain ne peut être qualifié de juste que s'il peut se soumettre aux règles ou à des critères de justice.

En matière de prix de transfert, un prix d'une marque ou d'un brevet sera considéré juste en le comparant avec le prix du marché pour le même bien fixé par des entreprises indépendantes. En l'absence de prix comparable sur le marché, le prix sera considéré juste et selon le principe de pleine concurrence s'il a été fixé en tenant compte de sa rareté, des fonctions exercées par le contribuable, les risques et les obligations supportés dans la transaction avec la partie liée et l'opération internationale réalisée.

Il s'agit donc de critères rationnels qui permettent de distinguer les règles justes de celles que ne le sont pas. Lorsqu'il s'agit de justice ou d'injustice formelle, d'application correcte ou non de la règle de justice, il faut comparer les traitements réservés aux membres d'une même catégorie essentielle, mais s'il n'y a aucun moyen de comparer les êtres qui appartiennent à des catégories différentes, les critères de classement sont inutiles et les traitements appliqués sont arbitraires.

C'est utopique vouloir que les hommes soient en synchronisme sur un même idéal de société, car aux diverses situations des hommes correspondent des diverses conceptions de la vie idéale.

Perelman distingue trois éléments dans la justice: 1) la valeur, qui est la base ; 2) la règle, qui l'énonce ; 3) l'acte, qui la réalise³¹⁸.

La règle et l'acte, sont des éléments les moins importants et les seuls que nous pouvons soumettre aux exigences rationnelles. L'on peut exiger de l'acte qu'il soit régulier, qu'il traite de la même manière des êtres qui font partie de la même catégorie essentielle. L'on peut demander que la règle soit justifiée, qu'elle résulte logiquement du système normatif adopté.

Néanmoins, s'agissant de valeur, notamment de la valeur sur laquelle est basée la fixation d'un droit de propriété incorporelle, la valeur ne peut être soumise à aucun critère rationnel, car elle est arbitraire et logiquement indéterminée.

Il n'existe pas une logique spécifique concernant les valeurs, mais il existe les mêmes techniques de raisonnement que l'on utilise pour critiquer et pour justifier des recommandations, des choix, des prétentions et des décisions, des énoncées que l'on qualifie de jugements de valeur. Par cette raison l'utilisation pratique de la raison ne peut pas être comprise sans l'intégrer dans une théorie générale de l'argumentation.

Il n'y a jamais eu un critère de justice qui a été adhéré par tous ou au moins par une bonne partie de tous ceux dont l'intelligence et moral on apprécie.

Leibniz³¹⁹ admet que la règle de la raison exige que l'on propose le bien que l'on veut apprécier aux personnes selon leurs les nécessités et leurs mérites.

L'on considère, d'une part, la justification d'un agent, de sa conduite ou d'un acte. Justifier une règle est justifier le fait de l'accepter ou de l'énoncer dans un moment donné, c'est justifier un comportement.

Une justification sera généralement rationnelle ou au moins raisonnable. Admettre la possibilité d'une justification rationnelle ou raisonnable est reconnaître une utilisation pratique de la raison. C'est reconnaître que raisonner est vérifier, est démontrer, est délibérer, est critiquer et justifier, est présenter *pro* et des raisons contre, c'est faire valoir.

Néanmoins, le problème de la justification n'apparaît que lorsqu' il s'agit de décision, d'action, de choix en dehors de l'expérience qui supprime toute possibilité de décision et de choix. Pour la justice, il n'y a qu'un poids. La justice ne se laissera pas impressionner par d'autres considérations.

Le comportement juste est régulier et s'adapte aux règles et aux critères. Le concept de justice s'approche de l'égalité. Une analyse de la relation d'égalité projettera une lumière sur l'idée de justice.

³¹⁸ Ibid., p. 182.

³¹⁹ *Apud.* PERELMAN, Chaim. *Etica e Direito*. Op.cit., p. 157.

Deux biens 'a' et 'b' sont égaux s'ils sont commutables, si la propriété de l'un peut aussi être la propriété de l'autre. De ce fait, c'est juste est traiter de la même façon des êtres égaux car rien ne justifie son traitement inégal.

Par conséquent, ce qui est dit de l'un peut aussi être dit de l'autre, ce qui est la énonciation pragmatique du principe d'identité.

Ainsi, dans une première approche, la règle de justice établie l'existence du traitement égal à des êtres égaux et donc un traitement égal à des transactions égales. Mais le champ d'application de cette règle est extrêmement réduit car, en réalité, il n'existe pas deux êtres entièrement identiques, deux êtres dont les propriétés soient entièrement égales.

D'autre part, Gottlob Frege³²⁰, philosophe et mathématicien allemand, initiateur de la logique moderne ou logique mathématique (1848-1925) a montré qu'il est possible d'affirmer - et sans se contredire - l'identité de 'a' et 'b', si la logique est dans le sens de considérer 'a' et 'b' en tant que deux noms d'un même objet qui est désigné de plusieurs façons, comme l'affirmation de que l'étoile au matin est identique à l'étoile du soir³²¹.

S'il n'existe pas d'êtres différents, la règle de justice a seulement d'intérêt si elle nous informe comment traiter des êtres qui ne sont pas identiques.

Celui qui prétend être injustement traité ne réclame que l'examen de certains éléments pertinents au cas concret qui devraient avoir une influence sur la conclusion.

Le traitement donné sera considéré inégal lorsque les différences ne concernent pas aux caractéristiques essentielles, car dans ce cas les parties devraient avoir été traitées également, comme si elles étaient des semblables. Ce n'est pas juste un traitement égal ou non différencié réservé à des êtres qui, selon des critères adoptés, sont essentiellement différents et font donc partie de catégories différentes.

Néanmoins, il faut préciser quelles sont les différences qui sont importantes et celles que ne le sont pas, car pour les agents fiscaux chargés d'appliquer la législation fiscale, la justice consiste en son application, en donnant à chacun ce qui est attribuée par la loi. Il importe peu la réglementation adoptée, car elle sera toujours un cas d'application de la règle de justice, étant donné que la loi est toujours juste, elle tient compte de ce qu'il arrive dans la majorité des cas sans ignorer, cependant, la partie de l'erreur qu'elle contient. Mais même en cas d'erreur la loi sera toujours bonne, car l'erreur n'est pas

³²⁰Friedrich Ludwig Gottlob Frege inventa de nombreuses notations symboliques, comme les quantificateurs et les variables, posant alors les bases de la logique mathématique moderne.

³²¹*Apud.* PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. Op.cit., p. 158.

dans la loi et non plus l'erreur n'est pas en la personne qui l'a faite. L'erreur est dans la propre nature du cas concret³²².

La règle de justice est définie en tant qu'une règle formelle, car elle ne précise ni quand deux êtres seront essentiellement semblables ni comment ils doivent être traités pour être juste.

Ainsi, dans des situations concrètes il est nécessaire de spécifier ces deux éléments. Lorsque la loi positive offre les critères de son application, la règle de justice devient règle de droit (*the rule of law*) qui exige que tous les êtres soient traités de façon égale devant la loi.

La règle de droit est la règle de justice suivie de certaines modalités déterminées par la volonté du législateur. L'action selon la règle de droit est juste car elle applique la loi. En tant que règle purement formelle la règle de justice exige que l'action soit exercée exactement à une conduite régulière. Cette exigence est définie par le sociologue Eugène Dupréel de «*justice étatique*»³²³ car elle s'explique par sa conformité avec la règle établie ou avec le précédent reconnu.

La règle de justice, dans le domaine de l'action, présente comme normale la répétition d'une même manière d'agir. La règle de justice pour exiger l'uniformité conduit à la prévisibilité et la sécurité juridique.

Néanmoins, c'est utopique la justification de toutes les choses, car la justification nous guiderait à une régression vers l'infini. L'entreprise de justification n'a qu'un sens que s'il s'agit d'actes critiquables, d'actes qui possèdent une imperfection quelconque. La critique concerne la moralité, la légalité, la régularité, l'utilité ou l'occasion d'un comportement, d'une décision, d'une mesure prise ou proposée.

L'abus de droit, par exemple, est une notion juridique qui permet de sanctionner tout usage d'un droit qui dépasse les cadres de l'usage raisonnable de ce droit³²⁴. Cette notion existe dans la plupart des systèmes juridiques dits de droit civil (droit français, brésilien, luxembourgeois, italien, etc.).

³²² Le droit fiscal brésilien utilise l'équité en tant que source de droit lorsque la loi est omise, en tant que correctif de l'application de la justice.

³²³ La justice étatique se caractérise essentiellement par son manque de flexibilité par rapport à l'arbitrage. Un procès devant un tribunal étatique doit être mené conformément aux règles de procédure relativement fixes que les parties ne pourront pas contourner. De même le juge est lié par un formalisme assez rigoureux.

³²⁴ Il n'existe pas de définition légale d'abus de droit, mais s'agit du régime d'exonération d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés des entreprises nouvelles pour leurs trente-cinq moins d'activité, l'article 44 *quarter* ancien du CCI dispose que «toute cessation, cession ou mise en location-gérance d'entreprise ou tout autre acte juridique ayant pour principal objet de bénéficier des dispositions mentionnés ci-dessus est assimilé aux actes visés para le b de l'article L.64 du LPF... ». Cette absence de définition légale d'abus de droit soulève des problèmes au regard de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En fait, à la suite de l'arrêt *Bendenoum* du 04 février 1994 (n. 31/1993/398/476. *DF* 1994.21/22.989), il a été admis que les sanctions fiscales à caractère répressif, ce qui est le cas de la pénalité pour l'abus de droit, entraînent bien dans le champ d'application de l'article 6

L'administration fiscale ne se situe pas sur le terrain de l'abus de droit lorsque, sans mettre en cause la sincérité ou la véritable nature de l'acte juridique, se limite à tirer les conséquences fiscales qui résultent des termes mêmes d'un contrat³²⁵ ou à qualifier une situation de fait au regard de la loi fiscale³²⁶. Ainsi, elle doit mettre en cause la sincérité ou la véritable nature de l'acte juridique.

Pour éviter le risque de requalification d'un acte juridique par l'administration fiscale, l'entreprise a la faculté d'interroger l'administration fiscale en lui fournissant tous éléments pour l'appréciation de la portée véritable de l'opération (art. L.64-B du LPF)³²⁷. En cas de silence pendant six mois de l'administration fiscale, l'entreprise est protégée contre un redressement fondé sur l'article L.64.

Au Brésil, la consultation fiscale permet aussi l'harmonisation entre l'administration fiscale et le contribuable.

La consultation fiscale est un droit d'orientation sur un doute certain assuré constitutionnellement au contribuable par l'article 5, XXXIV, alinéa a, de la Constitution de la République en tant qu'un droit de pétition. Il s'agit d'une prévention contre les actes illégitimes et évite des litiges qui peuvent exposer tant l'administration fiscale comme le contribuable.

La réponse de l'administration fiscale à la consultation lie celle-ci, mais le contribuable n'est pas obligé à respecter la réponse de l'administration fiscale. S'il entend que la réponse donné menace ou empêche l'exercice de son droit le contribuable peut ester en Justice et demander la protection de son droit au fondement de l'article 5, XXXV, de la Constitution de la République.

Ainsi, l'administration fiscale ne peut pas reprocher la forme choisie par les parties dans une transaction si l'acte juridique a été pratiqué à la suite d'une réponse à sa consultation. L'administration fiscal ne peut donc pas prétendre exister l'abus de droit ou manipulations dans un but exclusivement fiscal pour ne pas payer d'impôt ou payer moins d'impôt lorsque le contribuable s'est borné à appliquer à la lettre une instruction administrative opposable à l'administration fiscale³²⁸.

En matière de prix de transfert, il faut chercher dans une opération une justification économique, en tenant compte qu'il n'est pas interdit l'entreprise de choisir le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal³²⁹.

de la convention européenne en tant qu'il vise les accusations en matière pénale (CE Avis, Sect., 31 mars 1995, *SARL Auto industrie Méric*, *RJF* 1995.5.623).

³²⁵ CE Plén. 26 juill. 1982, 26 131, *Lebon* 297, *RJF* 1982.10.465, *DF* 1982.46-47.1187, *Concl.* Rivière).

³²⁶ CE 10 nov. 1982, 25 017, *RJF* 1983.1.13; CE 14 oct. 1985, 37 583, *RJF* 1985.12.815.

³²⁷ Il n'y a pas de place pour l'abus de droit lorsque le contribuable s'est borné à appliquer à la lettre une instruction administrative opposable à l'Administration fiscale en vertu de l'article L.80 du LPF.

³²⁸ Art. 80 A du LPF. Lorsqu'il y a abus de droit « l'administration fiscale française peut infliger au contribuable une pénalité dont le taux est de 80%.

³²⁹ CE 4 déc. 1981, 29 742, *RJF* 1982.1.54, *DF* 1983.5.319, *DJ* 1984.21-22.2056, *Concl.* Bissara.

Or, la justification d'un acte juridique pratiqué en conformité à la réponse à sa consultation décharge le comportement de l'entreprise. La justification sera raisonnable lorsqu'elle part de la vérification et de la démonstration, lorsqu'elle critique en présentant des raisons pro et des raisons contre, enfin, lorsqu'elle fait valoir. La justification ne concerne qu'à ce qui est discutable et critiqué.

Toutefois, pour que cette critique soit possible il faut une adhésion préalable aux normes ou aux fins au nom desquelles la critique est formulée. La justification n'est pas une réfutation d'une critique, mais la présentation d'une raison positive pour un choix ou une décision.

Lorsqu'une conduite se conforme aux normes acceptées, elle échappe aux critiques.

L'on ne peut pas fournir une mesure ou un critère quantitatif de justice.

Le seul critère objectif pour dire qu'un prix est juste est qu'il soit le prix du marché car le prix de marché est déterminé par les actions volontaires et consenties de tous les acteurs du marché. C'est la résultante objective de toutes les évaluations individuelles subjectives et de toutes les actions volontaires, et donc le seul critère objectif existant pour établir une justice concernant la fixation du prix d'un bien, droit ou service.

Le prix du marché est donc le juste prix, les préférences du consommateur étant données.

Or, si l'on considère le prix, en tant que catégorie économique, il sera analysé en tant qu'expression monétaire de la valeur d'échange des biens.

Or, étant donné que ces biens ne sont pas échangés tous seuls sur le marché, il faut tenir compte des acquéreurs de ces biens échangeables, il est donc nécessaire que leurs détenteurs aient des rapports en tant que propriétaires des marchandises. Cette relation juridique dont la forme est le contrat c'est une relation de volonté sur laquelle se reflète la relation économique. Il est exigé un consensus pour la réalisation de l'échange.

Ainsi, l'échange de biens sur le marché énonce un contrat bilatéral où les parties contractantes sont en même temps, et réciproquement, créancières et débitrices, mais chacune est créancier et débitrice de biens différents. La façon dont se réalisent ces échanges entre les divers agents économiques fait l'objet de valoration juridique.

Les faits économiques, les échanges et les prix réalisés peuvent être évalués, de façon légitime ou non, sur la base de la notion de justice.

L'on remonte à la pensée de Saint Augustin selon laquelle, en l'absence de justice, il ne peut pas avoir droit et ce qui n'est pas juste ne semble pas être, en aucune façon, une loi. Selon cette pensée, dans la mesure

qu'une loi humaine s'oppose au droit naturel, l'on n'est pas devant une loi, mais d'une corruption de la loi³³⁰.

Hobbes, estimait que la loi civile et la loi naturelle ne s'opposent pas, car même si l'on admet un principe de justice qui consiste en donner à chacun ce qui lui est dû, seulement la loi civile détermine ce qui est dû à chacun. Ainsi, selon Hobbes, ce qui est injuste c'est ce qui viole une ou autre loi³³¹.

Toutefois, pendant plusieurs siècles, la pensée qui dominait était celle de Montesquieu, selon laquelle les relations d'équité doivent être reconnue avant la loi positive que l'établie. Les juges n'ont pas à opposer au législateur leur conception de justice. Les sentences délibérées par les juges seront '*un texte précis de la loi*'.

Montesquieu et Rousseau affirment la prééminence du législateur. Le droit est l'expression de la volonté du souverain et en dernière analyse de la volonté générale, cette dernière est toujours droite et donc la loi ne peut être que juste. Et dans cet esprit, le Code de Napoléon s'est substitué au droit naturel, car il était estimé juste.

Néanmoins, le législateur ne peut pas tout prévoir et, même s'il faut suivre la loi, lorsqu'elle est claire, et lui explorer, lorsqu'elle est obscure, il est nécessaire consulter l'usage ou l'équité en l'absence de la loi. En ce sens, l'équité est le retour au droit naturel, lorsque les lois positives sont-elles omises, contradictoires ou obscures.

En tout état de cause, le positivisme écarte le droit naturel comme une invasion indue de l'idée de justice dans le fonctionnement du droit, afin de limiter le pouvoir du législateur. Pour le positivisme juridique, la justice conforme le droit est la justice comme elle est dite par le législateur.

Néanmoins, avec l'évolution des temps, l'opposition irréductible entre droit naturel et droit positif a perdu sa pureté. Lorsque la valeur dominante dans une branche du droit est la sécurité juridique il ne faut pas hésiter en faire la citation de la lettre ou, au moins, de l'esprit de la loi.

Or, que doit-on faire lorsque la loi se montre insuffisante par une raison quelconque ? Le juge ne peut pas laisser de juger à prétexte que la loi est omise, obscure ou insuffisante. Si le juge ne peut pas décider de forme arbitraire il devra alors utiliser le droit naturel en tant que droit subsidiaire.

Le positiviste Norberto Bobbio reconnaît que lorsqu'il nous manque un critère pour résoudre le conflit de critères de solution d'antinomies apparente de lois, « le critère des critères est celui du principe suprême de la justice »³³².

Le droit naturel peut donc remplir les lacunes de la loi et limiter la portée d'une loi. P. Foriers appelle ce rôle du droit naturel de 'droit naturel

³³⁰ Apud PERELMAN, Chaim. *Etica e Direito*. Op.cit., p. 387.

³³¹ Apud. *Ibid.*, p. 387-388.

³³² Apud. *Ibid.*, p. 389.

positif³³³. Ainsi, l'opposition irréductible entre droit naturel et droit positif perd sa lumière.

Le rôle croissant du juge dans l'élévation d'un droit concret et efficace rend chaque fois plus dépassé l'opposition entre le droit positif et le droit naturel, en se révélant le droit effectif en tant que le résultat d'une synthèse où se mélangent, de façon variable, des éléments résultants de la volonté du législateur, de la construction des juristes et de considérations pragmatiques, de nature sociale et politique, morale et économique.

Lorsque la grande variété de situations autorise le juge à se laisser guider par la doctrine et par la jurisprudence, il va tenir compte de la théorie de la nature des choses et des considérations pragmatiques.

Lorsque, devant les inquiétudes sociales résultant d'une modification rapide des relations entre le capital et le travail dans une entreprise, le juge devra avoir un rôle d'arbitre et de pacificateur, au lieu d'appliquer les textes d'une forme rigide ou formaliste il réalisera une pondération entre les valeurs en conflit en recherchant des solutions qui ont plus de possibilités de réaliser un consensus et de servir de précédents.

De ce fait, pour la recherche d'une solution juste à un certain cas concret, il faut tenir compte des principes qui retirent ou prétendent retirer de la loi la conformation du droit

Ces principes sont des principes efficaces indépendamment de la loi. Selon Josef Esser³³⁴ les principes sont des pensées juridiques générales qui sont justifiés « à partir de la nature des choses ou de l'institut en cause » et sont « un élément fonctionnellement nécessaire de chaque solution particulière appartenant à la même problématique »³³⁵

Il s'agit d'une méthodologie transitoire qui sera renoncée lorsque la nouvelle idée juridique sera basée sur la pratique juridique. Le processus décrit par Esser³³⁶ est le suivant :

« Il y a un problème de fond donné qui oblige à élaboration d'une solution : celle-ci, en principe, est obtenue de forme purement casuistique, sans la recherche ni la démonstration de principes : en suite, on cherche à se soutenir, en termes pragmatiques, pour la solution rencontrée, en se recourant à celle-ci ou à celle-là source légale appropriée ; ce n'est que lorsque les contradictions systématiques deviennent impossibles de travestir qu'il sera admis que les sources ont été utilisées comme des simples points de soutien systématique à un principe juridique dont la portée est beaucoup plus vaste».

En tout état de cause, ni l'application de la loi, dans le sens de simple inclusion, ni les méthodes traditionnelles d'interprétation suffisent à

³³³ Apud. *Ibid.*, p. 390.

³³⁴ L'allemand Josef Esser a mis en évidence le double rôle des « principes », comme fondement des grands axes de l'ordre juridique (Grundsatz) et comme bouche-trou du droit positif (Norm).

³³⁵ Apud. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. (trad. LAMEGO, José). 3 ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 191.

³³⁶ Apud. *Ibid.*, p. 191.

aboutir toujours la décision juste et conforme le droit en vigueur. Il aura toujours une série de questions que la loi ne solutionnera pas. En ce sens, la décision nécessitera d'une justification moyennement les fondements reconnus par la raison.

Lorsque, devant un cas concret, la loi est obscure, ommise ou contradictoire et donc possède des lacunes, la solution juste sera celle qui à travers un processus transparent prétendre assurer le sens concrète des règles légales qui devront être appliquées de façon à y faire apparaître l'intention de justice.

La loi doit assurer un égal traitement à ce qui est égal, par l'établissement de ce qui doit être traité également et de ce qui doit être traité inégalement. Toutefois, ce n'est pas possible de déterminer ce qui est essentiellement égal ou inégal à l'aide d'un système de résolutions préalables. Si ces résolutions ne sont pas cohérentes le traitement égal de ce qui est égal ne sera pas assuré.

En tout état de cause, l'utilisation d'une méthode de déduction axiomatique, du type de celle de la mathématique ne peut pas être réalisée par la jurisprudence car une telle méthode exige un nombre fermé de concepts fondamentaux ou axiomes, logiquement compatibles entre si et insusceptibles d'interférence ultérieur, à peine d'avoir des concepts purement formels sans aucune possibilité d'avoir, en contrepartie, ni un énoncé sur le contenu de une proposition juridique ni autant d'éléments empiriques de représentation offerts par le monde social.

Toutefois, la loi n'est pas interprétée en tenant compte seulement la défense du contribuable, ni celle du trésor public. L'interprète ne doit pas être unilatérale : il doit se montrer juste et concilier les intérêts du moment.

Selon Perelman³³⁷ un système normatif établit une « valeur la plus générale possible », où il sera possible en déduire des normes et des impératifs.

Dans chaque société il existe des actions, des agents, des croyances et des valeurs fournissent l'élaboration de critères aux fins de critiques et de justification des diverses manières de comportement, tendances et propositions.

En droit civil, notamment en droit des contrats, les contrats bilatéraux résultent de la convergence de volontés: 'A' propose quelque chose à 'B' que l'accepte ou pas, si jamais ce qui est proposé par « A » ne convient pas à « B ». En ce sens, lorsque la volonté de « A » se réalise, il se contredit à celle de « B ».

³³⁷ MAXIMILINO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8 ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1965, p. 345, 346.

Ainsi, ce qui doit être interprété et convergé c'est ce qu'il apparaît comme accepté par l'une des parties et pensé et proposé par l'autre. En ce sens, sur la base de la théorie de la volonté l'on peut dire que sans la volonté délibérée d'agir il n'aurait presque aucun acte juridique.

Néanmoins, comme on a vu précédemment, la théorie de la volonté, en ce qui concerne la volonté individuelle, a laissé place à la solidarité, à l'utilité sociale. C'est la socialisation du droit.

La volonté, en tant qu'individuelle à personne oblige ni apporte juridiquement un bénéfice. A fin d'atteindre son but social, afin d'avoir efficacité, de convertir le désir en fait, d'intéresser la collectivité, la volonté doit être manifestée, déclarée. Mais encore, la volonté manifestée, connue, ne prévaut pas si elle s'oppose à la justice et à l'intérêt général.

Le contractant qui émet sa volonté de céder ou vendre un bien à l'autre contractant qui est à l'étranger en manipulant le prix de l'opération, soit en diminuant le prix de vente soit en augmentant les déductions nuit le trésor public et de ce fait, la convention signée entre les parties sera inopérante.

Le juge fait respecter la volonté déclarée des parties, toutefois il fait prévaloir l'idée de juste.

Les obligations contractuelles se fondent sur l'idée d'utile, de profitable. Ainsi, le prix peut être perçu soit dans une dimension individuelle, ou subjective, soit dans une dimension collective, ou objective. Dans une dimension individuelle, le prix est la valeur qui variera en fonction des individus, du temps, de l'ambiance.

Dans une dimension plus objective, la valeur sera indépendante de l'estimation des parties, le prix ne sera mesuré que par l'analyse des caractéristiques du bien et tenant comme référence le marché. En ce sens, le prix révélera la valeur du travail développé par le vendeur et sera influencé par l'application de normes interventionniste édictées par l'Etat.

Ainsi, dans cette double dimension du prix, valeur individuelle et valeur collective, la valeur du bien ou de la prestation aura comme fondement son utilité³³⁸, à l'égard de l'acheteur ou le coût supporté par le vendeur³³⁹.

³³⁸ Selon Adam Smith le mot 'valeur' a deux sens différents : utilité d'un déterminé objet et faculté que cet objet transmet à celui que le possède d'acheter d'autres marchandises. Dans le premier cas, la valeur a le sens d'utilité. Dans le second, la valeur est définie comme valeur d'échange. Selon Adam Smith les choses qui ont plus de valeur d'utilité généralement ont peu ou aucune valeur d'échange et celles qui ont plus de valeur d'échange ont peu ou aucune valeur d'utilité, p.ex., l'eau et l'air, dont l'utilité est telle et qui sont indispensables à l'existence de l'homme, ne peuvent pas être échangés par d'autres objets. Ainsi, l'utilité ne sert pas comme mesure de valeur d'échange. Une fois reconnue l'utilité des choses par elles-mêmes, leur valeur d'échange sera mesurée par sa rareté et par la quantité de travail nécessaire à leurs acquisitions. Néanmoins, David Ricardo souligne que « *ce n'est pas l'utilité qui est en mesure de la valeur échangeable (...) Si un objet n'était d'aucune utilité (...) il ne posséderait aucune valeur échangeable, quelle que fût d'ailleurs sa rareté, ou la quantité de travail nécessaire pour l'acquérir. Les choses, une fois qu'elles sont reconnues utiles par elles-mêmes, tirent leur valeur d'échange de deux sources, de leur rareté, et de la quantité de travail nécessaire pour les acquérir. Il y a des choses dont la valeur ne dépend* ».

Le prix de vente intragroupe est fondamentalement subjectif, car il dépend de la libre appréciation de personnes de droit privé qui agissent dans le marché libre. Mais la liberté du sujet dans la sphère économique ou encore le simple respect de volonté des parties ne suffit pas à assurer la libre détermination des prix. Seulement ceux qui sont favorables à mettre en conformité leurs volontés aux conditions offertes dans le marché pourront satisfaire leurs intérêts à travers la conclusion de contrats³⁴⁰. Ceux qui les rejettent n'auront ne pourront que renoncer au bien prétendu³⁴¹.

La dimension subjective du prix fixé en préservant la liberté contractuelle a été influencée par le capitalisme et par le libéralisme, mais le simple respect de la volonté des parties ne suffit pas à assurer la libre détermination des prix. L'on vérifie donc une carence de la théorie subjective de prix ce qui justifie par l'intervention de l'Etat pour réglementer la concurrence³⁴², dont l'outil est le prix.

Toutes les mesures réglementaires de fixation de prix révèlent des critères objectifs. Dans ce sens, la fixation du prix de transfert estime que la valeur de l'échange n'est plus définie par les parties, mais résulte du marché ouvert. L'on parle, alors, d'un prix naturel et d'une justice transcendante du marché.

Ainsi, il s'opère un changement de perspective et de sens: l'axe d'évaluation de la personne est déplacé vers les exigences d'un certain système des relations économiques.

La tutelle de la liberté cesse d'être vue en tant qu'un résultat immédiat de la reconnaissance de la valeur suprême de l'autodétermination individuelle, pour s'associer à un ordre économique.

Les libertés passent à être considérées non du point de vue du sujet, mais du point de vue du système, intégrées. L'autodétermination perd son

que de leur rareté ». (SMITH, Adam, *apud* RICARDO, David ; SCHMIDT, Christian (Direc.). *Principes de l'économie politique et de l'impôt – Perspectives de l'économie*. Op.cit., p 3,13,14) ;

³³⁹ David Ricardo affirme que la valeur d'un bien ne dépend pas de la quantité, mais de la difficulté ou de la facilité de production. Produire est créer de la valeur en rendant utiles les choses que ne l'ont pas ou en augmentant la valeur de celles qui l'ont déjà et, par conséquent, en créant des demandes. L'utilité détermine la recherche d'un bien, mais ce sont les coûts de production qui limitent cette demande. Si cette utilité ne sert à augmenter la valeur au niveau des coûts de production, le bien ne vaut pas ce qu'il a coûté. Dans ce cas, il est nécessaire vérifier si les mêmes services productifs auraient pu être employés avec plus d'efficacité dans une autre branche d'industrie (SMITH, Adam, *apud* RICARDO, David ; SCHMIDT, Christian (Direc.). *Principes de l'économie politique et de l'impôt – Perspectives de l'économie*. Op.cit., p 224-225).

³⁴⁰ SCHMID, Wirklichkeit. BAKER, Edwin C. CHAPP, Jan , *apud* RIBEIRO, Joaquim de Sousa. *O problema do Contrato – As cláusulas Contratuais Gerais e o Princípio da Liberdade Contratual*. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, pp. 186, 188.

³⁴¹ HÖNN, Günther, *apud* RIBEIRO, Joaquim de Sousa. *O problema do Contrato – As cláusulas Contratuais Gerais e o Princípio da Liberdade Contratual*. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, p.187.

³⁴² « Ceci nous montre comme le fait économique implique toujours et nécessairement un 'schéma de valorisation, dont au regard de la lumière l'acte de produire biens ou services acquière sens qui varie selon l'idéologie politique dominante ». REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 14 ed. São Paulo : Saraiva, 1990, p. 405.

primat de valeur absolue et s'ouvre vers un concept relatif et selon les coordonnées du modèle économique. Celui-ci est la pensée néolibérale

D'autre part, l'on vérifie un lien entre la conduite juridique et la conduite économique, car le lien économique qui s'établit entre les contractants, en fonction des biens utiles et susceptibles d'échange, peuvent recevoir diverses qualifications juridiques en raison des critères régulateurs de la production et distribution des biens dans un ordre sociale donné. Les règles générales de la science économique serviront de lumière à l'interprète.

Par conséquent, les actions économiques peuvent aussi être converties en conduites morales.

Il suffit que les agents économiques se soumettent à un système de fins, comme celui établi par le droit. Cette situation existe dans une société où il y a une organisation des pouvoirs publiques à laquelle la conduite économique se subordonne.

En tout état de cause, les transformations économiques sont internalisées par le système juridique selon la logique du système.

En effet, si nous admettons l'interaction entre droit et économie, il faut tenir compte que le droit cherche à conformer ces transformations économiques aux règles de droit: le droit fournit les fondements moraux de l'activité économique. Mais la norme juridique ne reflète pas l'évolution économique. Le droit communique à l'économie la matérialité propre de la valorisation juridique, c'est-à-dire la justice et la sécurité dans les relations économiques.

De ce fait, la norme juridique est un facteur dynamique de direction de l'économie, dans la mesure où elle cherche à influencer, en conditionnant ou en consolidant, le comportement des agents économiques, en déterminant, ainsi, l'évolution du processus productif.

Ainsi, si la conduite économique est réglée par des normes juridiques, lorsque l'agent économique agit en vue de la satisfaction d'une nécessité sa conduite doit se conformer à une règle juridique.

De la relation d'implication entre droit et l'économie il résulte que certaines conduites économiques sont plus valorisées que d'autres. Cette situation existe lorsque, par exemple, certaine conduite humaine orientée, originalement, par la valeur purement utile du bien économique, fait aussi l'objet d'une valorisation morale juridique, ce qui ouvre la porte à un devoir juridique. C'est ce qui se passe avec la discipline des prix de transfert, notamment au Brésil, comme nous verrons dans la deuxième partie de ce travail.

La norme juridique de discipline des prix de transfert qui cherche à supprimer les manipulations contractuelles et à préserver la souveraineté fiscale est un facteur dynamique de direction de l'économie, car elle influence le comportement des agents économiques en déterminant l'évolution du processus économique.

Il est donc possible de vérifier que la conduite économique peut avoir une signification juridique, étant donné qu'elle est aussi une conduite réglée par l'ordre juridique.

L'agent économique, entreprise transnationale, agit en vue de la satisfaction d'une nécessité, mais il doit intégrer son action à la règle qui marque sa raison d'être, afin que la norme juridique soit l'expression du comportement humain dirigé à une certaine fin.

Le fondement d'une norme ne peut pas être un acte qui crée cette norme, mais une norme supérieure déjà valable, objective. Ce processus de justification normative conduit à une norme fondamentale, la Constitution.

Le législateur élabore un ordre juridique en tenant compte des désirs du public et du fait que la majorité des citoyens y se soumettra spontanément parce qu'ils le considèrent juste.

Le droit fiscal, comme tout le droit positif, a une nature instrumentale, ce qui signifie que pour l'utiliser il faut une sensibilité spécifique, une attitude mentale juridique. Au cas échéant, les conclusions qui émergent de l'effort d'interprétation seront philosophiques ou financières ou politiques, même si convaincantes à ces plans, mais jamais juridiques.

Au Brésil, Alfred Augusto Becker³⁴³ développe l'existence de quatre moments de l'interprétation de la norme. Le premier moment concerne à l'analyse de la structure logique de la règle juridique à interpréter, afin d'obtenir la règle de conduite et la composition de l'hypothèse d'incidence (fait générateur).

Le deuxième moment concerne à la recherche et à l'analyse des faits juridiques et non juridiques qui constituent le problème concret à résoudre et en suite à les confronter avec le fait générateur dont les faits intégrants ont été pré établis dans le premier moment. Si le résultat consister à l'identification de l'ensemble de faits hypothétiques (hypothèse d'incidence) avec les faits réalisés, l'interprète conclura à l'existence d'une hypothèse qui a laissé de l'être, car elle s'est réalisée : il conclura à la réalisation de l'hypothèse d'incidence.

Le troisième moment consiste à la recherche, après avoir constaté l'existence de l'incidence d'une règle juridique, la réalisation de l'hypothèse d'incidence, et à l'analyse des effets juridiques (par exemple, une relation juridique et son contenu juridique) de l'incidence de la règle juridique.

Le quatrième moment concerne à l'observation du respect des effets juridiques qui ont résulté de l'incidence de la règle juridique. A ce moment-là il

³⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 102, 103.

faut distinguer l'automatique³⁴⁴ incidence de la règle juridique et la respectabilité des effets juridiques qui sont le résultat de cette incidence.

L'interprétation de la norme juridique, lorsqu'elle est matérialisée, produit plusieurs effets en ce qui concerne à son extension, lesquels donnent origine à plusieurs types d'interprétation : déclarative³⁴⁵, extensive³⁴⁶ ou restrictive³⁴⁷, et abrogeant. Evidemment, l'effet abstrait de toute interprétation est le déclaratif, car le processus d'interprétation consiste en rechercher et déclarer le contenu et le sens de la loi. L'interprétation de la norme juridique a pour dernier but la déclaration de son contenu et sa portée.

Toutefois, dans les Etats de droit, la norme juridique fiscale doit être interprétée strictement, sans que l'un des sujets de relation juridique ait une importance majeure sur l'autre, ni a faveur du contribuable (*in dubio contra fiscum*³⁴⁸). ni a faveur du fisc (*in dubio pro fiscum*³⁴⁹). La norme fiscale doit être interprétée littéralement, il n'est pas admis une interprétation extensive ou restrictive.

Au Brésil, la loi n. 9430 de 1996, en matière de prix de transfert, est basée sur une présomption de transfert indirect de bénéfices. Or, la présomption doit être fondée sur la probabilité soumise aux principes de la proportionnalité et de la conformité au raisonnable.

³⁴⁴ L'incidence de la règle juridique est conditionnée à l'événement de tous les faits qui intègrent son hypothèse d'incidence et le moment de l'incidence est l'instant logique et postérieur à l'événement du dernier fait qui intègre la composition de l'hypothèse d'incidence.

³⁴⁵ L'interprétation déclarative ou stricte ne produit que le résultat de donner au texte légal interprété un contenu et sens qui correspondent exactement à ce que le texte indique. Cette interprétation n'élargit pas, ni restreint, *abroge*, modifie ou corrige le texte de la norme interprétée. L'interprétation déclarative éclaircit la norme juridique interprétée en lui donnant un sens qui correspond exactement la lettre de la loi.

³⁴⁶ L'interprétation est extensive lorsque elle fait la norme inclure des cas qui n'ont pas été prévu. Devant un texte de loi, dans les limites scientifiques et selon les règles d'interprétation juridique, l'interprète adapte la *ratio legis* aux nouvelles exigences de la réalité socio juridique, en élargissant l'effet de la norme légale.

³⁴⁷ L'interprétation est restrictive lorsque la norme interprétée inclut moins de conjectures que ce qu'ils semblaient y avoir. Ainsi, l'interprète établit un moins ample des expressions de la norme en recherchant réduire l'application de la loi, sans rien lui retirer.

³⁴⁸ Ce principe admis en Rome est fondé sur la liberté politique devant l'Etat. Lorsque la loi fiscale taxe le patrimoine du contribuable elle est en train de charger sa liberté personnelle, son droit à l'exercice de toute activité lucrative. L'impôt était la création de l'Etat, en son propre gré. Le patrimoine privé du souverain ou du monarque se confondait avec le patrimoine publique (fisc). Le fisc possédait des pouvoirs absolus, inclus des privilèges, en agissant contre ses débiteurs avec rigueur. En Rome l'impôt était exigé des étrangers, des peuples vécus et des classes inférieures et donc, l'impôt se présentait humiliant à ce qui lui payait, avec un caractère odieux. Ce mépris à l'impôt rayonnait des reflets dans l'interprétation des respectives lois fiscales qui étaient estimés abusives ou punitives. Ainsi, comme correctif, la jurisprudence passe à aider le débiteur dans les cas de doute. D'où l'interprétation favorable aux intérêts du contribuable, aux intérêts du peuple contre les exactions des puissants. Tout ce qui est odieux doit être interprété de façon restrictive (*in dubio contra fiscum*).

³⁴⁹ Un courant doctrinaire admet que dans un Etat de droit, où l'Etat est aperçu en tant qu'organisation de la sécurité et du bien-être du peuple, la recette fiscale est source de bénéfices à la collectivité, étant donné que l'Etat a pour but la réalisation des fins sociales et du bien commun. Le citoyen est défendu devant le Parlement et l'impôt assume le caractère d'un processus normal afin d'obtenir de l'argent pour les coffres publics. De ce fait, la loi doit être interprétée de forme restreinte et le principe *in dubio pro fiscum* est admis afin d'offrir des recettes à l'Etat.

Le principe de la conformité au raisonnable ne vient pas exprès dans la Constitution Fédérale du Brésil, il est implicite dans les normes constitutionnelles et empêche que l'imposition ait des fins de confiscation (article 150, IV, Constitution Fédérale de 1988). Il est interdit au Pouvoir Public d'imposer le patrimoine de façon à empêcher son maintien par le particulier ou son utilisation économique selon les fins affectées, sauf les exceptions constitutionnellement prévues.

Geraldo Ataliba, au sujet du principe de la conformité au raisonnable affirme :

« Même au niveau constitutionnel, il y a un ordre d'interprétation et d'efficacité des règles conditionné par les principes. Ceux-ci s'harmonisent, en fonction de la hiérarchie établie entre eux, de façon à assurer pleine cohérence interne au système (...) Les principes sont des lignes maîtresses, les grandes directions, les directrices majeures du système. Ils indiquent les directions à être suivies par toute société et obligatoirement poursuivies par les institutions du gouvernement (pouvoirs constitués).

Ils expriment la dernière substance du vouloir populaire, ses objectifs et conceptions, les lignes maîtresses de la législation, de l'Administration fiscale et de la juridiction. Par celles-ci ne peuvent pas être contrariées ; ils doivent être honorés jusque les dernières conséquences.

Et ils démontrent que même les normes constitutionnelles n'ont pas l'égale efficacité, mais au contraire, elles se structurent de forme pyramidale, comme perçoit l'École de Vienne, conduite par le non comparable Kelsen »³⁵⁰

Le principe de la conformité au raisonnable contribue à la surveillance de l'obéissance à tous les autres principes et règles reçus par le système. Ainsi, lorsque la loi est appliquée, si les vecteurs indicatifs du système ne sont pas observés, il y a une désobéissance du principe de la conformité au raisonnable.

Le principe de la conformité au raisonnable n'est pas un simple « critère d'application » des normes juridiques en vue de la réalisation du droit posé, ce n'est pas un simple critère de vérification de la correcte application des normes positives. Il s'agit d'un « critère de compréhension » de tout système.

En tant que critère de compréhension, le principe de la conformité au raisonnable donne substance à la logique du système, donne une cohérence au système juridique et rend les normes juridiques un tout cohérent avec des priorités et finalités définies et susceptibles d'être comprises et ordonnées.

Au Brésil, tantôt les auteurs affirment la nécessité du respect du principe de la conformité au raisonnable par le Pouvoir Législatif, en tant que critère pour la reconnaissance d'une éventuelle inconstitutionnalité de la loi, tantôt présentent le principe en tant que condition de légitimité des actes administratifs, tantôt présentent au Pouvoir Judiciaire l'importance du principe lors de l'application de la norme au cas concret.

Un acte n'est pas raisonnable si les faits que lui ont servi de base n'existent pas ou, si existants, ces faits ne gardent pas une relation de logique

³⁵⁰ 'República e Constituição. São Paulo : Ed.Revista dos Tribunais, 1985, p. 6-7.

avec la mesure adoptée, ou encore si l'acte a été réalisé sur des arguments ou sur des prémisses, explicites ou implicites, qui n'autorisent pas, du point de vue logique, la conclusion.

Or, différemment de la propriété corporelle, la propriété incorporelle vaut par l'exploitation, ce qui exige la recherche et la conservation d'une clientèle.

D'autre part, il existe des droits de la propriété incorporelle qui possèdent un monopole d'exploitation et que, de ce fait, il est très difficile de fixer les prix de ces droits si l'on cherche à établir comme critère de comparaison le prix fixé dans une transaction indépendante qui tient compte la valeur de marché, primo parce que la transaction en cause est réalisée entre des parties liées, et secundo parce que les éléments qui constituent le monopole d'exploitation perturbe toujours la loi de l'offre et la demande, étant donné que la concurrence sera difficilement pure dans le sens de la théorie classique de l'économie.

La valeur réelle d'un droit de la propriété incorporelle est son potentiel de générer régulièrement des bénéfices dans un marché spécifique où l'entreprise exerce son activité, grâce à l'exclusivité de l'usage d'un signe distinctif ou l'exclusivité de l'emploi d'une technologie.

La somme capitalisée de l'expectative des bénéfices qui a résulté de ces droits exclusifs sera la valeur réelle du brevet ou de la marque.

Or, une décision raisonnable fixera la valeur du droit de la propriété incorporelle en tenant compte de la syntonie entre ce qui est posé par la norme juridique et ce qui est de celle-ci fait dans son application. C'est le bon sens appliqué au droit.

La valeur sur laquelle est basée la fixation d'un droit de propriété incorporelle ne peut être soumise à aucun critère rationnel, car elle est parfaitement arbitraire et logiquement indéterminé.

En fait, il n'existe pas une logique spécifique concernant les valeurs. Ce qu'il existe sont les mêmes techniques de raisonnement qui sont utilisées pour critiquer et pour justifier une décision. De ce fait, l'utilisation pratique de la raison ne peut pas être comprise sans l'intégrer dans une théorie générale de l'argument.

L'interprétation de la loi fiscale a de multiples facettes. Dans certains cas, il s'agit de préciser la portée d'un concept utilisé par la loi. Dans d'autres cas, il s'agit, devant une imperfection formelle, de dégager la volonté du législateur. Et d'une manière plus globale, se pose la question de la cohérence entre les différentes branches du droit au niveau de la qualification des faits, notamment lorsque les différentes branches du droit n'évoluent pas au même rythme.

En effet, l'application de la loi fiscale peut exiger l'épuisement des bases du raisonnement dans d'autres branches du droit. Ainsi, il arrive que la

solution du litige fiscal soit commandée par l'application de dispositions du Code civil ou du Code de commerce.

En matière de prix de transfert, il faut rechercher dans l'opération une justification économique en tenant compte qu'il n'est pas interdit au contribuable de choisir le cadre juridique qu'il juge le plus favorable du point de vue fiscal. La justification de l'agent économique consistera en la justification de son comportement.

D'autre part, le manque de clarté et l'ambiguïté du texte fiscal sont sources des difficultés d'interprétation.

Un texte clair s'interprète littéralement jusqu'au point où l'on côtoie l'absurde. S'agissant des textes clairs, le juge doit les appliquer littéralement et donc il doit se dispenser de toute référence aux travaux parlementaires³⁵¹. Toutefois, rien n'interdit au juge de se référer aux travaux préparatoires, même lorsque le texte à interpréter est clair³⁵².

Le Conseil d'Etat en France a jugé que l'interprétation d'un texte ambigu ou obscur se fait à la lumière de l'ensemble du texte et si nécessaire à l'aide de critères subsidiaires, dans l'ordre, les travaux préparatoires de la loi (exposé de motifs, les déclarations des rapporteurs et les débats parlementaires) et principes généraux de droit³⁵³.

Au Brésil, l'article 108 Code Tributaire National –CTN établit :

« Art. 108. En l'absence de disposition expresse, l'autorité compétente pour appliquer la législation fiscale utilisera successivement, dans l'ordre indiqué :

- I. Analogie ;*
- II. Les principes généraux de droit fiscal³⁵⁴ ;*
- III. Les principes généraux de droit public ;*
- IV. L'équité.*

La législation fiscale est interprétée en tenant compte des normes spécifiques d'interprétation juridique et l'ordre successif indiqué par l'article 108 précité devra être respectée par l'interprète

En présence de disposition expresse, l'interprète est libre pour adopter la méthode ou les méthodes d'interprétation les plus convenables. Mais en l'absence de disposition de la loi, l'interprète doit respecter le texte de l'article 108 précité, et le premier instrument à être utilisé pour compléter cette absence est l'analogie³⁵⁵, l'une des formes d'intégration de la norme juridique.

³⁵¹ CE 18 oct. 2000, *Min. c/c commune de Pantin*, 209324, *RJF* 2001.1.46.

³⁵² CE 12 oct. 1992, *Préfet de la Manche*, *RJF* 1992.12.1661.

³⁵³ CE Sect. 21 juin 1985, *Deruelle*, Lebon 203, *RJF* 1985.8-9.633 et Concl. N. Chahid-Nourai p. 593.

³⁵⁴ Il s'agit de principes positifs de droit fiscal.

³⁵⁵ L'analogie est une forme d'intégration de la norme juridique lorsqu'il n'existe pas de norme juridique expresse. Il ne s'agit pas d'une forme d'interprétation. Mais l'utilisation de l'analogie ne peut pas créer d'impôts (art. 108, paragraphe 1^o).

En cas de doute, l'on utilise une interprétation la plus favorable au contribuable³⁵⁶ (art. 112). Le CTN a reçu le principe général de droit public *in dubio pro reo*.

Ainsi, l'interprétation, dans le cas concret, et seulement en cas de doute en matière d'infractions ou de sanction, devra l'être celle la plus favorable au contribuable. S'il n'y a pas de doute, la loi devra être appliquée dans ses exacts termes par le biais de l'utilisation des méthodes d'interprétation et d'intégration de la législation fiscale.

Cependant, lorsque la loi est insuffisante par son omission, contradiction ou obscurité, étant donné que le juge ne peut pas décider de façon arbitraire, étant donné qu'il ne doit pas laisser de juger sur l'excuse de l'obscurité de la loi ou de son ambiguïté ou manque de clarté, le juge doit se tourner vers l'analogie, les principes généraux de droit fiscal, les principes généraux de droit public et l'équité.

Au Brésil, la jurisprudence recourt aux principes généraux de droit, afin de, parmi les plusieurs méthodes d'interprétation de la loi, choisir celle qui fournit la solution la plus conforme avec l'équité.

Ainsi, le juge recourt tantôt aux principes fondamentaux, tantôt aux topiques juridiques, c'est-à-dire, aux considérations qui fournissent les bonnes raisons pour la rédaction et l'interprétation des textes de loi.

Finalement, le bien-être de l'économie qui est un objectif suprême se trouve face à un dilemme. Dépend-il du marché ou de l'État? La réponse n'est pas évidente, mais il semble qu'aujourd'hui la liberté d'entreprendre est dominante dans l'économie capitaliste.

Si l'économie de marché est un système où l'activité s'autorégule d'elle-même, il apparaît cependant que le marché ne puisse pas tout internaliser et donc qu'une force extérieure, à savoir l'État, intervienne.

Toutefois, sur ce sujet, les opinions divergent et s'opposent radicalement à travers l'histoire, notamment au du XX^e siècle.

En 1929, après le krach boursier du "jeudi noir", l'État a joué un rôle indispensable dans l'économie.

En 1936, John Maynard KEYNES dans sa "*Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*" développe l'idée que seule l'intervention de l'État permettra à l'économie de sortir de la situation de sous-emploi dans laquelle elle se trouve.

³⁵⁶ « Art. 112. La loi fiscale qui définit des infractions, ou lui applique des pénalités, est interprétée selon la manière la plus favorable au accusé, en cas de doute en ce qui concerne :I. Au classement légal du fait ; II. A la nature ou circonstances matérielles du fait, ou la nature ou extension de ses effets ; III. La responsabilité, imputabilité ou punition; IV. La nature de la pénalité applicable, ou à sa quantité. »

Cependant, dans les années 70, les politiques keynésiennes s'avèrent inefficaces pour la reprise de l'économie après le premier choc pétrolier.

Un renouveau libéral apparaît donc avec deux économistes fondamentaux, Friedrich von HAYEK de l'école autrichienne et Milton FRIEDMAN, chef de file des monétaristes.

Ces deux économistes libéraux et par la suite d'autres économistes recommandent la non-intervention de l'État au profit d'un marché libre et spontané qui assure l'équilibre de l'économie.

Le débat entre les keynésiens et les libéraux semble donc bien ancré dans la réalité, mais n'y a-t-il pas des situations économiques particulières qui nécessitent l'intervention de l'État? Celui-ci permet-il une amélioration de l'activité économique?

Titre II

LES CONTRAINTES ETATIQUES

Le système international contemporain d'imposition sur le revenu est guidé par deux principes distincts : celui de la territorialité et celui de l'universalité. Ces principes constituent des éléments de connexion entre État et contribuable en établissant des critères pour définir l'exercice du pouvoir d'état de taxer.

S'excluant entre eux, l'option par l'un ou par l'autre dans les systèmes fiscaux des États n'est déterminée que par l'utilité et l'occasion de l'utilisation de l'un ou de l'autre principe en concert avec les politiques fiscales planifiées et prétendues par les pays.

La territorialité précise les limites du territoire auquel s'applique la législation d'un pays concerné et les règles à appliquer lors d'opérations réalisées avec d'autres pays.

En tant que principes, la territorialité et l'universalité guident toute l'activité législative et herméneutique que leur est ultérieure dans les États qui les adoptent.

Les modalités d'imposition relèvent de l'entière souveraineté fiscale des Etats concernés : l'Etat à qui un droit d'imposer un revenu est attribué l'impose conformément à sa législation interne dans tous ses aspects (assiette, taux, etc.), mais lorsque il s'agit de transactions entre la maison mère et la filiale, il y a toujours un risque de double imposition juridique qui sera évité par un traité fiscal bilatéral signé par deux pays afin d'éviter la double imposition sur le revenu et l'évasion fiscale.

Dans le **Chapitre 1** on étudiera les contraintes juridiques qui subissent les entreprises qui s'internationalisent et dans le **Chapitre 2** on étudiera les contraintes économiques que justifient l'intervention de l'Etat dans l'économie en tant qu'agent régulateur.

LES CONTRAINTES JURIDIQUES

L'on distingue, en France, l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés. Au Brésil, les personnes morales et les personnes physiques sont redevables de l'impôt sur le revenu.

La diversité de facteurs productifs, ainsi que les exigences sociales de consommation, particulières à chaque pays, impulsent les États à la pratique d'une économie ouverte.

Le principe de la territorialité également connu comme *base territoriale*, signifie que toutes les situations juridiques qui donnent l'origine à la production de revenu, par des nationaux ou des résidents, localisées à l'intérieur du territoire d'un État, produisent une obligation fiscale.

La territorialité de l'impôt est le résultat logique du pouvoir souverain d' l'État, étant donné que tous les faits présents à l'intérieur de leur territoire sont ordonnés et disciplinés par leur système juridique.

On présentera les règles de la territorialité au Brésil et en France (**Section 1**) pour ensuite placer les traités internationaux de droit fiscal dans les ordres juridiques françaises et brésiliennes (**Section 2**)

Section 1

LES PHILOSOPHIES D'IMPOSITION DES ACTIVITÉS ÉTRANGÈRES DES ENTREPRISES

L'interdépendance économique internationale a toujours conduit les États à une pratique de commerce extérieur. Dans l'actuel stage de développement du commerce, outre les informations circulées à une vitesse chaque fois plus grande, les produits ont maintenant un marché mondial.

Ainsi, l'on peut conclure que, sous une optique productive et commerciale, le processus de mondialisation se traduit dans une croissante homogénéisation internationale des structures d'offre et d'exigence, phénomène qui, à un seulement temps, garantit et facilite :

1. l'augmentation de profits d'échelle, avec l'élargissement de la production et du marché de consommation ;
2. l'uniformisation de techniques productives, stratégies administratives et méthodes d'organisation du processus productif, vérifiée par les exigences croissantes d'homologation internationale.

3. le changement de l'axe de la compétitivité, qui cesse d'être le produit en soi pour être la technologie de processus (non seulement de production, mais d'approvisionnement, de contrôle de la qualité, de participation et d'informations au consommateur, d'assistance technique, entre autres) ;

4. le plus grand investissement dans la formation de main d'œuvre qualifiée et perfectionnée, dans la recherche et dans le développement de produits, avec les consultations aux clients afin de faire attention à des nécessités plus spécifiques ;

5. la décentralisation géographique de la production des sociétés, ce qui provoque sa spécialisation dans les secteurs où sont plus efficace et, ainsi ils, optimisent les avantages comparatifs de chaque place et donnent lieu à « usine » ;

6. la formation de liens plus rigides entre des sociétés, de *joint ventures*, participations actionnaires et franchises, depuis la production globale exige normes plus rigides d'approvisionnement et qualité de composantes et matières premières et un investissement élargi dans technologie.

Un autre facteur caractéristique de la mondialisation, maintenant sous un point de vue institutionnel, indique vers la convergence du règlement politique-économique des pays.

Pour assurer la plus grande mobilité de capitaux, facteurs productifs et biens de consommation, les relations juridiques et économiques entre les entreprises et les États sont encouragées en s'approchant les instituts juridiques surtout des entreprises, du consommateur et de l'imposition.

Un deuxième aspect institutionnel de l'économie à être souligné est la croissante perte de la souveraineté des autorités responsables des politiques économiques nationales dans l'ordre mondialisé. Ce fait est dû à la formation des blocs économiques et à la nécessité d'adaptation des économies nationales aux migrations internationales des facteurs productifs.

Si, d'un côté, le scénario international mondialisé montre d'innombrables occasions et facilités au moyen de la captation de ressources étrangers, d'autre côté, il impose quelques restrictions rigides aux politiques macroéconomiques nationales (échange et taux d'intérêts), en s'évitant des déséquilibres qui favorisent des mouvements spéculatifs.

En tout état de cause, l'abondance de capitaux externes dans l'organisation des économies nationales fait que l'ordre économique du jour des États s'associe à d'autres sujets d'importance supranationale, comme l'imposition et la vigilance des sociétés transnationales.

Etant donné la grande intégration des marchés nationaux à l'économie mondiale, les entreprises transnationales ont été valorisées - celles dont les unités (maison mère, filiales liées, etc.) se placent sous de diverses juridictions.

Un point particulièrement important est celui qui traite de l'imposition internationale des revenus des entreprises transnationales.

Il y existe des spécificités concernant les règles de la territorialité au Brésil et en France.

Ainsi, on présentera les règles de la territorialité au Brésil (**A**) avant de présenter les règles de la territorialité en France (**B**).

A. LES RÈGLES DE LA TERRITORIALITÉ AU BRÉSIL

Le principe de la territorialité détermine que l'imposition ne dépend que de la localisation territoriale de la source génératrice du revenu. Si l'hypothèse d'incidence est décrite dans la loi et si le fait générateur se produit sur le territoire national, l'obligation fiscale apparaît.

Ainsi, selon le principe de la territorialité de l'impôt il est nécessaire de déterminer la localisation de la source productrice, soit sur le territoire national, soit sur le territoire étranger. Si cette source est localisée dans un pays étranger, le fait générateur ne s'assujettit pas à la législation fiscale nationale.

Il est évident que lorsqu'un État impose seulement les sources localisées sur son territoire, il peut avoir une évasion d'investissements vers d'autres États où le taux de l'impôt sera moins lourd.

Ainsi, dans le contexte actuel d'internationalisation de l'économie, l'évasion fiscale est un phénomène commun et constant qui a besoin d'être combattu par les États. De façon similaire, la plus grande nécessité d'opérations internationales par un nombre croissant d'opérateurs privés exige la flexibilité et la prévisibilité du régime fiscal de l'impôt applicable aux investissements internationaux.

1. L'ADOPTION DU PRINCIPE DE LA BASE MONDIALE (OU GLOBALE)

En opposition à la base territoriale, le système fiscal brésilien d'imposition de revenus présente le principe de l'universalité, également appelé principe de la base globale, principe du revenu mondial, principe que mieux atteint les exigences d'isonomie entre les contribuables qui ont du revenu dans le marché domestique et les contribuables qui ont des revenus à l'étranger en profitant des bénéfices fiscaux étrangers.

Selon le principe de la base globale de l'impôt sur le revenu il est imposé l'universalité des bénéfices, des revenus et des profits de capital acquis (dans les marchés domestique et extérieur) par des personnes morales domiciliées dans le pays.

Tout revenu obtenu par des personnes morales implantées dans les États qui adoptent la base globale, même les bénéfices acquis à l'étranger, se trouvent dans le champ de l'incidence de l'impôt sur le revenu. En résumé, le

principe de la base globale de l'impôt sur les revenus oblige l'imposition du revenu n'importe où il a été produit.

En réalité, le processus d'ouverture économique au Brésil des années 70 a demandé d'importantes modifications dans la législation fiscale brésilienne.

Dans la décennie de 1970, la politique de développement économique suivie par le gouvernement privilégiait le capital de prêts sur le capital de risque ou investissement de droits dans le capital d'entreprises brésiliennes. L'idée de l'époque était fondée sur la possibilité d'emprunter à l'étranger afin de financer le développement de l'Etat brésilien et par la suite payer des prêts et rendre la propriété des entreprises une propriété de capitaux nationaux, privées ou de l'Etat.

Néanmoins, l'élevé taux d'intérêts³⁵⁷ des Etats Unis à la fin de la décennie liée à la crise du pétrole de 1979³⁵⁸ a rendu impossible le payement de la dette et ont généré la crise de l'échange de monnaies de 1982 ce qui a produit des effets négatifs sur l'économie brésilienne jusqu'à la renégociation de la dette qui a été conclue en 1994.

L'isolement et le protectionnisme avaient marginalisé le Brésil dans le marché international. L'ouverture relative des ports, à côté de la timide libéralisation du marché d'échange a donné autonomie aux opérations commerciales et financières internationales.

Ainsi, c'est pour faire face à cette situation que la politique économique brésilienne s'est rendue à l'évidence de la nécessité d'une réglementation spécifique pour traiter du phénomène concernant plusieurs juridictions pour traiter de la même imposition.

C'est donc dans cet environnement qui a été publié la loi n°9249, du 26 décembre 1995, avec l'abandon au Brésil de l'exclusive application du principe de la territorialité, pour donner lieu à l'application du principe de l'universalité des revenus, ce qui permet l'imposition des revenus de source étrangère afin de combattre l'évasion fiscale et d'éviter l'optimisation des revenus, car auparavant le principe de territorialité permettait aux entreprises l'allocation de bénéfices aux subsidiaires ou succursales d'entreprises brésiliennes situées dans des paradis fiscaux.

Avant la publication de la loi n° 9.249 de 1995, les personnes physiques étaient soumises au principe de l'universalité et les personnes morales étaient soumises au principe de la territorialité. Mais à partir de l'entrée en vigueur de la loi n° 9.249 de 1995, le Brésil a adopté le principe de l'universalité aussi pour les personnes morales. Ainsi, actuellement, les personnes morales sont imposées sur les revenus produits à l'étranger (imposition des revenus mondiaux).

³⁵⁷ Les taux d'intérêts est passé de 4% à 8% aa. des derniers 30 ans à 20% aa.

³⁵⁸ La crise du pétrole a rendu chère les impositions du pétrole.

Le principe de l'universalité des revenus détermine que les bénéfices réalisés à l'étranger soient rajoutés au bénéfice net afin de déterminer le bénéfice réel correspondant au bilan de l'entreprise déposé le 31 décembre de l'année calendrier de la disponibilité, économique ou juridique, de la personne morale domiciliée au Brésil.

Les bénéfices des subsidiaires d'entreprises brésiliennes ou de leurs succursales sont estimées mises en disponibilité à la date du bilan de l'activité vérifiée. Toutefois, les bénéfices des sociétés liées sont estimés mis en disponibilité à la date du paiement du crédit aux termes du paragraphe e de l'article 1^{er} de la loi 9532 de 1997 :

«Art. 1^{er} Les bénéfices perçus à l'étranger, par l'intermédiaire de filiales, succursales, contrôlées ou liées seront rajoutés au bénéfice net, pour la détermination du bénéfice réel correspondant au bilan déposé le 31 décembre de l'année-calendrier où ils ont été mis à la disposition de la personne morale domiciliée au Brésil :

§ 1^o Aux fins des dispositions de cet article, les bénéfices seront considérés mis à la disposition de la société au Brésil:

- a) en cas de filiale ou de succursale, à la date du bilan en vérification;*
- b) en cas de contrôlée ou d'entreprise liée, à la date du paiement ou du crédit sur le compte représentatif de l'obligation de la société à l'étranger.*

(...)

§2^{ème} Aux fins des dispositions de la lettre 'b' du paragraphe précédant, on considère:

- a) crédité le bénéfice, lorsque le transfert du registre de sa valeur à tout compte représentatif du passif exigible de la contrôlée ou de l'entreprise liée domiciliée à l'extérieur se réalise ;*

- b) payé le bénéfice, quand se réalise:*

- 1. le crédit de la valeur sur le compte bancaire de la contrôlée ou de l'entreprise liée au Brésil ;*
- 2. la livraison, à tout titre, à la représentante de l'entreprise bénéficiaire ;*
- 3. l'envoi à l'entreprise bénéficiaire, au Brésil ou à tout autre lieu ;*
- 4. l'emploi de la valeur au nom de l'entreprise bénéficiaire, en tout lieu, y inclut aux fins de l'augmentation de capital de l'entreprise contrôlée ou liée, domiciliée à l'étranger ».*

L'adoption de la base globale ou mondiale pour le calcul des bénéfices imposables des personnes morales est le résultat d'une économie au Brésil qui passe à être celle d'exportation de capital. Le Brésil considère que la base mondiale est le mieux paramètre utilisé pour mesurer les bénéfices d'une entreprise³⁵⁹ en observant le principe de l'universalité de l'impôt sur le revenu

³⁵⁹ Au Brésil, l'article 6 de la loi n° 4.137 du 10 septembre 1962 définit «entreprise», comme toute organisation de nature civile ou mercantile destinée à l'exploitation par une personne physique ou morale de toute activité avec un but lucratif. Toutefois, une définition juridique avec précision d'entreprise internationale n'est pas indispensable aux fins des principes directeurs de l'OCDE. Généralement, les

consacré à l'article 153, paragraphe 2, alinéa I, de la Constitution de la République :

« Art. 153 – Il appartient à l'Union établir des impôts sur :
III - revenu et recettes de toute nature ;

§ 2^{ème} - l'impôt prévu à l'alinéa III :
I - sera informé par les critères de la généralité, de l'universalité et de la progressivité, sous la forme de la loi ».

Ainsi, tout type de rendement et les recettes de toute nature – d'où la généralité-, sont assujettis à l'impôt sur le revenu.

À partir de l'introduction du principe de l'universalité (mondialisation), le Brésil passe à limiter les planifications fiscales.

Depuis l'application au Brésil du principe du domicile³⁶⁰, ou du revenu mondial ou encore du principe de l'universalité, les bénéficiaires, les revenus et les gains en capital réalisés et obtenus à l'étranger sont pris en compte pour la détermination du bénéfice réel des personnes morales.

Toutefois, le principe de l'universalité n'a pas supprimé le principe de la territorialité, car le principe exige la territorialité comme critère de connexion personnel (résidence, domicile, nationalité) afin de déterminer le régime fiscal des revenus produits à l'intérieur du Brésil, soit par les résidents, soit par les non-résidents. Les rendements de la personne morale seront donc imposés indépendamment du lieu de leur production, c'est-à-dire, indépendamment de la source effective des revenus, si dans le pays ou si à l'étranger.

entreprises transnationales sont composées de sociétés et d'autres entités de capital privé, public ou mixte, situées dans des différents pays, de nationalités diverses, placées chacune dans un Etat, mais avec une direction commune, liées de telle sorte que l'une ou plusieurs parmi elles peuvent exercer une influence importante sur les activités des autres, notamment partager des connaissances et ressources entre elles. Mais, dans un but d'un simple contrôle juridique, en matière de prix de transfert l'on considère entreprise: 1) une entreprise qui détient une partie importante du capital social de l'autre entreprise; 2) une entreprise qui détient la majorité absolue du droit de vote lors des assemblées ordinaires; 3) une entreprise qui exerce directement ou par l'intermédiaire d'une personne interposée, un pouvoir de décision dans l'autre entreprise 4) toute personne qui a un intérêt à l'activité ou possède un capital de la société qui exerce le contrôle. Ces personnes intermédiaires sont soit des gérants, administrateurs, directeurs ou membres de leurs familles, de la société qui exerce le contrôle, soit, d'autre part, toute entreprise liée qui exerce le contrôle. DOUVIER, Jean-Pierre, *Fiscalité Internationale- 20 études de dossiers*, p. 24-25.

³⁶⁰ Selon le Code fiscal brésilien (Codigo Tributario Nacional – CTN) le domicile fiscal est susceptible d'élection. En l'absence d'élection du domicile, l'article 127 du CTN considère domicile fiscal: 1) en ce qui concerne les personnes physiques, leur résidence habituelle ou, si celle-ci est incertaine ou inconnue, le centre habituel de leurs activités; 2) en ce qui concerne les personnes morales de droit privé ou les entreprises individuelles, le lieu de leur siège social ou, en ce qui concerne les actes ou faits qui sont à l'origine de l'obligation, le lieu de chaque établissement. Lorsque les règles précitées ne sont pas applicables, on considérera domicile fiscal du contribuable ou du responsable du paiement de l'impôt, le lieu de la situation des biens ou de la réalisation des actes ou des faits qui sont à l'origine de l'obligation fiscale. Toutefois, l'administration fiscale peut refuser le domicile fiscal élu, lorsque le recouvrement ou le contrôle de l'impôt est rendu impossible ou difficile. Dans ce cas, le domicile fiscal sera le lieu de la situation des biens ou de la réalisation des actes ou des faits qui sont à l'origine de l'obligation fiscale.

2. L'IMPOSITION DE LA PERSONNE MORALE

La législation sur prix de transfert s'applique à l'impôt sur le revenu des personnes morales (IRPJ), à la cotisation social sur le bénéfice net (CSLL)³⁶¹, et la cotisation d'intervention dans le domaine économique (CIDE)

Selon la Loi n. 10.332 du 19 décembre 2001, sont assujetties à la CIDE les personnes morales qui ont réalisé des contrats dont le but sont la réalisation des services, d'assistance administrative et semblables assurés par des personnes résidentes ou domiciliés à l'étranger et des personnes morales qui ont payé des redevances, a tout titre, à des bénéficiaires résidents ou domiciliés à l'étranger.

L'article 682 du Règlement de l'impôt sur les revenu établit qui sont assujetties à de l'impôt sur les revenus à la source, dans de cas de transfert hors du Brésil, les revenus et les gains de capital provenant de sources situées au Brésil, quand ils sont perçus :

1. Par les personnes physiques ou morales résidentes ou domiciliées hors du Brésil ;
2. Par les résidents du Brésil qui ont séjourné à l'étranger pendant plus de 12 mois;
3. Par la personne physique provenant d'un pays étranger avec un visa temporaire ;
4. Par les contribuables qui ont continué à percevoir des revenus produits au Brésil, après la date à laquelle ils ont demandé le certificat d'acquiescement d'impôt pour transfert de domicile à l'étranger.

Les revenus et gains de capital réalisés par des résidents ou domiciliés à l'étranger sont assujettis au taux de 15%, sauf quand il en est expressément prévu autrement, par exemple, taux de 25% pour les revenus du travail et prestations de services et taux de 0%, contre-prestations de crédit-bail de biens d'équipement) ou quand il existe une convention pour éviter la double imposition.

Lorsque la source prend l'imposition à sa charge, l'impôt doit, en principe, être supporté par le bénéficiaire du revenu.

La base d'imposition de l'impôt sur le revenu est, généralement, le bénéfice réel - en opposition au bénéfice arbitré et au bénéfice présumé.

Le bénéfice présumé est la forma d'imposition de l'impôt sur le revenu et la contribution sociale sur le bénéfice net et la systématique de

³⁶¹ CSLL - Article 195, CRFB ; loi n° 8.034 de 1990 et Mesure Provisoire n° 1807 de 1999. Pour la cotisation sociale sur les bénéfices le taux d'imposition est de 8% (néanmoins, pendant la période de mai à décembre 1999 un supplément de 4% était exigé) pour les personnes morales en général, institutions financières et assimilés, et ce taux s'applique sur le bénéfice net de l'entreprise, ce bénéfice net étant le fait générateur, avant déduction de la cotisation elle-même, ajustée par les additions et exclusions autorisées.

l'imposition est réglementée par le Règlement de l'Impôt sur le revenu (articles 516 a 528, Décret n. 3000 de 1999),

Les personnes morales qui ont produit des bénéfices, rentes ou gains de capital³⁶² d'origine de l'étrangère sont également obligées à faire le calcul du bénéfice réel, par exemple, off-shore, filiales, succursales, entreprises liées etc.)

La règle du revenu mondial comporte des exceptions en raison de l'existence de traités internationaux pour éviter la double imposition³⁶³.

³⁶² Il ne faut pas confondre rente ou gains de capital d'origine étrangère avec les recettes d'exportation. Les entreprises exportatrices peuvent faire l'option par le bénéfice présumé, à condition que l'hypothèse du cas concret ne soit pas interdite. La prestation de services à l'étranger, sans l'utilisation de filiales, succursales, entreprises liées etc. et d'autres unités décentralisées de la personne morale liée ne sont pas assouplies à l'imposition du bénéfice réel.

³⁶³ En ce qui concerne la convention signée par le Brésil avec la France, le régime conventionnel est le suivant: 1) *bénéfices d'entreprise*: les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne peuvent être imposés que dans cet Etat, sauf si cette entreprise exerce ses activités dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable; dans cette hypothèse, les bénéfices de l'entreprise pourront être imposés dans l'autre Etat contractant, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable (*Lorsqu' une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait obtenus s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues, et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'Administration fiscale. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenus traités séparément par la Convention, ces dispositions n'en sont pas affectées.*); 2) *dividendes*: depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 9.249/95, les dividendes sont exemptés de toute imposition au Brésil (article 10); 3) *intérêts*: les intérêts provenant d'un Etat contractant payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet Etat contractant, mais ces intérêts peuvent être imposés dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, conformément à la législation de cet Etat (Au Brésil, le taux applicable au transfert d'intérêts est de 15%, sauf quand ils sont payés à des entreprises domiciliées dans des paradis fiscaux, auquel cas le taux est de 25% (article 8, loi n° 9.770/99). La France accorde à l'entreprise résidente en France un crédit d'impôt correspondant à l'impôt payé au Brésil, qui ne pourra pas excéder 15%. A cet effet, l'impôt brésilien est considéré comme ayant été recouvré au taux de 20%.); 4) *redevances*: les redevances provenant d'un Etat contractant peuvent être imposées dans l'Etat contractant dont elles proviennent, selon la législation de cet Etat (Dans le cadre de la convention franco-brésilienne, les taux maximums sont limités: 10% pour l'usage du droit d'auteur (œuvre littéraire, artistique, films, etc.); 25% pour l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce; 15% dans les autres cas. Le gouvernement français donnera un crédit d'impôt équivalent à l'impôt recouvré au Brésil. Dans l'hypothèse de l'alinéa « c » précitée, l'impôt brésilien est considéré comme ayant été recouvré au taux de 20%. Le taux d'imposition au Brésil en cas de transfert de redevances est de 15%. Les redevances payées à des entreprises résidentes hors du Brésil sont déductibles de la base d'imposition du bénéfice réel si elles sont transférées dans le cadre d'un contrat enregistré à la Banque Centrale du Brésil, limitées aux taux fixés par le ministre des finances. Les redevances payées par une succursale à sa maison mère à l'étranger ne sont pas déductibles et les redevances payées à la société contrôlée à l'étranger ne sont déductibles que si le contrat a été enregistré à l'INIP et à la Banque Centrale du Brésil. Les revenus provenant d'un contrat de prestations de services de nature technique et administrative signé entre une entreprise brésilienne et une entreprise domiciliée hors du Brésil (prestataire) n'ayant aucun établissement au Brésil, et ne constituant pas un paiement de redevances, de transfert de savoir-faire ou d'une opération de même genre, ni se présentant pas comme revenus d'une profession indépendante exercée par des professionnels libéraux au Brésil, seront traités comme des bénéfices, le droit d'imposition revenant est attribué au pays où l'entreprise prestataire est installée en permanence. Mais ce sujet ne fait pas l'unanimité.); 5) *gains de capital*: dans le cadre des relations entre

En effet, les traités internationaux tendant à éviter la double imposition sur le revenu³⁶⁴ et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu, signés par le Brésil établissent que la désignation de «résident» d'un Etat contractant est applicable à toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est soumise à imposition dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

Dans l'hypothèse où une personne morale est considérée comme résidente des deux Etats contractants, sa résidence sera définie comme étant celle où se trouve son siège de direction effective.

La Mesure Provisoire 2 158/35 de 2001 (art. 74)³⁶⁵ établit que les bénéficiaires d'une société liée située à l'étranger seront considérés automatiquement comme des bénéficiaires imposables de la société domiciliée au Brésil, dans la proportion de sa participation.

Le fait générateur de l'impôt sur les revenus de la société domiciliée à l'étranger est la simple liquidation des bénéficiaires de la société domiciliée à l'étranger, ce que correspond pas au concept d'augmentation de patrimoine.

B. LES RÈGLES DE LA TERRITORIALITÉ EN FRANCE

En France les entreprises sont assujetties à l'impôt sur les sociétés. La territorialité de l'impôt sur les sociétés obéit aux règles suivantes applicables aux entreprises qui ont une activité internationale, c'est-à-dire :

la France et Brésil, les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers, ou de l'aliénation de parts ou de droit analogues dans une société dont l'actif est composé notamment de biens immobiliers, sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés. Les autres gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise résidente d'un Etat contractant, sont imposables dans l'Etat où est situé l'établissement stable. Les gains provenant de l'aliénation de navires et d'aéronefs exploités en trafic international sont imposables dans l'Etat contractant où l'entreprise a son siège effectif, si elle n'a pas d'établissement stable dans l'Etat contractant où la vente a été réalisée. Les autres gains sont imposables dans les deux Etats, l'entreprise française ayant un droit au crédit correspondant à l'impôt payé au Brésil dont le taux est de 15%..

³⁶⁴ Les doubles impositions internationales sont classées en deux catégories : 1) double imposition juridique qui est l'imposition *d'un même contribuable* dans deux Etats au titre d'un *même revenu* ; 2) double imposition économique qui est l'imposition de *deux entreprises* liées de façon très étroite – par exemple, société mère et filiale étrangère ou subsidiaire brésilienne -, et installées dans deux Etats différents, en raison d'un conflit entre les deux administrations fiscales sur les revenus à prendre considération pour l'assiette de l'impôt. Il peut avoir la double imposition juridique internationale, notamment, dans deux cas: 1) un même contribuable est assujetti à l'impôt dans deux Etats sur son revenu mondial (conflit de double domicile); 2) un contribuable domicilié dans un Etat est imposé sur les revenus provenant d'un autre Etat par les deux Etats concernés (conflit entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source)

³⁶⁵ La constitutionnalité de l'art. 74 est questionnée devant la Cour supérieure – Suprême Tribunal Fédéral (STF), req. ADIn 2 588/DF, car le texte de l'article et de son paragraphe unique établissent de manière erronée le moment du fait générateur de l'impôt: la simple liquidation des bénéficiaires de la société domiciliée à l'étranger, ce qui ne correspond pas au concept d'augmentation de patrimoine. La Cour dans le RE 172.058-1/SC – Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 13 oct. 1995-, a décidé que la simple liquidation des bénéficiaires net d'une entreprise ne correspond pas à l'augmentation du patrimoine de ses associés, car le destin des bénéficiaires est de libre arbitre des associés.

- 1) Les entreprises françaises exerçant, totalement ou partiellement, une activité à l'étranger ;
- 2) Les entreprises étrangères exerçant, totalement ou partiellement, une activité en France.

Le régime français est marqué par un principe de territorialité stricte. En ce sens, seuls sont imposables en France à l'impôt sur les sociétés, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, en application de l'article 209-I du Code Général de l'Impôt (CGI).

En revanche, ne sont pas imposables en France les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées hors de France, même si la comptabilité de ces entreprises est centralisée en France et quelle que soit la nationalité ou le siège social de la société. Cette règle est appliquée lorsqu'il s'agit de bénéfices et lorsqu'il s'agit de pertes. Ainsi, si les bénéfices ne sont pas imposables, les pertes ne sont pas non plus déductibles.

Le principe de base en cas d'exploitation directe est le principe d'unité d'entreprise, c'est-à-dire, toute société qui a son siège en France doit inclure dans ses résultats ceux de ses succursales et de ses établissements situés en France. Il s'agit du principe de la territorialité de l'impôt (1). Toutefois, le principe connaît des dérogations (2).

1. LE PRINCIPE DE LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Le lieu d'exploitation détermine l'imposition des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés, en vertu de la norme de l'article 209-I du CGI, selon laquelle «*les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminées (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions*».

Ainsi, sous réserve des conventions internationales, sont donc imposables en France les entreprises qui:

- 1) Exploitent un établissement en France (CGI art. 209 B)³⁶⁶ ;
- 2) Sans posséder d'établissement, utilisent en France le concours de représentants³⁶⁷ dépourvus de personnalité professionnelle distincte et qui agissent en tant que de préposés ;
- 3) Sans avoir ni représentant ni établissement en France, y réalisent des opérations qui constituent un cycle commercial complet³⁶⁸.

³⁶⁶ Les conventions internationales signées par la France retiennent la notion d'établissement stable comme le critère de rattachement territorial des bénéfices. Ainsi, les entreprises étrangères sont imposables en France sur les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des établissements stables situés en France et les entreprises françaises ne sont pas imposables en France sur les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des établissements stables situés dans le pays étranger. En principe, chaque convention fournit une définition de l'établissement stable.

³⁶⁷ Il s'agit d'un préposé de l'entreprise et c'est bien l'entreprise qui exerce l'activité en cause.

³⁶⁸ La notion de cycle commercial complet recouvre une série d'opérations commerciales, artisanales ou industrielles dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent, par exemple, l'achat de marchandises suivi de leur vente ou encore, des opérations d'extraction, de transformations, de

D'autre part, les entreprises françaises échappent à l'impôt sur les sociétés en France non seulement à raison des bénéfices réalisés dans un établissement à l'étranger mais aussi à raison de ceux réalisés :

- 1) En l'absence d'établissement à l'étranger, avec le concours d'intermédiaires n'ayant pas de personnalité professionnelle propre ;
- 2) En l'absence d'établissement et de représentant, dans le cadre d'un cycle commercial complet détachable des autres opérations de l'entreprise.

Les bénéfices provenant d'opérations effectuées par des entreprises françaises dans les établissements qu'elles possèdent à l'étranger ne sont donc pas imposables en France. Par conséquent, les charges ou les pertes à ces opérations ne sont pas déductibles en France.

Les bénéfices imposables en France comprennent ceux, parmi d'autres, provenant des brevets, des licences d'exploitation, ou autres droits incorporels cédés ou concédés hors de France, moyennant le paiement de redevances, lorsqu'ils ne sont pas rattachables par nature à un établissement situé hors de France.

Par conséquent, une entreprise française qui exerce une activité habituelle à l'étranger est fondée à retrancher de l'ensemble de ses bénéfices ceux qui proviennent de cette activité.

Toutefois, lorsqu'il n'est pas possible d'isoler, parmi l'ensemble de produits et des charges, ceux qui concernent l'activité en France et l'activité à l'étranger, il faut répartir ces résultats par des méthodes de répartition.

D'autre part, les bénéfices réalisés en France par des entreprises étrangères sont réputés distribués au titre de chaque exercice à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France. Ces sommes réputées distribuées sont retenue à la source.

En France, les sociétés se livrant à des activités à caractère international sont généralement soumises, par leur forme, à l'impôt sur les sociétés.

Le taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés est de 33 1/3% pour les exercices ouverts depuis 1993 (ce taux est réduit pour certaines petites et moyennes entreprises, sous certaines conditions et limites, par exemple ne pas être la mère d'un groupe placé sous le régime d'intégration fiscale, de 33 1/3% à 19%, au titre des résultats des exercices ouverts depuis 1996 (a article 219-I-F, du CGI).

lotissement de terrain, de prestation de services, d'opérations financières, dès lors elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte. Les opérations qui forment un cycle commercial complet doivent être détachables, par leur nature ou leur mode d'exécution des autres opérations réalisées par l'entreprise.

Toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont redevables depuis 1995 d'une contribution de 10% calculée sur le montant de l'impôt sur les sociétés au taux normal et au taux réduit (article 235 ter ZA et 1668 B, du CGI ; BO 4 L-1-95, n° 2). Mais une société soumise à l'impôt sur le revenu peut se livrer à des opérations internationales.

Le calcul de la charge d'impôt dépend du principe retenu (territorialité ou mondialisation); du régime appliqué (bénéfice mondial ou bénéfice consolidé) et, des modalités régissant les conventions bilatérales signés entre le pays d'origine de la société mère et les pays au sein desquels elle est implantée.

L'article 57 du CGI vise à réprimer l'évasion et la fraude fiscales internationales et est directement applicable aux cessions et concessions de licences de droit de propriété incorporelle entre la France et l'étranger, qu'il s'agisse de transferts de l'étranger vers la France (s'ils ont été fait à un prix excessif) ou de transferts de la France vers l'étranger (s'ils ont été fait à un prix insuffisant). Cette même observation vaut pour les contrats de recherche-développement et pour les licences et cession de logiciels.

L'application territoriale de l'impôt sur les sociétés dépend de la réalité de la matière imposable. Selon le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés (art. 209, du CGI), seuls les revenus de source française seront imposés en France.

L'article 209-1, du CGI pose comme critère d'application territoriale de l'impôt sur les sociétés, celui du lieu de la réalisation des bénéfices : toute société est imposable en France à raison des bénéfices tirés des exploitations situées en France, sous réserve des dérogations au principe de la territorialité et de l'incidence des traités fiscaux internationaux.

A l'inverse, les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées hors de France se trouvent exclues de l'application de l'impôt français.

Les bénéfices dégagés par l'activité des entreprises constituent un revenu soumis à l'impôt. La personne imposable, les modalités de calcul de l'impôt et son paiement diffèrent selon la forma juridique de l'entreprise.

Il existe en France trois régimes d'imposition des bénéfices pour lesquels les obligations déclaratives et comptables des entreprises diffèrent : 1) régime réel normal ; 2) régime réel simplifié ; 3) micro-entreprises.

Le régime normal est le régime de droit commun: les entreprises sont imposées d'après les règles appliquées aux sociétés imposables de plein droit ou sur l'option à l'impôt sur les sociétés.

Le régime réel simplifié est le régime pour les petites et moyennes entreprises: il a pour but d'alléger les obligations comptables et fiscales auxquelles elles sont soumises.

Le régime micro-entreprises est le régime applicable uniquement aux entreprises individuelles : le bénéfice imposable est déterminé par l'Administration fiscale.

Le champ d'application de chaque régime d'imposition est lié à plusieurs critères : le montant annuel du chiffre d'affaires hors taxes réalisés ; la nature de l'activité ; la forme juridique de l'entreprise ; l'option choisie par l'entreprise.

Ainsi, l'on distingue en France, le bénéfice imposable au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et le bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les sociétés.

Le BIC est réalisé par des entreprises sans personnalité fiscale : entreprises individuelles ou sociétés de personnes exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale.

L'impôt sur les sociétés (IS) frappe les bénéfices des sociétés de capitaux (*sociétés par actions simplifiées, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives*) et des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation, sociétés civiles, sociétés de fait), groupements (groupements de nature agricole, copropriétés de navires, indivisions, groupements d'intérêts économiques, etc. .) qui leur sont fiscalement assimilées (cet impôt est exigible lors de la réalisation de bénéfices, quelle que soit l'affectation qui leur est donnée par la suite (mise en réserve, distribution etc.).

L'article 57 du CGU ne soumet à son application que des entités susceptibles d'être soumises à l'impôt sur les sociétés.

Avec le régime les sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés peuvent ajouter à leurs résultats français ceux de leurs exploitations directes, c'est-à-dire de leurs établissements situés à l'étranger.

L'impôt sur les sociétés frappe outre les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France (métropole et DOM) les bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par un traité international pour éviter les doubles impositions.

Les sociétés étrangères sont donc, quelle soit leur nationalité, imposables à l'impôt sur les sociétés français à raison des bénéfices tirés de leurs entreprises.

Le principe de territorialité est donc un principe structurant de la fiscalité française des entreprises, mais ce principe connaît un certain nombre de dérogations ou d'atténuations qui peuvent être motivées par le souci d'améliorer la situation de l'entreprise (bénéfice mondial ou consolidé, abandon de créances) ou par le souci de pénaliser les entreprises qui utilisent des pays à fiscalité privilégiée et de contrôler les opérations internationales (articles 57, 238 A, 155A e 209 B du CGI).

2. LES MESURES DÉROGATOIRES AU PRINCIPE DE LA TERRITORIALITÉ

Les dérogations ou atténuations au principe de la territorialité sont soit de véritables dérogations, comme par exemple le régime du bénéfice mondial ou consolidé, soit d'atténuations destinées à ne pas dissuader les entreprises de travailler à l'étranger.

Les bénéfices réalisés par une société française par ses entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés françaises, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France.

Ainsi, en cas d'exploitation directe d'une entreprise française à l'étranger, pour l'imposition des résultats, les bénéfices provenant d'un établissement à l'étranger ne sont pas imposés en France.

En effet, dans le souci d'améliorer la situation fiscale des entreprises françaises implantées à l'étranger, ces sociétés peuvent être autorisées à prendre en compte l'ensemble des résultats de leurs exploitations à l'étranger.

Ainsi, la France connaît le système du bénéfice consolidé et celui du bénéfice mondial, mais dont l'application est plus limitée. Ces régimes sont subordonnés à un agrément du ministre de l'économie et des finances et permettent aux sociétés françaises agréées de déterminer leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés en retenant, soit l'ensemble de leurs bénéfices français et des bénéfices de leurs établissements à l'étranger (bénéfice mondial), soit cet ensemble augmenté de la part leur revenant dans les bénéfices de leurs filiales – à 50% au moins en principe – françaises et étrangères (bénéfice consolidé).

Les entreprises agréées au bénéfice mondial peuvent retenir, pour la détermination de leurs résultats imposables en France, les résultats (bénéfices ou pertes) de l'ensemble de leurs exploitations directes situées en France et à l'étranger qui existent à la date de l'agrément ou qui sont créées ou acquises ultérieurement. Il s'agit donc exclusivement des exploitations directes (succursales, bureau, comptoirs, usines etc., toutes non dotées d'une personnalité juridique distincte).

Le bénéfice consolidé applicable aussi uniquement sur agrément, est un régime qui inclut non seulement les exploitations directes, mais aussi les exploitations indirectes, situées en France ou à l'étranger (filiales dotées d'une personnalité morale distincte, lorsqu'elles sont détenues à 50% au moins).

Il y existe aussi d'autres mesures dérogatoires destinées à lutter contre l'évasion fiscale internationale, par exemple, celles concernant les transferts indirects de bénéfices à l'étranger (article 57, CGI) et celles concernant certains paiements faits à des résidents de 'paradis fiscaux' (article 238 A, CGI).

En ce qui concerne les transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes, l'article 57 du CGI précise que pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui sont sous

la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéficiaires 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 (versement de redevances excessives ou sans contrepartie, octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit, abandon de créance etc.) sont rapportés aux résultats imposables.

Les entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France entrent aussi dans le champ d'application de l'article 57 du CGI.

D'autre part, l'article 238 A du CGI précise que certains paiements faits ou dus à des résidents étrangers, personnes physiques ou morales, soumises à un régime privilégié, sont seulement admis en déduction si le bénéficiaire est aussi soumis à un régime dans ledit territoire ou Etat, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

L'extra-territorialité fiscale des résultats des entreprises exploitées hors de France ne se limite pas aux bénéficiaires. L'extra-territorialité s'applique aussi à l'égard des charges et des pertes. De ce fait, une société française n'est pas autorisée, en principe, à retrancher de ses résultats imposables en France, les déficits d'une exploitation à l'étranger.

La définition de « l'entreprise exploitée en France », aux fins d'imposition des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, est donnée par l'article 209-I, du CGI :

« Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles à l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57 et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

La notion d'exploitation, au sens de l'article 209-I, du CGI, est entendue par la jurisprudence et par la doctrine administrative comme l'exercice habituel d'une activité qui peut :

- a) soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement autonome ;
- b) soit être réalisée, en l'absence d'un établissement, par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante ;
- c) soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

En l'absence de convention, la jurisprudence du Conseil d'Etat retient trois critères qui, dans le cas d'une société française, sont susceptibles de caractériser l'exercice d'une activité commerciale habituelle à l'étranger, non imposable en France :

a) un établissement stable: une installation possédant un caractère de permanence et une autonomie propre (usine, succursale, comptoir de vente, etc.) ;

b) des représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise, véritables préposés exerçant une activité commerciale pour le compte de l'entreprise ;

c) des opérations formant un cycle commercial complet se détachant des autres opérations de l'entreprise, mais ne constituent pas un cycle commercial complet à l'étranger et sont donc imposables en France des opérations d'achat et de revente effectuées matériellement hors de France, dès lors que toutes ces opérations, ainsi que les mouvements financiers correspondants, sont décidées en France où l'entreprise a son siège et son seul établissement³⁶⁹ Ces mêmes critères sont retenus pour déterminer dans quelles hypothèses les entreprises étrangères doivent être imposées en France.

Les conventions internationales signées par la France retiennent la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéficiaires. Ainsi, les entreprises étrangères sont imposables en France sur les bénéfices provenant des opérations effectuées dans des établissements stables situés en France et les entreprises françaises ne sont pas imposées en France sur les bénéfices provenant d'opérations effectuées dans des établissements stables situés dans le pays étranger

Nonobstant, les entreprises étrangères peuvent aussi être imposables à l'IS en France, même si elles n'y exercent par ailleurs aucune activité à raison des produits visés à l'article 182 B, du CGI. En ce sens, les associés qui résident à l'étranger sont imposables en France sur leur quote-part de résultat dans la mesure où la société exerce son activité sur le territoire national, sauf stipulation contraire d'une convention internationale.

En outre, les entreprises étrangères sont soumises à une retenue à la source imputable le cas échéant sur l'IS, même si elles n'y exercent aucune activité à raison des produits visés à l'article 182 B, du CGI : des sommes rémunérant des prestations fournies en France, des produits de la propriété industrielle etc.) perçus par des sociétés étrangères qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France.

Section 2

LES CONVENTIONS FISCALES BILATÉRALES

Les doubles impositions internationales des revenus ou des biens trouvent leur origine dans la souveraineté fiscale des Etats qu'ils ont chacun dans l'exercice de son droit d'imposer, soit parce qu'il se considère l'Etat de la résidence, ou du domicile fiscal, du bénéficiaire d'un revenu ou du propriétaire

³⁶⁹ CE 14 mars 1979 n° 7098 : *RJF* 5/79 n° 282 ; CE 4 juill. 1997 n° 146930 : *RJF* 8-9/97 n° 770.

d'un bien, soit parce qu'il estime que ce revenu trouve sa source dans son territoire ou encore parce que le bien considéré y est situé.

Une convention fiscale bilatérale est l'un des remèdes susceptibles d'être apportée à la double imposition internationale.

Une convention fiscale est un traité international qui lie deux Etats concernant tout ou partie de leurs relations fiscales. En France et au Brésil, ces traités engageant les finances de l'Etat et donc sa ratification ou son approbation doit être autorisée.

En France, une convention fiscale destinée à éviter les doubles impositions revêt une force supérieure au droit local. Toutefois, les dispositions conventionnelles ne prévalent qu'en cas de conflit des souverainetés fiscales. C'est le principe de la subsidiarité des conventions fiscales internationales.

Au Brésil, lorsque le traité est incorporé au droit interne il gagne statut de loi et, par conséquent, son ampleur et son efficacité et exécution sont analysées en tenant compte de la hiérarchie de la Constitution de la République. En ce sens, la Constitution prima sur toute convention internationale.

Nous procéderons ensuite à l'analyse de l'application et de l'invocabilité des conventions fiscales internationales en France **(A)** et ensuite au Brésil **(B)**

A. L'APPLICATION ET L'INVOCABILITÉ DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES EN FRANCE

En matière de traité, on dispose d'une convention pour régler la vie des traités : c'est la convention de Vienne sur le droit des traités du 23.05 1969 entrée en vigueur en 1980. C'est le texte de référence pour la vie des traités. Son article 2 : une définition du traité : l'expression « traité » s'entend d'un accord international conclu par écrit entre Etats et régi par le droit international.

Cette convention n'envisage que les accords entre Etats.

La situation des contribuables varie selon qu'une convention destinée à éliminer les doubles impositions lie ou non les Etats où les intéressés interviennent.

En l'absence de convention fiscale, chaque Etat conserve le droit d'appliquer sans atténuation sa propre législation, ce qui peut conduire à la double imposition d'un même revenu ou d'un même bien.

En présence d'une convention fiscale, il ne peut pas avoir, en principe, un double imposition, car la convention attribue le droit d'imposer aux Etats.

1. L'APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES EN FRANCE

Une convention fiscale est un traité international liant deux Etats. Les traités internationaux engagent les finances des Etats et ainsi, en France, sa ratification et son approbation doivent être autorisée par le Parlement (art. 53, Constitution de 1958)

En France, la ratification est autorisée par le Parlement, selon l'article 53 de la Constitution du 4 octobre 1958.

En vertu de l'article 55 de la Constitution et sous réserve d'application réciproque, les traités internationaux revêtent une autorité supérieure à celle des lois internes, dès leur publication.

Ainsi, dès leur publication, les conventions fiscales sont intégrées dans l'ordre juridique interne et celles de leurs dispositions qui pourraient être contraires à la loi interne l'emportent sur celle-ci. En ce sens, en cas de conflit entre les dispositions de la convention et la loi interne, les dispositions de la convention doivent prévaloir. L'opposabilité d'une convention fiscale bilatérale est donc subordonnée à deux conditions : 1) habilitation conventionnelle³⁷⁰ ;2) la publication au Journal Officiel.

Une convention fiscale qui n'a été ni ratifiée ou approuvée ni publiée au Journal Officiel ne peut pas servir de base légale à un acte administratif d'établissement ou de recouvrement de l'impôt³⁷¹.

Ainsi, un accord amiable passé entre les Administrations fiscales des deux Etats signataires d'une convention n'est pas opposable en France s'il n'a pas été publié au Journal Officiel (CE 10 juin 1992, *Helmer Frères*, RJF 1992.8-9.1232).

Néanmoins, le Conseil d'Etat a décidé qu'en France il n'y a pas lieu de rechercher si la convention doit ou non être tenue pour inapplicabilité en vertu de l'article 55 de la Constitution en raison de la méconnaissance par les autorités de l'Etat contractant des obligations qui leur incombent par réciprocité si, en fait, les stipulations de la convention ne font qu'exprimer une règle déjà énoncée par la loi française³⁷².

En cas de conflit entre les dispositions de la convention interne et la loi interne, les dispositions de la convention doivent prévaloir. Par exemple, la notion de résident appréciée au sens d'une convention fiscale prévaut toujours sur celle de domicile fiscal résultant de l'article 4 B du CGI.

Autrement dit, la loi fiscale interne peut être modifiée par l'entrée en vigueur d'une convention et, par suite, les obligations fiscales des contribuables peuvent être restreintes ou au contraire étendues.

³⁷⁰ CE 17 juin 1987, 64 549, RJF 1987.8-9.935.

³⁷¹ CE 26 oct. 1978, 7 313, RJF 1978. 12.382.

³⁷² CE 16 févr. 1983, 28 383, RJF 1983.4.221.

La méthodologie pour fixer la convention fiscale applicable est toujours identique.

Dans un premier temps il faut faire la détermination de l'Etat A : de source du revenu ou d'exercice de l'activité.

Dans une deuxième étape, il faut faire la détermination de l'Etat B de résidence du bénéficiaire du bien ou droit ou de la personne exerçant l'activité.

Si A e B sont situés dans deux Etats distincts, la relation internationale est établie. Si aucune convention n'est en vigueur, chaque pays conserve le droit d'appliquer ses propres règles, avec un risque de double imposition.

Etant donné la convention franco-brésilienne, qui lie les deux Etats, il faut poursuivre les étapes de la manière suivante :

La troisième étape consiste en la détermination de l'Etat auquel est attribué le droit d'imposer, en vérifiant les définitions prévues par la convention (impôts visés, catégorie du revenu, résidence du bénéficiaire, source du revenu etc.). Il peut s'agir d'un droit exclusif d'imposer ou d'un partage d'imposition.

La quatrième et dernière étape consiste en la détermination du mode d'assujettissement à l'impôt dans le pays bénéficiaire du droit d'imposer. Il faut quitter la convention et retourner au droit interne de l'Etat titulaire du droit d'imposer car il s'agit désormais d'un problème de droit interne. Un crédit d'impôt payé dans le pays de source est accordé, si le droit d'imposer est partagé. C'est le cas da convention fiscale franco-brésilienne.

La résolution d'une question de fiscalité internationale suppose donc la combinaison du droit interne et du droit conventionnel.

Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat la priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel. Ainsi, l'analyse devra en priorité être menée par rapport le droit interne français et ensuite par rapport au droit conventionnel³⁷³. Un moyen de droit interne doit être examiné avant celui fondé sur une convention internationale par l'objet des conventions fiscales internationales qui consiste à faire obstacle à une impositions déjà prévue par la loi interne, mais qui ne conduit pas à prélever un impôt que la loi interne n'a pas permis de prélever. Ce principe de priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel est décrit comme un principe de subsidiarité³⁷⁴, les conventions internationales ont un caractère subsidiaire par rapport au droit interne français.

Toutefois, le principe de priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel ne signifie pas la primauté du droit interne sur le droit

³⁷³ CE, 19 déc. 1975, Plén., req. 91 895, RJF 2/76 n. 77.

³⁷⁴ CE 28 juin 2002, n. 232276 ass., min. c/ Sté Schneider Electic : RJF 10/02 n. 1080.

conventionnel. Au contraire, ce principe signifie qu'en cas de contrariété entre droit interne et droit conventionnel, c'est le droit conventionnel qui doit prévaloir et non le droit interne. En cas de conflit, le conflit ne peut se résoudre que par l'application de l'article 55 de la Constitution :

L'article 55 de la Constitution dispose que :

« Art. 55. - Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie'.

La supériorité des traités sur la loi affirmée par l'article 55 de la Constitution française présente un caractère relatif et non absolu car, d'une part, elle est subordonnée au champ d'application du traité, et d'autre part, elle est subordonnée à une condition de réciprocité.

En effet, compte tenu de l'article 54 de la Constitution, aucune règle juridique ne peut s'appliquer en France qui ne procède de la Constitution.

L'article 54 de la Constitution dispose que :

"Art. 54. Si le Conseil constitutionnel, saisi par le Président de la République, par le Premier ministre, par le président de l'une ou l'autre assemblée ou par soixante députés ou soixante sénateurs, a déclaré qu'un engagement international comporte une clause contraire à la Constitution, l'autorisation de ratifier ou d'approuver l'engagement international en cause ne peut intervenir qu'après la révision de la Constitution"

En matière de droit international, la supériorité sur la loi interne n'est reconnue en vertu de l'article 55 qu'aux traités et accords régulièrement ratifiés ou approuvés. La coutume ne peut donc pas prévaloir sur la loi. Il en va de même pour les principes généraux de droit international³⁷⁵.

Nonobstant, en vertu du principe dégagé par la jurisprudence de subsidiarité d'une convention (ou de priorité du droit interne), le juge recherchera d'abord si une imposition est effectivement possible en droit interne avant de rechercher si, dans l'ordre international, une stipulation conventionnelle fait obstacle à cette imposition³⁷⁶.

Ainsi, le principe de la primauté des conventions aux lois est nuancé car, en France, en cas de litige, il faut que les juges puissent faire prévaloir la convention.

Il est évident que la primauté de la norme internationale écrite sur la loi interne, antérieure ou postérieure, ne produit de véritables effets de droit que lorsque la norme internationale et la loi interne possèdent un champ commun d'application ou des points de rencontre, car c'est à cette condition qu'elles sont susceptibles d'entrer en conflit et que la primauté affirmé par le texte de l'article 55 de la Constitution s'appliquera.

³⁷⁵ CE 28 juill. 2000, *Paulin*, 178 834, RJF 2000.11.1194.

³⁷⁶ CE 17-3-1993 n. 85894: RJF 5/93 n. 369 ; CE 28-6-2002 n. 232276 : RJF 10/02 n. 1080.

Le principe dit « de subsidiarité » n'a rien à voir avec la question de la hiérarchie entre le droit interne et le droit international, le second s'impose au premier.

En fait, il s'agit d'un principe méthodologique estimé à guider l'application d'une convention internationale. En cas de contestation portant sur l'application d'une convention fiscale internationale, le juge doit d'abord examiner le bien-fondé de l'imposition au regard du droit interne pour après, et le cas échéant, déterminer si la convention invoqué par le contribuable ou dont le juge aura d'office fait application, au titre du champ d'application e la loi, fait obstacle à l'imposition.

En l'absence d'un établissement stable situé en France, la convention fiscale fait obstacle à l'imposition et s'impose au droit national. Dans ce cas, il n'est pas besoin de vérifier le bien-fondé de l'imposition en droit interne. D'autre part, s'il existe un établissement stable ce constat permet de d'édire l'absence d'obstacle conventionnel à l'imposition et son bien-fondé en application du droit interne, para la combinaison de l'article 209-I et des stipulations conventionnelles.

D'autre part, jusque récemment en France, si les tribunaux judiciaires³⁷⁷ admettaient qu'une loi postérieure à un traité ne prévaut pas si elle est contraire au traité, les juridictions administratives³⁷⁸ faisaient toujours prévaloir la loi postérieure au traité, même si elle lui est contraire. Dans ces conclusions, le commissaire du gouvernement, sous CE 22 mars 1985, req. n. 41277 et 41278, RJF 5/86, p. 356, a affirmé :

« Si la convention internationale antérieure contient une stipulation expresse, précise et directement applicable en droit interne, les dispositions générales de la loi postérieure sont réputées avoir entendu réserver l'application de cette stipulation qui demeure applicable. Si au contraire (...), il s'agit d'une stipulation générale, ne réglant que les relations d'Etat à Etat et dépourvue par elle-même de tout effet direct en droit interne, la circonstance que le législateur n'aurait pas respecté les engagements prétendument souscrits par la France à l'égard de l'Etat étranger est sans aucune portée. La loi postérieure s'applique en dépit du traité ».

Depuis une décision³⁷⁹ rendue en matière non fiscale, le Conseil d'Etat a abandonné sa jurisprudence traditionnelle et s'est reconnu compétent pour examiner si une loi est compatible avec les stipulations d'un traité antérieur. Il ne s'agit pas d'un contrôle de la validité de la loi ni de sa conformité avec le traité, mais de sa compatibilité.

Bien que la France ne l'ait pas encore ratifiée, elle applique la convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969³⁸⁰.

³⁷⁷ Cour de cassation, *Société Cafés Jacques Vabre*, AJDA 1975-567.

³⁷⁸ CE 1^{er} mars 1968, *Syndicat Général des fabricants de semoule*, AJDA 1968-235.

³⁷⁹ CE 20 oct. 1989, n. 108 243, Ass. Nicolo, RJF 11/89, n. 1266.

³⁸⁰ CE 25 oct. 2000, *Mme Cucicea—Lamblot*, Lebon 460, concl. C. Maugüe, AJDA, 2001, p. 284.

Selon la règle *pacta sunt servanda*, les traités doivent être exécutés. L'article 26 de la Convention de Vienne établit que tout traité lie les Etats parties. Cette règle est cardinale.

Le concept de bonne foi concerne tout le droit international. Le fait de les exécuter de bonne foi c'est une partie du comportement des Etats. L'Etat s'engage à respecter la lettre des traités cadres. Dans l'exécution du traité l'interprétation doit être de bonne foi. Les Etats doivent interpréter ce traité cadre suivant l'objectif téléologique. Il faut respecter les obligations des autres états.

Un état peut engager la responsabilité d'un autre pour manquement aux obligations de bonne foi sous le fondement de l'abus de droit.

L'article 31 dispose sur la règle générale : « *un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* ».

En ce qui concerne l'application en France du principe de pleine concurrence, principe de droit international dérivé de la coutume internationale, la jurisprudence confirme la subsidiarité de la règle internationale par rapport à la règle interne, en ce sens que l'examen de la situation d'un contribuable au regard de la loi internationale seulement sera fait si l'examen au regard de la règle interne ne lui donne pas satisfaction³⁸¹.

On souligne, néanmoins, que si les traités ont une autorité supérieure à celle des lois, ce raisonnement ne s'applique pas à la coutume internationale.

En effet, en matière fiscale même si la coutume internationale, en droit interne français, constitue une norme applicable en droit interne³⁸² elle se dégage de la pratique des Etats. En particulier, le modèle de l'OCDE n'est pas une coutume.

L'application directe en droit interne français d'une norme internationale non écrite peut donc se fonder sur l'alinéa 14 du préambule de la Constitution de 1946, repris dans la Constitution de 1958 et selon lequel « La République Française, fidèle à ses traditions, se conforme aux règles du droit international public », qui a par ailleurs été admis par une décision du Conseil d'Etat du 23 octobre 1987³⁸³.

Toutefois, le constat que la coutume internationale est susceptible, sur le fondement de l'alinéa 14, de s'appliquer en droit interne n'a pas comme conséquence qu'elle l'emporte sur la loi.

En ce qui concerne la coutume, l'analyse est complexe du fait de l'absence de références textuelles explicites à ces normes en droit

³⁸¹ CE 17 mars 1993, *Memmi*, RJF 1993.5.612, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 359.

³⁸² CE 6 juin 1997, n. 148 683, *Ass. Aquarone*, 7/97, p. 672.

³⁸³ CE 23 oct. 1987, *Sté Nachfolger Navigation Company, Lebon* 319, concl. Massot, RFDA, p. 963.

constitutionnel, mais la coutume fiscale internationale ne peut pas prévaloir sur la loi française³⁸⁴.

L'applicabilité et la primauté de la coutume internationale a été reconnue par la Cour de cassation dans l'arrêt Kadhafi de 2001 sur la base du préambule 14 de la Constitution de 1946.

Le Conseil d'État a refusé la primauté de la coutume internationale sur la loi dans l'arrêt Aquarone du 6 juin 1997, mais il est revenu sur cette décision en admettant l'application de la coutume dans certains cas restreints dans un arrêt Zaidi de 2000.

L'arrêt Aquarone confirme la subsidiarité d'une règle internationale para rapport à une règle interne³⁸⁵, en ce sens qu'il n'est besoin d'examiner la situation d'un contribuable au regard de la règle internationale que si l'examen au regard de la règle interne ne lui donne pas satisfaction.

La CAA de Lyon, dans son arrêt contre lequel M. Aquarone s'était pourvu en cassation³⁸⁶ avait jugé que l'alinéa 14 du préambule de la Constitution n'était pas nécessairement dépourvu de tout porté en droit interne, Il ressort des conclusions du commissaire du gouvernement que l'application directe en droit interne d'une norme internationale non écrite peut se fonder sur cet alinéa 14 ainsi qu'il a d'ailleurs été admis par une décision du Conseil d'Etat du 23 octobre 1987³⁸⁷.

Néanmoins, du constat que la coutume internationale est susceptible, sur le fondement de l'alinéa 14, de s'appliquer en droit interne, il ne résulte pas qu'elle l'emporte sur la loi.

Le Conseil constitutionnel, pour sa part, n'a jamais adopté une position claire en la matière. Mais il a quand même reconnu la valeur constitutionnelle du principe *pacta sunt servanda* dans sa décision Maastricht de 1992.

La règle *pacta Sunt Servanda*, en tant que règle de droit public international a été rattachée par le Conseil constitutionnel au préambule de la Constitution de 1946 et donc doit-elle être respectée³⁸⁸.

Toutefois, cette règle n'a pas d'incidence sur l'interprétation donnée par la Haute instance de l'article 55 de la Constitution.

La consécration constitutionnelle de la règle *pacta sunt servanda* a eu pour objet d'écartier toute remise en cause, par voir d'exception, des traités régulièrement entrés dans le champ de prévision de l'article 55.

³⁸⁴ CE 23 nov. 1984, Ass., Roujanski, Leblon 383.

³⁸⁵ CE 17 mars 1993, Memmi, Tjf 1993, 5.612, Concl. J. Arrighi de Casanova, p. 359.

³⁸⁶ 5 avril, 1993, RJF 1993.6.892.

³⁸⁷ Société Nachfolger Navigation Company, Lebon 319, Concl. Massot, RFDA p. 963.

³⁸⁸ Cf. n° 92.308 DC du 9 avril 1992.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 14 août 1992 par MM Charles Pasqua et d'autres sénateurs, afin se prononcer sur la conformité du traité de Maastricht à la Constitution et a ordonné qu'un engagement international peut être soumis au Conseil constitutionnel sur le fondement de l'article 54 de la Constitution dès lors qu'il a été signé au nom de la République française et avant l'adoption, dans l'ordre juridique interne, le texte qui autorise son ratification ou approbation, et à condition qu'il ne comporte pas de clause contraire à la Constitution, l'autorisation de le ratifier peut ainsi intervenir sur le fondement d'une loi.

L'ambiguïté de la nature de la coutume en droit international, l'absence de référence constitutionnelle claire, l'attachement traditionnel du juge à la souveraineté et l'hostilité française vis à vis le droit non écrit conduisent les juridictions à accorder une place moindre à la coutume internationale qu'aux traités.

Ainsi, la coutume ne peut, théoriquement, jouer un rôle que si la loi y fait référence.

Contrairement à ce qui peut se pratiquer dans d'autres systèmes juridiques (common law par exemple) des arguments fondés uniquement sur la coutume sont irrecevables devant les tribunaux. Le caractère obligatoire de la coutume en droit français procède donc de la loi (et à travers elle de la constitution) et non de sa force propre.

Néanmoins, il reste une question que le juge administratif n'a pas encore eu l'occasion de trancher, bien qu'elle ait été soulevée au moins une fois³⁸⁹, qui est celle de savoir s'il existerait un principe général du droit fiscal international selon lequel la règle posée par une convention internationale ne peut pas aboutir à une aggravation de la situation du contribuable par rapport au droit interne.

La règle est celle de non aggravation et implique que les dispositions d'une convention fiscale de non double imposition ne doivent pas faire obstacle à l'application des dispositions fiscales de droit commun, qui peuvent être des dispositions de droit interne spécifiques à l'imposition des non-résidents, lorsqu'elles sont plus favorables au contribuable.

Les conventions fiscales conclues en vue d'éviter les doubles impositions ne permettent pas, par elles-mêmes, de prélever l'impôt. Elles ne peuvent donc donner un fondement autonome à une imposition. Leur objet est seulement, comme leur nom l'indique, de faire éventuellement obstacle à une imposition prévue par le droit interne et ne peuvent, à contrario, jamais aggraver une telle imposition interne.

Autrement dit, un Etat qui conclut une convention internationale de non double imposition se borne à abandonner une partie du droit d'imposition qu'il tient du droit interne.

³⁸⁹ CE 17 déc. 1984, 47 293, *RJF* 1985.2.160.

Ainsi, les conventions internationales pour éviter la double imposition ont comme particularité de présenter un caractère subsidiaire. L'autorité supérieure à celle des lois internes données à tout engagement international ne peut jouer en matière fiscale que si la loi est d'abord susceptible de trouver application en droit interne.

Ainsi, une convention fiscale internationale n'a jamais pour objet de permettre à un Etat d'établir une imposition, mais seulement de régler les cas de conflits en retirant à un Etat le droit de taxer qu'il tire de son droit interne.

Lorsque le droit interne exonère un revenu par exemple, ce revenu ne peut être imposé par le pays concerné en vertu d'une disposition d'une convention fiscale internationale. De même, lorsque le droit interne soumet un revenu à une imposition plus douce que celle résultant d'une convention fiscale de non double imposition, c'est cette imposition plus douce qui s'applique.

Ainsi, en matière de fiscalité internationale, il est établi une priorité, qui ne signifie pas une primauté du droit interne sur les dispositions de la convention internationale de non double imposition qui ne peut avoir de portée autre que celle d'alléger l'imposition dans un pays et d'éviter l'aggravation de l'imposition d'un revenu que deux pays se partagent par rapport à l'ensemble de l'imposition du même revenu imposé dans un seul pays.

La règle de non aggravation découle du principe de non discrimination et implique que les dispositions d'une convention fiscale pour éviter la double imposition ne doivent pas faire obstacle à l'application des dispositions fiscales de droit commun, qui peuvent être des dispositions de droit interne spécifiques à l'imposition des non-résidents, lorsqu'elles sont plus favorables au contribuable.

Toutes les conventions pour éviter la double imposition contiennent une disposition de non discrimination.

Le principe de non discrimination interdit toute discrimination fondée sur la nationalité en matière fiscale et stipule que, sous condition de réciprocité, à situation égale, les ressortissants d'un Etat signataire de la convention ne peuvent pas être traités moins favorablement que les nationaux.

Ce principe signifie que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent pas être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux.

La règle de non discrimination est formulée sous une forme négative du type : «Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation».

Ainsi, les règles suivantes sont applicables pour qu'une opération réalisée avec un non résident soit passible de l'impôt sur les sociétés :

- 1) Il faut que le droit commun ou interne permette son imposition, et
- 2) Qu'une telle imposition soit prévue ou soit compatible avec les dispositions de la convention de non double imposition applicable.

De même, les règles suivantes sont applicables pour la détermination du taux d'imposition en présence d'une convention de non double imposition :

- 1) Lorsque le taux prévu par la convention bilatérale est inférieur au taux français de droit interne, le taux de la convention est applicable de plein droit du seul fait que la convention prime sur la loi interne ;
- 2) Lorsque le taux de la convention bilatérale est supérieur au taux français de droit commun, c'est le taux de droit commun qui s'applique puisqu'il constitue un taux maximum ne pouvant pas être dépassé.

Les conventions fiscales sont donc des traités internationaux et sont donc soumises au même formalisme et en ont la même force juridique supérieure à la loi et inférieure à la Constitution.

D'autre part, aucun contrôle juridictionnel ne peut être exercé sur la conclusion des conventions fiscales, sauf la possibilité d'un contrôle sur l'existence d'un élément nécessaire à la réception de la convention en droit interne français : le juge administratif ne contrôle pas la régularité de la ratification, mais l'existence ou l'inexistence de la ratification.

Le Conseil constitutionnel ne contrôle que la compatibilité de la loi avec les engagements internationaux, le Conseil constitutionnel n'est pas juge de l'inconstitutionnalité indirecte de la loi qui serait contraire à un traité. Un éventuel conflit de ce type doit être résolu par l'application de la loi.

En ce qui concerne le Conseil d'Etat, la Haute instance a fixé les principes applicables en cas de concours de plusieurs engagements internationaux : il définit les modalités d'application conformément à leurs stipulations et en fonction des principes du droit coutumier relatif à la combinaison entre elles des conventions internationales.

Le juge administratif applique aux textes fiscaux les principes généraux d'interprétation des textes. C'est donc par le texte de la loi que la portée de la loi est déterminée. Il s'agit donc de préciser la portée d'un concept utilisé par la loi.

Les dispositions de droit international constituent une question d'ordre public et doivent donc être soulevée d'office par le juge. Le juge commet une erreur de droit s'il ne soulève pas d'office le caractère

inconventionnel de la loi³⁹⁰. Même s'il n'est pas invoqué par les parties, le juge administratif doit soulever d'office le caractère non conventionnel d'une loi.

La législation française ne contient pas de disposition assurant d'une façon générale l'élimination des doubles impositions internationales, cette élimination est le premier objectif des conventions fiscales conclues par la France. La solution devra être traitée au cas par cas.

2. L'INVOCABILITÉ DES CONVENTIONS INTERNATIONALES EN FRANCE

Il n'y a pas de consensus international sur les principes qui doivent guider l'élaboration de la fiscalité internationale. D'une manière générale, les pays en développement ont tendance à vouloir faire prévaloir l'imposition à la source et les pays développés l'imposition à la résidence.

Les règles d'interprétation d'une convention fiscale est celle qui figure dans la convention de Vienne sur le droit des Traités, en dépit qu'elle ne soit pas juridiquement applicable en France : «*un Traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du Traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but*».

Si le juge recherche la cohérence des solutions dans ce contexte, il semble que l'interprétation littérale soit considérée comme prioritaire, sauf dans la mesure où elle deviendrait absurde, ce qui pose la question de la limite à partir de laquelle on bascule dans l'absurdité.

Néanmoins, les traités sont réglementés par la Convention de Vienne sur Droit des Traités. L'article 3.2 de la Convention de Vienne sur Droit des Traités exige une interprétation systématique, en syntonie avec l'ensemble du texte dans laquelle elle s'insère.

Article 31. Règle générale d'interprétation.

1^{er} Un traité doit être interprété de bonne foi, de conformité avec le sens commun qui doit être attribué aux termes du traité dans son contexte et à la lumière de son objet et finalité.

2^{ème} Pour les fins d'interprétation d'un traité, le contexte comprendra, outre le texte, de même son préambule et annexes :

- a) quelconque accord concernant le traité et qui a été ajusté entre toutes les parties concernant la conclusion du traité ;*
- b) quelconque instrument établi par ou des plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties comme instrument concernant le traité.*

L'article 9 de la convention fiscale franco-brésilienne du 10 septembre 1971, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune précise:

³⁹⁰ CE Ass., 28 juin 2002, *Ministre de l'économie, des Finances et de l'Industrie c/ Sté Schneider Electric*, req. 232276.

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

Ces stipulations permettent donc à l'administration fiscale française de faire application des dispositions de l'article 57 du Code général des impôts, aux termes duquel :

"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 minoration des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités ..."

D'autre part, en vertu de l'article 209 du même code, ces dispositions sont également applicables pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

L'on vérifie donc que la convention fiscale franco-brésilienne du 10 septembre 1971 comporte, dans son article 9, des stipulations selon lesquelles, dans le cas d'entreprises ayant entre elles des liens de dépendance, les bénéfices qui ont été transférés directement ou indirectement par une entreprise de l'un des Etats contractants à une entreprise de l'autre Etat contractant peuvent être inclus dans les bénéfices de la première entreprise et imposés en conséquence.

De l'interprétation littérale de ces stipulations, et étant donné que l'article 209 du même code précise que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés, notamment, d'après les règles fixées à l'article 57, l'on peut affirmer qu'elles permettent à l'administration de l'Etat auquel ressortit une entreprise qui, par sa situation et par ses opérations, entrent dans leur champ d'application, d'appliquer la loi fiscale interne³⁹¹.

Les dispositions de l'article 9 de la convention franco-brésilienne, à condition que l'administration ait établi l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise située en France et l'entreprise située à l'étranger, ainsi que des majorations ou minorations du prix ou des moyens analogues de transfert de bénéfices, instituent une présomption de transfert indirect de bénéfices pesant sur l'entreprise passible de l'impôt sur les sociétés.

En tout état de cause, l'entreprise imposée au titre de l'article 57 ne peut obtenir que par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de

³⁹¹ CE, 9 / 7 SSR, du 17 février 1992, 81690 82782, *Recueil Lebon.* ; CE, 7 / 9 SSR, du 3 mars 1989, 77581, mentionné aux tables du *Recueil Lebon.*

l'imposition établie en apportant la preuve des faits dont elle se prévaut pour démontrer qu'il n'y a pas eu transfert de bénéfices³⁹².

2.1. Les principes directeurs de l'interprétation des conventions fiscales en France : un moyen d'ordre public

L'interprétation d'une convention est faite de façon littérale. Néanmoins, rien n'interdit de rechercher l'intention du législateur, puisqu'il fait de plus en plus référence aux commentaires de l'OCDE.

Les principes dégagés d'une convention fiscale relèvent du champ d'application de la loi.

Ainsi, il s'agit d'un moyen d'ordre public³⁹³. Le juge doit examiner d'abord sur le terrain de la loi interne les prétentions du contribuable, ce dernier n'invoquerait une convention bilatérale que pour soutenir qu'il n'est pas imposable en France. C'est l'expression du principe de subsidiarité du droit international³⁹⁴. Pour la France, il n'y a pas lieu de rechercher si la convention doit ou non être tenue pour inapplicable en vertu de l'art. 55 de la Constitution française³⁹⁵.

Selon l'article 55 de la Constitution de la République Française, les traités ou les accords internationaux ont dès leur publication une autorité supérieure à celle des lois internes.

Ainsi, les conventions fiscales destinées à éliminer les doubles impositions revêtent une force supérieure au droit interne français.

En France, sa ratification ou son approbation a été autorisée par le Parlement³⁹⁶

a) Le principe de la priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel

En vertu de l'article 55 de la Constitution et sous réserve d'application réciproque, les traités ou accords internationaux revêtent donc une autorité supérieure à celle des lois internes. Dès leur publication, ils sont intégrés dans l'ordre juridique interne : leurs dispositions qui pourraient être contraires à la loi interne l'emportent et dans l'hypothèse où une disposition de droit interne est votée postérieurement à l'entrée en vigueur de la convention³⁹⁷, il faut vérifier systématiquement cette règle à l'étranger.

Les dispositions des conventions internationales font donc partie intégrante de la législation des Etats signataires en tant que dérogatoire au droit interne : elles ne prévalent qu'en cas de conflit des souverainetés fiscales. C'est

³⁹² CE, 7 / 8 SSR, du 19 octobre 1988, 56218, *Recueil Lebon*.

³⁹³ CE 19 déc. 1986, req. 54 101 : *RJF* 1987.2.176.

³⁹⁴ CE 19 déc. 1975, req. 87774 et 91895, Plén : *RJF* 1976.2.77.

³⁹⁵ DAVID, Cyrille. FOUQUET, Olivier. PLAGNET, Bernard. RACINE, Pierre-François. *Op.cit.*, p. 73.

³⁹⁶ Constitution du 4 oct. 1958, art. 53.

³⁹⁷ CE, 20 oct. 1989, *Nicolo*, req. n. 108243.

le principe de la subsidiarité. La loi fiscale interne peut donc être modifiée par l'entrée en vigueur d'une convention.

Le principe de subsidiarité de la convention internationale est appliqué: 1) le juge vérifie d'abord si l'imposition a été valablement établie selon le droit interne; 2) ensuite il doit déterminer sur le fondement de quelle qualification; 3) si l'imposition a été valablement établie, le juge devra alors rapprocher cette qualification de celle ou celle qui peuvent découler des stipulations de la convention, pour vérifier si celle-ci fait obstacle à application du droit interne³⁹⁸.

Ainsi, il y a toujours la possibilité de l'application d'un traité fiscal bilatéral ou multilatéral, qui pourrait contredire la loi interne française. En cas de conflit entre la loi interne et les dispositions de la convention, des dispositions de la convention doivent prévaloir.

Néanmoins, dans ce cas, le juge recherchera tout d'abord si une imposition est effectivement possible en droit interne avant de rechercher si, dans l'ordre international, une stipulation conventionnelle fait l'obstacle à cette imposition³⁹⁹.

En tout état de cause, un moyen de droit interne doit être examiné avant celui qui est fondé sur une convention internationale par l'objet des conventions internationales qui consiste à faire éventuellement obstacle à une imposition déjà prévue par la loi interne mais qui ne conduit pas, en principe, à prélever un impôt que la loi interne n'eut pas permis de prélever⁴⁰⁰.

Toutefois, le principe de priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel ne saurait conduire à la primauté du premier par rapport au second.

b) Le principe de la primauté du droit conventionnel par rapport au droit interne

Compte tenu de l'article 54 de la Constitution française du 4 octobre 1958, aucune règle juridique ne peut s'appliquer en France qui ne procède de la Constitution. Ainsi, en matière de droit international, la supériorité des traités sur la loi interne est reconnue en vertu de l'article 55.

La coutume ne peut pas prévaloir sur la loi et en va de même pour les principes généraux de droit internationaux⁴⁰¹.

Toutefois, il faut souligner la place des conventions bilatérales parmi les sources du droit fiscal français en ce qui concerne l'imposition des bénéficiaires des sociétés et des revenus et de la fortune des particuliers⁴⁰². Les conventions fiscales sont des traités internationaux et sont donc soumises au

³⁹⁸ DAVID, Cyrille, FOUQUET, Olivier, PLAGNET, Bernard, RACINE, Pierre-François. O.cit., p. 72.

³⁹⁹ CE 17-3-1993 n. 85894 : *RJF* 5/93 n. 369 ; CE 28-6-2002 n. 232276 : *RJF* 10/02 n. 100.

⁴⁰⁰ CE, 17 mars 1993, req. 85 894, 8ème et 9ème SS, *RJF* 5/93.

⁴⁰¹ CE 28 juill. 2000, *Paulin*, 178 834, *RJF* 2000.11.1994.

⁴⁰² DAVID, Cyrille, FOUQUET, Olivier, PLAGNET, Bernard, RACINE Pierre-François. Op.cit., p. 84.

même formalisme et ont la même force juridique supérieure à la loi et inférieure à la Constitution.

Le principe de la primauté du droit conventionnel par rapport au droit interne signifie qu'en cas de contrariété entre droit interne et droit conventionnel, c'est le second qui doit prévaloir, et non le premier. En cas de conflit, il sera résolu qu'au bénéfice de la convention, compte tenu de l'article 55 de la Constitution.

Bruno Gouthière entend que cette solution vaut également en tant qu'elle peut conduire à une exonération sur le fondement d'une convention alors que le droit interne aurait conduit à imposer, qu'en tant qu'elle conduirait à imposer en France un revenu qui ne serait pas imposable en droit interne français, même si cette deuxième hypothèse est plus difficile à admettre, compte tenu de l'article 55 de la Constitution et de la loi du 29 décembre 1959 qui prévoit que 'nonobstant toute disposition contraire du Code général des impôts, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, tous les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

D'autre part, la supériorité des conventions par rapport au droit interne pose parfois une difficulté d'ordre pratique, puisque l'article 55 de la Constitution ne joue en faveur de la supériorité des conventions fiscales par rapport au droit interne que sous réserve de l'application du traité par l'autre partie (condition de réciprocité).

Aucun contrôle juridictionnel ne peut être exercé sur la conclusion des conventions fiscales, sauf la possibilité d'un contrôle sur l'existence d'un élément nécessaire à la réception de la convention en droit interne français : le juge administratif ne contrôle pas la régularité de la ratification, mais l'existence ou l'inexistence de la ratification.

Conformément à la démarche suivie par la jurisprudence les critères de l'imposition en France d'une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés sont les suivants ⁴⁰³ :

1) primo, on examine la situation de l'entreprise au regard des règles de droit interne ;

2) ensuite, le cas échéant, on examine les stipulations de la convention fiscale conclue avec le pays en cause.

c) Le principe de l'autonomie de l'interprétation par rapport à celle de l'Etat étranger

Une qualification donnée par l'autre Etat à un revenu ou à une activité est sans incidence sur la manière dont le juge de l'impôt qualifiera lui-même ce revenu. Ainsi, ce n'est pas parce que l'Etat brésilien a retenu

⁴⁰³ DAVID, Cyrille, FOUQUET, Olivier, PLAGNET, Bernard, RACINE Pierre-François. Op.cit., p. 527.

une certaine qualification que la France devra se sentir automatiquement et nécessairement liée par celle-ci.

La jurisprudence montre que le Conseil d'Etat applique ses propres principes d'interprétation des conventions, sans se sentir lié par l'interprétation donnée par l'autre Etat. D'ailleurs, en France, il y a une tendance très nette à appliquer les définitions habituelles en droit interne et à n'y déroger que si les définitions conventionnelles sont suffisamment précises pour être considérées comme l'emportant sur les définitions données par le droit interne⁴⁰⁴.

d) *Le principe de l'interprétation en principe littérale des conventions fiscales*

Le Conseil d'Etat a une tendance à interpréter les conventions fiscales de façon stricte et littérale, mais cela ne signifie pas qu'il interdise de rechercher l'intention des parties, notamment parce qu'il fait de plus en plus référence aux commentaires de l'OCDE. Mais l'interprétation littérale est prioritaire, sauf dans la mesure où elle deviendrait absurde⁴⁰⁵.

B. LA PLACE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES AU BRÉSIL ET LA FORCE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE DANS L'ORDRE JURIDIQUE INTERNE

A partir de 1988, la Constitution de la République place les droits assurés par les traités fiscaux internationaux dans l'ordre juridique interne à un niveau supérieur à celui de la loi et inférieur à celui de la Constitution **(1)** et principe de pleine concurrence est incorporé par le droit positif **(2)**.

1. LA PLACE DES TRAITÉS INTERNATIONAUX POUR ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION JURIDIQUE DES REVENUS DANS LA HIERARCHIE DES NORMES JURIDIQUES

Le respect aux droits de l'homme, le principe de l'antériorité de lois et le droit assuré à un contribuable par un traité international dans lequel le Brésil a le compromis auprès l'autre Etat de ne pas imposer une situation donnée, sont des situations protégées par la norme du paragraphe 2, de l'article 5 de la Constitution de la République.

Ainsi, les traités fiscaux bilatéraux priment sur la loi ordinaire⁴⁰⁶.

« Les droits et les garanties expresses dans cette Constitution n'excluent pas d'autres originaires du régime et des principes par celle-ci élaborés, ou des traités internationaux que la République Fédérative du Brésil soit partie ».

La doctrine et la jurisprudence brésiliennes considèrent qu'un traité doit être interprété selon sa finalité et nonobstant les débats existants dans la doctrine brésilienne, la pensée qui prévaut est que l'interprétation d'un traité international s'est fait selon la Convention de Vienne.

⁴⁰⁴ CE, 22 mai 1992, req. 62 266, *SPA Raffaella*, *RJF* n. 960.

⁴⁰⁵ CE, 9 nov, 1987, req. N. 51075, *RJF* 1/88, p. 65.

⁴⁰⁶ Un traité international ne prime pas sur le texte constitutionnel.

Nonobstant l'exigence de la ratification du traité dans l'ordre interne brésilienne par le Pouvoir Exécutif, les traités fiscaux sont auto exécutoires et donc l'Etat l'exécute de forme directe. Cette forme d'exécution directe du traité fiscal international constitue une obligation de résultat, c'est-à-dire, des obligations qui peuvent être accomplies directement par l'Etat et ses organes.

Avant la Constitution de 1988, il y avait beaucoup de débat autour de la question, car il n'y avait pas le texte de l'article 5, paragraphe 2, applicable aux droits et garanties assurées par les traités internationaux.

Au Brésil, le Pouvoir Exécutif a la compétence pour la négociation, ratification et promulgation d'un traité international, mais le Parlement doit apprécier et donner son '*referendum*', ou non, aux traités internationaux signés par le Brésil et qui représentent des compromis onéreux au patrimoine national. Toutefois, le '*referendum*' ne transforme pas le traité en droit interne, mais seulement il autorise le Président de la République à le ratifier. Il s'agit d'un contrôle préalable et non d'un ordre d'exécution.

La participation du Parlement a pour but d'assurer la répartition de compétences entre le Pouvoir Législatif et le Pouvoir Exécutif. Cette répartition de compétences, au niveau international, a pour critère le principe de la réserve de la loi.

Ainsi, avant la ratification le Parlement, organe de représentation du peuple, doit donner son avis en autorisant ou non le Président de la République à ratifier le traité.

Différemment de la France, il n'existe pas au Brésil une règle qui détermine la prééminence absolue du texte international sur le texte interne ordinaire, en cas de conflit avec des lois postérieures⁴⁰⁷

Néanmoins, le paragraphe 2, de l'article 5 de la Constitution de la République préconise que les droits et garanties prévues par la Constitution n'excluent pas d'autres qui découlent du régime et des principes y adoptés ou des traités internationaux signés par le Brésil.

Ainsi, la Constitution de la République attribue aux droits et garanties individuelles, prévues en traités internationaux, une nature de norme constitutionnelle. Les droits et garanties prévues en traités internationaux intègrent donc la liste des droits constitutionnels.

De ce fait, le paragraphe 2, de l'article 5 de la Constitution de la République admet l'incorporation automatique des traités dans l'ordre interne, indépendamment de l'intervention du Pouvoir législatif, lorsqu'il s'agit de matière concernant les droits et garanties individuelles et les attribue statuts de norme constitutionnelle.

⁴⁰⁷ REZEK, J.F. Jurisprudence du Suprême et droit fiscal. *Revue de droit fiscal*. São Paulo : RT, n. 37, p. 120.

L'incorporation automatique des traités dans l'ordre interne dispense législation afin d'incorporer dans l'ordre interne la norme contenue dans le traité, ratification suffit pour l'incorporation.

Au Brésil, en ce qui concerne les traités en général, la simple ratification ne suffit pas à l'entrée des normes contractuelles dans l'ordre interne, il faut l'approbation du Parlement⁴⁰⁸ et selon la pratique constitutionnelle brésilienne, la formalisation de l'approbation par le Pouvoir législatif est faite moyennant un décret législatif.

Néanmoins, différemment de ce qui est prévu pour les traités qui traduisent des charges ou des compromis onéreux au patrimoine national qui nécessitent de l'approbation du Parlement, pour les traités qui disciplinent droits et garanties individuelles, le texte constitutionnel admet l'incorporation immédiate de ses dispositions dans l'ordre juridique interne.

Ainsi comme les traités de droits de l'homme, les traités qui traitent de matière fiscale sauvegardent les intérêts des contribuables moyennant l'énonciation de garanties à ceux-ci.

Dans ce corolaire, tel que les traités de droits de l'homme, les traités qui disciplinent des questions fiscales doivent être automatiquement reçus par le système juridique et acquièrent immédiatement la nature de norme constitutionnelle.

Alberto Xavier et Helena de A.L. Xavier affirment que

«La matière fiscale se place précisément au noyau des droits et garanties constitutionnelles car non seulement la Constitution ainsi la considère (art. 150, CF), comme elle atteint de plein des droits et garanties, comme la propriété privée, la liberté de commerce et l'interdiction du confisque »⁴⁰⁹.

L'amendement constitutionnel n. 45 de 2004 a érigé les traités internationaux en matière de droits de l'homme à catégorie d'amendement constitutionnel.

D'autre part, le CTN, dans le texte de son article 98 préconise que le droit international conventionnel abroge ou modifie la législation fiscale brésilienne et devra être observé par la législation interne postérieure.

Ainsi, c'est de la conjugaison du paragraphe 2, de l'article 5 de la Constitution de la République, de l'amendement constitutionnel n. 45 de 2004 et de l'article 98 du CTN que l'on vérifie la place des traités internationaux en matière fiscale dans l'hierarchie des normes brésiennes.

En tout état de cause, il faut examiner la place de la Constitution de la République, laquelle est toujours hiérarchiquement supérieure aux traités et à

⁴⁰⁸ Constitution de la République, art. 49, alinéa I.

⁴⁰⁹ XAVIER, Alberto ; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. "Tratados: Superioridade Hierarquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988". *Revista de direito fiscal*. São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 40.

toute loi, soit-elle d'origine interne, soit-elle d'origine de l'ordre juridique internationale.

En fait, la Constitution est la loi suprême de l'Etat car on y trouve la structure de l'Etat et l'organisation de ses organes.

Il faut encore remarquer que le CTN, qui a force de loi complémentaire à Constitution, place les traités et conventions internationales en position hiérarchiquement supérieure à la législation ordinaire, en abrogeant des dispositions qui lui sont contraires et en méritant de respect lors de l'édition de nouvelles lois.

2. LA FORCE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE DANS L'ORDRE JURIDIQUE INTERNE

Selon la pratique internationale, le principe de pleine concurrence a été reconnu comme un principe de droit international et dans l'ordre juridique brésilien le principe a été incorporé par le droit positif, nonobstant les plusieurs méthodes imposées par la législation fiscale dans le but de vérifier le respect à ce principe⁴¹⁰.

Les statuts de la Cour International de Justice qui reproduit les statuts de la Cour Permanente de Justice Internationale établie la hiérarchie entre les sources de droit international public et dispose dans le texte de son article 38:

« Art. 38 (...)

1- La Cour, dont la fonction est décider selon le droit international les controverses qui lui sont demandées appliquera :

- les conventions internationales, soient générales, soient spéciales, qui établissent des règles expressément reconnues par les Etats litigants ;
- la coutume, comme preuve d'une pratique générale, acceptée comme de droit;
- les principes généraux de droit, reconnus par les nations civilisées,
- sous réserves des dispositions de l'art. 59, les décisions judiciaires et la doctrine des publicistes les plus qualifiés des différentes nations, comme des moyens auxiliaires pour la détermination des règles de droit »⁴¹¹.

La loi 9.430 de 1996 est en harmonie d'une manière générale avec les directives de l'OCDE. Ainsi, l'on peut dire que le principe de pleine concurrence a été introduit dans la législation brésilienne et considéré comme un principe juridique.

Au Brésil le principe *pacta sunt servanda*, norme de droit international public (principe général de droit), consacré par la jurisprudence internationale en tant que principe, a été introduit au droit positif brésilien, en tant que principe général de droit. On cite comme d'autres exemples,

⁴¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Op.cit., p. 166-170.

⁴¹¹ *Apud* MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op.cit., p. 41.

l'interdiction de l'abus de droit, le respect à la bonne foi dans les obligations internationales etc.⁴¹².

Etant donné que le principe de pleine concurrence a été introduit dans l'ordre juridique interne brésilien par le biais de la loi n° 9.430 de 1996, l'ordre juridique lui reconnaît son efficacité et sa nature juridique en tant que principe juridique.

José Joaquim Gomes Canotilho observe que le degré d'abstraction du principe, son degré de précision dans l'application à un cas concret, son fondement dans le système des sources de droit, sa proximité avec l'idée de droit et sa nature en tant que norme font du principe de pleine concurrence un principe juridique⁴¹³.

Ricardo Lobo Torres soutient aussi cet approche du principe en reconnaissant la nature de principe juridique étant donné ses caractéristiques, propres d'un principe juridique⁴¹⁴: 1) généralité⁴¹⁵; 2) abstraction⁴¹⁶; 3) ouverture⁴¹⁷; 4) analogie⁴¹⁸; 5) multiples possibilités de concrétisation⁴¹⁹; 6) la permanente pondération avec d'autres principes⁴²⁰.

Au Brésil, les auteurs et la jurisprudence estiment que l'interprétation d'un traité international doit être conforme la Convention de Vienne. Un traité international ratifié est adopté par l'ordre juridique interne mais il continue à être un traité international et donc son interprétation est faite selon les règles de droit international public⁴²¹.

Dès alors, si le Brésil signe un traité pour éviter la double imposition sur les revenus avec un pays, suivant le Modèle de Convention de l'OCDE, en

⁴¹² MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op.cit., p. 53-54.

⁴¹³ Selon Canotilho il existe cinq critères de distinction des principes des autres règles de droit : 1) le degré d'abstraction ; 2) le degré de précision dans l'application au cas concret ; 3) le caractère de fondamentabilité dans le système des sources de droit ; 4) la proximité de l'idée de droit ; 5) la nature normogénétique. Cf. *Direito Constitucional*. 5 ed. Ciunbra: Almedina, 1991, p. 1034-1035.

⁴¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Op.cit p. 170 et ss.

⁴¹⁵ Les principes sont entre les valeurs et les normes. De ce fait, le principe de pleine concurrence est entre les valeurs et les normes, car les méthodes qu'il utilise et les normes applicables gardent une conformité avec l'énoncé du principe.

⁴¹⁶ Un principe n'a jamais une définition précise.

⁴¹⁷ Les principes ne sont pas exposés à la lecture univoque et ne se concrétisent jamais tout entier dans le droit positif. L'objectif principal du principe de pleine concurrence est la recherche du juste prix.

⁴¹⁸ Tout principe est construit à travers la déduction à partir de valeurs et des idées ou de l'induction, telle comme le principe de pleine concurrence qui est, comme tout principe, basé sur l'analogie dans la comparaison entre les prix pratiqués par une entreprise donnée et les prix pratiqués sur le marché en général.

⁴¹⁹ Le principe de pleine concurrence est une clause générale qui se concrétise par le biais d'une norme. Etant donné qu'il s'agit d'une clause générale le principe de pleine concurrence admet plusieurs interprétations, conforme la législation spécifique de chaque pays. L'utilisation de différentes méthodes d'application ne le dénature en tant que principe. Au contraire, cette possibilité le rend un vrai principe.

⁴²⁰ Les principes doivent être utilisés d'une façon harmonieuse. Ainsi, il faut considérer quel est celui qui devra être utilisé au cas concret, et donc parfois ce sera l'un qui aura la primauté, parfois ce sera l'autre.

⁴²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. Op.cit.. p. 36-37.

tant que traité pour éviter la double imposition internationale, son interprétation sera faite selon la Convention de Vienne, et non selon la législation interne.

En ce sens, le traité devra être interprété selon sa littéralité et à la lumière de sa finalité et objet (art. 31 de la Convention de Vienne)⁴²². C'est donc sous entendu qu'un État ne renoncera à sa souveraineté au-delà de ce qui est écrit.

Les principes de l'OCDE n'ont aucune force obligatoire. Toutefois, les administrations fiscales en tiennent compte et les tribunaux français s'y réfèrent de façon croissante.

L'article 9 de la convention modèle de l'OCDE préconise :

1. Lorsque

a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou 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,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient 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.

La finalité de l'introduction de l'art. 9° de la Convention Modèle de l'OCDE dans un traité fiscal international est éviter la double imposition juridique, l'imposition qui résulte du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un même revenu ou d'une même fortune dans plus d'un État⁴²³. En ce sens, une personne est considérée par deux États comme résidente de chacun d'eux et risque donc d'être imposé dans l'État de la source et dans l'État de résidence, les deux États reconnaissent le droit d'imposer l'existence des revenus ou de la fortune. Seules les conventions internationales peuvent régler ces doubles impositions, si les mesures internes unilatérales des ne le font pas.

Ainsi, au Brésil le traité fiscal international prima sur la loi interne, dans l'hypothèse de traite-contrat, sous les fondements suivants:

1. l'article 5, paragraphe 2 de la Constitution fédérale de 1988;

2. la décision du STF au RE 80.004, car au Brésil un traité international pour éviter la double imposition des revenus est un traité-contrat;

⁴²² Apud GOUTHIERE, Bruno, *Les Impôts dans les Affaires Internationales*, p. 145-146.

⁴²³ La double imposition économique, différemment, est celle qui résulte l'imposition du même revenu à deux reprises dans le chef de deux assujettis différents.

3. le traité international est regardé dans l'ordre juridique interne comme *lex specialis*, c'est-à-dire en égale situation de hiérarchie de la loi, et donc un traité bilatéral est *lex specialis* et *prima* sur la règle générale interne, sauf si la loi expressément déroger cette règle.

Pour toutes ces raisons il est reconnu au Brésil la valeur juridique du principe de pleine concurrence.

LES CONTRAINTES ECONOMIQUES

Les entreprises transnationales opèrent le plus souvent dans un environnement caractérisé par plusieurs contraintes. Ces obligations, qui peuvent être plus ou moins fortes, sont contingentes aux États et aux secteurs économiques.

Le libéralisme aujourd'hui impose comme une nouvelle vision du monde, en réduisant l'influence des Etats dans l'organisation et les orientations économiques des échanges à l'échelle mondiale, sous l'impulsion du GATT⁴²⁴ (*General Agreement on tariffs and trade*), crée en 1947 et se présentant comme un ensemble de traités, de réglementations, de jurisprudences, avec l'abolition des pratiques qui faussent la concurrence (dumping, subventions etc.), la réduction progressive des obstacles aux échanges (barrières tarifaires et non tarifaires), puis de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), résultat de la signature de l'accord de Marrakesch en 1994 dont le but est d'accélérer la mondialisation, tout en assurant la maîtrise de ses effets sur les politiques nationales. Il a été créé, ainsi, un nouvel ordre mondial dirigé par les lois du marché.

Aujourd'hui, le rôle de l'Etat dans l'économie a pris du recul : la fin des monopoles, la privatisation de nombreuses entreprises publiques et la réduction des différentes barrières qui entravaient le jeu de la concurrence (politique de réglementation).

Au départ, l'ouverture des frontières s'est principalement limitée aux pays développés durant les trois premières décennies de l'après-guerre, mais les années quatre-vingt et quatre vingt-dix ont vu les pays en voie de développement s'engager massivement dans la logique du libre échange sous les pressions d'institutions multilatérales telles que la Banque mondiale et le FMI.

Néanmoins, proportionnellement, le commerce international ne s'est pas libéralisé de manière équivalente pour les deux catégories de pays. On souligne que les populations des pays développés sont de plus en plus hostiles aux mouvements de libéralisation.

La suppression des droits de douane associée au maintien (voire à l'augmentation) de toutes les contraintes économiques pesant sur les entreprises françaises aboutit nécessairement à la non compétitivité de ces entreprises, car les charges pesant sur entreprises sont bien supérieures à celle des autres pays. Les entreprises ne peuvent plus rééquilibrer leurs trésoreries en augmentant leurs prix.

⁴²⁴ Le GATT repose sur quatre principes : non-discrimination (le principe de la nation la plus favorisée), la réciprocité, la transparence et l'équité.

En fait, elles le font en réduisant leurs investissements. Pour résister, elles doivent sous-traiter une partie de plus en plus importante de leur production à l'étranger. Elles doivent délocaliser une partie ou la totalité de leurs activités.

Le marché est la plus grande contrainte économique pour une entreprise.

Les entreprises subissent des contraintes économiques axées sur la promotion de l'innovation.

Dans une économie mondialisée, la concurrence n'a pas de frontières. Les entreprises n'hésitent donc pas à aller chercher les compétences hors de leur pays d'origine, sauf si elles trouvent sur place des ressources capables d'appréhender les contraintes économiques et de marché de leurs partenaires.

L'offre de biens est contrainte par la quantité disponible des facteurs de production et leur qualité. Aux facteurs traditionnels s'ajoutent le savoir et l'information, dont la maîtrise joue un rôle croissant.

La décision de production illustre la résolution du problème économique de l'entreprise: la recherche du plus grand bénéfice sous différentes contraintes (technologiques, financières, sociales, environnementale etc.).

Les droits de la propriété incorporelle sont un facteur de croissance pour l'entreprise et jouent un rôle décisif dans l'économie dans pays. La propriété incorporelle c'est tout ce qui concerne les brevets, marques, modèles ou dessin. Son action est définie par le code du même nom.

Le système de protection des droits de la propriété incorporelle par le droit permet d'octroyer à un créateur un monopole d'exploitation de son œuvre dans son intérêt. Les droits de propriété incorporelle traduisent la volonté de conférer au titulaire du droit, un monopole d'exploitation.

La propriété industrielle est importante pour l'Etat et pour le secteur privé dans une économie de l'innovation et incorporelle et a deux fonctions principales. La première fonction est d'identifier des biens incorporels.

La seconde fonction est d'attribuer des droits et d'établir des règles concernant la propriété, la transmission et l'exploitation de ces biens. C'est un outil de sécurisation de l'investissement de R&D qui permet de définir, de délimiter les apports et d'organiser l'affectation et l'exploitation. La propriété incorporelle est un outil de stimulation de l'innovation par l'octroi de droits exclusifs aux créateurs.

Par conséquent, ces deux fonctions deviennent essentielles dans une économie de l'innovation et incorporelle. La compétitivité est de donc plus en plus basée sur l'innovation.

La propriété incorporelle est par excellence un élément de la régulation de l'économie (**Section 1**). Les éléments incorporels constituent des ressources économiques. C'est dans ce contexte que la propriété incorporelle transforme des ressources intellectuelles difficilement quantifiables.

Les droits de la propriété incorporelle en étant identifiés va conférer un monopole d'exploitation de durée et d'espace variables. Ceci permet donc en principe de rentabiliser des investissements immatériels.

Mais l'intervention de l'Etat dans l'économie a des limites (**Section 2**), ces limites ont été respecté par le Brésil en rendant, ainsi, la norme de l'article 18, paragraphe 9 de la loi n. 9430 de 1996 constitutionnelle

Section 1 LA RÉGULATION DE L'ÉCONOMIE

Le prix de cession ou concession d'un bien sur le marché résulte de la négociation directe entre les entreprises indépendantes. Ces négociations tiennent compte de contraintes économiques et institutionnelles qui sont de facteurs qui peuvent empêcher l'équilibre du marché.

La fixation du prix du produit, conformément à la loi de l'offre et de la demande, conduit à l'équilibre du marché, en rendant compatibles les décisions des vendeurs et des acheteurs.

La coordination par le marché a toujours été accompagnée d'une intervention de l'État. L'intervention de l'Etat dans l'économie s'est considérablement accrue depuis la Seconde Guerre mondiale mais fait aussi l'objet depuis les années 70 de remises en cause, ce qui se répercute dans le poids des différentes fonctions économiques et sociales de l'État.

L'État intervient dans l'affectation des ressources, la redistribution des revenus et la régulation conjoncturelle de l'économie. Le budget est un acte politique qui fixe le niveau et la structure des recettes et des dépenses publiques permettant à l'État d'assurer ses fonctions.

Le problème économique se pose en termes d'affectation des ressources par les agents économiques, en vue de réaliser leurs objectifs de consommation et de production, ce qui suppose la capacité pour ces agents de hiérarchiser leurs besoins en vue d'effectuer des choix, en tenant compte des contraintes auxquelles ils sont confrontés.

A ce niveau, seule la rareté relative des biens est présentée, tout en remarquant que d'autres contraintes pèsent sur les choix économiques (contraintes technologiques, sociales etc.). Les agents économiques sont ainsi conduits à faire des accommodements, par exemple, renoncer à un bien afin d'en obtenir un autre.

Le choix économique conduit naturellement à l'échange. Celui-ci est le moyen pour deux agents économiques de se procurer chacun un avantage. La répartition de cet avantage découle notamment du prix résultant d'une négociation entre les deux parties. Par ailleurs, l'échange incite à la spécialisation des individus dans les activités pour lesquelles ils détiennent un savoir-faire.

La nature et le niveau de production de l'entreprise sont contraints par les différents facteurs de production disponibles.

Les ressources en travail dépendent d'éléments quantitatifs liés aux effectifs et à la durée du travail, et de facteurs qualitatifs, où le capital humain a un rôle important.

La production de l'entreprise exige en outre du capital technique, dont l'accumulation résulte de l'investissement. On distingue les différents objectifs visés par l'investissement, capacité, productivité etc.

Pour mettre en œuvre les facteurs de production (travail, capital et ressources naturelles) avec efficacité, l'entreprise doit maîtriser l'information interne et externe (veille informationnel) ainsi que les savoirs sous toutes leurs formes (connaissances scientifiques et technologiques, savoir-faire). Les investissements immatériels croissants en ces domaines sont importants.

En faisant intervenir un changement des conditions initiales, se traduisant par une variation de la quantité offerte ou demandée au prix courant, la fixation du prix d'un bien conduit à un nouvel équilibre. Ce prix fixé informe les agents qu'un changement des conditions initiales a eu lieu et les incite à réviser leurs décisions de manière appropriée.

Ainsi, une innovation technologique baissant le coût de production et accroissant l'offre au prix courant provoquera une chute du prix, incitant alors les consommateurs à acheter davantage.

De même, un effet de mode stimulant la demande au prix courant provoquera une augmentation du prix, incitant les entreprises à produire davantage.

En situation de monopole, l'entreprise ne décide plus à prix donné mais exploite son pouvoir de fixer le prix, en anticipant la réaction des demandeurs. Elle procède alors à un arbitrage entre deux effets opposés sur le bénéfice résultant de sa décision, par exemple, augmenter le prix et accroître sa recette à quantité donnée d'une part, mais devoir se contenter de ventes plus faibles d'autre part.

Or, en situation d'oligopole, l'entreprise procède à un raisonnement similaire, mais elle doit tenir compte de ses conjectures sur les réactions des entreprises concurrentes (celles-ci vont-elles, par exemple, s'aligner sur le prix qu'elle décide d'afficher ?), ce qui confère un caractère stratégique à sa décision.

Le pouvoir d'influencer le prix conduit en général à un prix supérieur et à une production inférieure au prix et à la production d'équilibre en régime concurrentiel, ce qui justifie une politique de la concurrence.

L'économie française est dominée par le marché mais fortement régulée par l'État.

La coordination par le marché connaît des limites tenant d'une part aux choix politiques sociales et d'autre part à certaines défaillances ou encore à des distorsions de concurrence.

Les défaillances de marché existent soit par l'existence d'effets externes (dégradation de l'environnement, gaspillage de biens non renouvelables, mise en danger des individus, etc.), soit par la prise en charge des biens collectifs (création et maintenance d'infrastructures, transport, éclairage public, etc.).

En ce sens, l'intervention de l'Etat se fait au moyen de formes variées telles que taxation, subventions, réglementation, d'une part, production de biens collectifs, d'autre part.

Les distorsions de concurrence inhérentes au fonctionnement des marchés sont génératrices d'inefficacités et appellent en conséquence une intervention correctrice de la part de l'État. Cette intervention est observée à travers la réglementation et la répression des ententes et des abus de position dominante.

La coordination par le marché connaît une autre limite : elle ignore la justice sociale.

L'État peut mettre en place une politique visant à corriger certaines inégalités, en fonction de considérations d'équité et de justice sociale.

La politique sociale mise en place par l'État combine les logiques d'assurance et d'assistance et vise à relever certains risques sociaux (maladie, vieillesse, chômage), à compenser certaines charges (famille), à réduire les inégalités de revenus et assurer un revenu minimum à chacun (revenu minimum d'insertion, minimum vieillesse).

Ces actions sont financées par les cotisations sociales prélevées par le système de protection sociale et le budget de l'État à partir de certains impôts et taxes affectés (contribution sociale généralisée, contribution au remboursement de la dette sociale) et d'un financement direct de l'État (minimums sociaux).

Ainsi, le problème de l'intervention de l'Etat dans l'économie peut être analysé sous plusieurs aspects, de caractère politique, social, économique et juridique.

Étant donné l'ampleur et la complexité de la matière, dans ce travail, on se limitera seulement à quelques idées à propos de l'aspect proprement juridique de l'intervention de l'État.

La question concernant les relations entre l'Etat et l'économie suscite plusieurs interrogations. La première porte sur la pertinence de l'intervention publique: l'Etat doit-il intervenir (pensée de Maynard Keynes) ou rester en dehors du libre jeu marchand (pensée libérale) et quel doit être le degré de ses interventions **(A)**

Ensuite, il faut connaître les modalités concrètes de l'intervention de l'Etat dans l'économie **(B)**.

A EVOLUTIION DE L'INTERVENTION DE L'ETAT DANS L'ÉCONOMIE

L'intervention de l'Etat⁴²⁵ dans l'économie est une évolution de l'Etat.

L'Etat intervient sous plusieurs formes, mas fondamentalement en adoptant des politiques afin de diriger la relation entre le juridique et l'économique.

Au 16^{ème} siècle, lorsque l'Etat prend la forme d'Etat-Nation⁴²⁶, les biens et les activités productives de l'Etat étaient à l'origine des ressources qui le finançaient. Les activités implémentées par l'Etat n'étaient pas différentes de celles développées par les hommes d'affaires ou par les propriétés privés.

A cette époque les pouvoirs publics étaient propriétaires de grandes propriétés agraires.

En raison de la rupture du système féodal, les biens qui composaient le domaine collectif d'usufruit sont devenus, en grande partie, le domaine de la nouvelle forme d'organisation des pouvoirs publics – l'Etat. Ces biens, en tant que propriété patrimoniale de l'Etat, étaient administrés selon des instruments de droit privé.

De ce fait, l'Etat est fondé sur un système dont les ressources nécessaires à sa survie avaient comme origine sa propre activité productive de

⁴²⁵ L'expression Etat est ici utilisée pour désigner la forma assumée par les pouvoirs publics à partir du 16ème siècle. Ainsi, le terme Etat désigne les ordres politiques qui ont comme sujets tous ceux qui appartiennent à une collectivité dans un territoire bien défini et que s'occupent de tous les intérêts réels et potentielles de cette collectivité.

⁴²⁶ L'État-nation est un Etat qui coïncide avec une Nation, coïncidence entre le sentiment d'appartenance à un groupe - la Nation-, et une notion d'ordre juridique, l'existence d'une forme de souveraineté et d'institutions politiques et administratives qui l'exercent - l'État. Soit l'État préexiste à la Nation, et l'on cherche ensuite à développer un sentiment national, lequel a été renforcé en France notamment par l'obligation d'utiliser le français dans les actes administratifs, imposé par François Ier par l'ordonnance de Villers-Cotterêts en 1539, la création d'une école gratuite laïque et obligatoire par Jules Ferry à la fin du siècle XIX, l'instauration du service militaire, mais aussi la création de divers symboles républicains comme Marianne, l'hymne national, la devise, etc. ; soit les individus qui se reconnaissent d'une même Nation manifestent leur volonté de vivre ensemble, en se dotant d'un État. Dans ce cas, on parlera d'une Nation-État, dans laquelle un groupe d'hommes ayant pris conscience de son unité nationale a donné naissance à un État. Ceci a été le cas en Allemagne par exemple.

biens sur le marché. Les exactions coatives (impôts, contributions et taxes) représentaient une toute petite fraction des recettes publiques.

Selon l'idéologie libérale le principe était la non-intervention de l'Etat dans l'économie (1). Mais dans une économie de concurrence imparfaite l'intervention de l'Etat dans l'économie est nécessaire (2).

1. LE PRINCIPE DE LA NON-INTERVENTION DE L'ETAT

L'idéologie libérale proclame, notamment, que si un contrat est fait entre deux personnes égales et libres ceci ne peut être que juste. De ce fait, la force du contrat qui unit les parties résulte exactement de l'accord qui a été fait entre elles.

Ainsi, la conception libérale de l'économie répugne toute immixtion de l'Etat si celle-ci compromet les fins de cet accord.

La conception libérale de l'économie répugne toute immixtion de l'Etat qui bouleverse les fins de l'accord fait entre les parties et que les obligent comme s'il s'agissait de la propre loi.

L'ordre juridique doit se subordonner à l'ordre économique et non l'inverse. Selon ce courant, il faut respecter le principe *pacta sunt servanda*.

Pendant et après la Révolution Française de 1789 la doctrine du libéralisme économique se consolide en France.

Karl Marx affirme que Napoléon Bonaparte a créé en France les conditions qui ont permis le développement de la libre concurrence, l'exploitation de la propriété privée et l'utilisation des forces productives de la nation, ce qui a conduit l'affirmation définitive de la liberté de l'homme, de la propriété privée, de la négociation et la fin définitive de la propriété féodale⁴²⁷.

Historiquement, l'Etat libéral est née d'une continue et progressive corrosion du pouvoir absolu du roi et, en périodes de crise plus aigue, d'une rupture révolutionnaire, en Angleterre, au 17^{ème} siècle et à la fin du 18^{ème} siècle, en France⁴²⁸.

Avant l'évolution initiée au 17^{ème} siècle, afin d'assurer les droits de la propriété et l'accomplissement des contrats, l'Europe pré-moderne a connu certaines dispositions organisationnelles qui ont permis que les transactions

⁴²⁷ MARX, Karl. *O 18 brumário de Louis Bonaparte*. 2ed. Lisboa: Editções Avante, avr. 1984, (trad. José Barata-Moura et Eduardo Chitas. Disponível em: <http://www.marxists.org/portugues/marx/1852/brumario/index.htm#topp>, p. 191.

⁴²⁸ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia* (trad. : Marco Aurélio Nogueira). São Paulo : Brasiliense, 2005, p. 14.

commerciales soient impersonnelles, le «*Community Responsibility System*» (CRS)⁴²⁹.

Le CRS⁴³⁰ a été le premier mécanisme qui a rendu possible la ségrégation entre l'opération d'achat et celle de vente, dans le temps et l'espace. Ce système a été développé dans les cités à l'ouest de la mer Baltique et au nord de la mer Adriatique dans lesquelles le commerce se faisait sous les règles établies par les communautés qui assuraient l'accomplissement de contrats et donc, les transactions étaient interpersonnelles. L'intérêt des membres de ces communautés n'était pas celui d'établir la justice, mais atteindre leurs propres intérêts personnels.

L'Etat libéral est le résultat d'un accord entre des individus initialement libres qui ont établi les liens nécessaires à une coexistence pacifique et durable.

En Angleterre, le roi satisfaisait ses nécessités de ressources, notamment pour la guerre, au moyen de normes arbitraires qui imposaient des prêts obligatoires et permettaient l'expropriation des créanciers.

Le processus de formation de l'Etat libéral est identifié avec le progressif élargissement de la sphère de liberté de l'individu devant les pouvoirs publics, avec la progressive émancipation de la société en relation à l'Etat. Les deux principales sphères de cette émancipation sont la sphère religieuse et la sphère économique ou des intérêts matériels.

L'histoire de l'Etat libéral coïncide avec la fin des Etats religieux et avec la formation de l'Etat neutre ou agnostique en croyances religieuses, avec la fin des privilèges et des liens feudaux et avec l'exigence de la libre disposition des biens et de la liberté d'échange qui marque la naissance et le développement de la société mercantile bourgeoise.

En ce sens, la conception libérale de l'Etat s'oppose aux plusieurs formes de paternalisme, selon lesquelles l'Etat doit prendre soin de ses feudataires tel que le père de ses enfants.

Emmanuel Kant, préoccupé avec la liberté morale des individus, au sujet du paternalisme soutient:

« un gouvernement fondé sur le principe du bénévolat vers le peuple, comme le gouvernement d'un père sur les enfants, c'est-à-dire, un gouvernement paternaliste (imperium paternale), dans lequel les sujets, tel comme des enfants mineurs incapables de distinguer l'utile du préjudiciel, sont obligés à se comporter seulement passivement, pour attendre que le chef de l'Etat juge de quel manière ils doivent être heureux et pour attendre seulement de la bonté qu'il

⁴²⁹ *Apud*.PINHEIRO, Armando Castelar. AGUIRRE, Basília (Decio ZYLBERSZTAJN. Raquel STAJN – coord.). *Direito e Economia. Análise econômica do Direito e das Organizações*.Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p.293.

⁴³⁰ Le CRS réglementait des transactions commerciales entre les commerçants anglais et ceux des communautés en Pologne, en Allemagne, au Flandres, en France, en l'Italie et à la Ligue Hanseatique (la Hanse ou la Ligue Hanséatiqueest l'association au moyen âge des villes marchandes de l'Europe du Nord autour de la mer du Nord et de la mer Baltique).

le souhaite, un gouvernement comme cela est le pire despotisme que l'on puisse imaginer »⁴³¹.

Dans le contexte de la liberté économique, Adam Smith soutient que, dans le système de la liberté naturelle, le souverain n'a que trois grands devoirs: 1) la défense de la société contre les ennemis externes; 2) la protection de tout individu des offenses qu'il puisse diriger contre les autres individus; 3) l'approvisionnement des œuvres publiques qui ne peuvent pas être déléguées à l'initiative privée.

La doctrine des droits de l'homme préconisée par l'école du droit naturel ou jus naturalisme⁴³², qui est celle de l'Etat libéral s'oppose à l'Etat absolu. Cette doctrine conçoit tous les hommes, sans discrimination, en tant qu'un être que, par nature, indépendamment de sa propre volonté, possède certains droits fondamentaux, comme le droit à vie, à liberté, à sécurité, au bonheur. Ces droits doivent être respectés par l'Etat et en même temps protégés par l'Etat contre toute possible évasion de la part des tiers.

Attribuer à quelqu'un un droit signifie reconnaître qu'il a la faculté de faire ou de ne pas faire quelque chose selon sa volonté et aussi le pouvoir de résister contre un éventuel transgresseur, lequel a par conséquent le devoir (ou l'obligation) de s'abstenir de tout acte qui puisse intervenir sur la faculté de faire ou de ne pas faire.

Le libéralisme s'oppose à l'étatisme et à toutes les formes d'abus de pouvoir qui limitent, voire détruisent, la liberté des individus et est contradictoire avec les théories qui prônent soit l'étatisation totale de l'économie, tel que le marxisme⁴³³, ou en tout cas la régulation de l'économie par l'Etat, comme le Keynésianisme⁴³⁴.

Le libéralisme, né dans l'Europe des Lumières entre le 17^{ème} et 18^{ème} siècles, sous l'influence notamment des philosophes britanniques John Locke, David Hume et Adam Smith et des philosophes français Turgot, Condillac et Montesquieu, affirme les principes de la liberté et de la responsabilité individuelle.

Le libéralisme repose sur l'idée de que chaque être humain possède des droits naturels, des droits qui viennent du fait que l'homme est un être

⁴³¹ *Apud.* BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Op.cit., p. 22.

⁴³² Norberto Bobbio définit le jusnaturalisme «comme la doctrine selon laquelle il existent des lois non posées par la volonté de l'homme – que par *cette raison précèdent à la formation de tout groupe social et sont pas reconnaissables à travers la recherche rationnelle – desquelles dérivent, comme en toute et n'importe loi morale ou juridique, droits et devoirs qui sont, du fait d'être dérivées d'une loi naturelle, droits et devoirs naturels* ». (BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Op.cit, p. 12.

⁴³³ Le marxisme est le courant politique se réclamant des idées de Karl Marx. Politiquement, le marxisme repose sur l'analyse de l'Histoire et la participation au mouvement réel de la lutte des classes, pour l'abolition du capitalisme. Marx a toujours considéré que les deux classes les plus importantes étaient le prolétariat (salarié) et la bourgeoisie capitaliste (propriétaire des moyens de production), qui sont les deux pôles antagonistes acteurs de la lutte des classes dans la société industrialisée.

⁴³⁴ Keynésianisme est un courant de pensée économique inspiré par John Maynard Keynes, dont les adeptes ont retenu notamment sa position en faveur de l'intervention active de l'Etat à certains moments précis au sein de l'économie pour assurer le plein emploi. Ce courant s'oppose vigoureusement à l'école néoclassique et a été dominant de 1945 jusqu'aux années 1970 voire 1980.

humain, indépendamment de sa position sociale, de son ethnie, de sa nationalité ou de toute autre considération, sur lesquels aucun pouvoir ne peut franchir.

Par conséquent, les libéraux ont voulu limiter, au profit du libre arbitre de chaque individu, les choix imposés à la société par l'Etat ou par d'autres formes de pouvoir, quels qu'en soient la forme et le mode de désignation.

Le libéralisme économique a réservé l'activité économique au droit privé. Il appartenait exclusivement à la personne de diriger l'économie, sans une quelconque intervention de l'État.

La liberté d'action individuelle - liberté d'entreprendre, libre choix de consommation, de travail etc.-, doit être absolue et l'intervention de l'Etat devrait être limitée aussi que possible.

Le libéralisme fonde les limites du pouvoir sous la base d'une conception générale et hypothétique de la nature de l'homme qui renonce à toute vérification empirique et à toute preuve historique.

Les pouvoirs publics devraient donc renoncer à l'intervention dans des secteurs qui concernaient à la liberté d'entreprise. La règle établie était celle que le pouvoir public ne pouvait intervenir que lorsqu'une règle de droit l'autorisait.

L'activité économique devrait être exercée par des particuliers, ce qui limitait la liberté d'initiative de l'Etat et reflétait dans le droit positif le principe de la légalité de l'action administrative qui exigeait une loi autorisant toute action concernant l'intervention des pouvoirs publics qui restreignait, limitait ou supprimait des droits originaires de la liberté d'entreprise ou de propriété.

L'Etat ne devrait pas être entrepreneur et ne devrait pas fomenter ni empêcher les activités entrepreneuriales des agents privés ou des droits originaires de la propriété⁴³⁵.

L'interaction de ces deux règles et son implémentation consolide ce que l'on appelle '*principe de la non intervention publique dans le domaine privé*', c'est-à-dire, la neutralité ou le libéralisme dans le règlement de l'économie.

Cette attitude de non intervention est synthétisée par la pensée libérale «laissez faire, laissez passer, le marché suit tout seul».

Dans la période qui précède la Première Guerre Mondiale toute discussion au sujet de l'intervention de l'Etat dans l'économie était fort marquée par la doctrine dominante à l'époque du libéralisme économique qui postulait la non intervention.

⁴³⁵ GIANNINI, M.D. *Diritto Pubblico dell'economia*. Bologna : Garzantini Libri, 2001, p. 26.

Selon certains économistes libéraux, le marché est régi par des lois naturelles. L'offre et la demande s'auto ajustent en fonction du prix. Lorsque le prix augmente, la demande diminue et l'offre progresse. Lorsque le prix baisse il impulse une augmentation de la demande et une diminution de l'offre.

Ce mouvement est permanent et assure un équilibre qui ne doit pas être perturbé. L'État ne doit en aucun cas intervenir dans l'économie et ses actions risquent de fausser ce mécanisme. Toute action faussant la concurrence est nocive.

Toutefois, l'observation empirique démontre qu'aucune économie ne réunit toutes les conditions d'un marché parfait. On vérifie que certains secteurs d'activité économique ont connu des mouvements de concentration qui ont réduit le nombre d'offres (par exemple, construction automobile).

Les lois du marché présentent alors des aspects intolérables qui nécessitent une intervention de l'État. L'État ne peut pas tolérer qu'une seule entreprise domine un marché et fixe ses prix ou cesse d'innover. Les abus de position dominante ou les ententes illicites sont interdits.

A la fin du 19^{ème} siècle des désaccords apparaissent au sein du courant libéral qui portait sur le rôle et la nature des interventions de l'Etat.

Un courant progressiste⁴³⁶ apparaît avec L.T. Hobhouse qui tente de prendre en considération les conditions sociales qui permettent la liberté de chacun.

Au 20^{ème} siècle, les deux grandes guerres mondiales et les grandes crises économiques de 1929⁴³⁷ déclenchent une redéfinition du rôle et des contours de l'Etat dans le sens d'une intervention croissante.

La nécessité de l'Etat d'édicter des normes dirigées vers l'activité économique, en structurant une politique économique a été l'origine d'un ensemble normatif destiné à coordonner les destins de l'activité économique, sans supprimer la libre initiative.

2. LA NÉCESSAIRE INTERVENTION DE L'ÉTAT

L'une des raisons qui justifie la non l'intervention de l'État dans l'économie d'un certain ordre juridique est l'établissement des nécessaires conditions qui équilibrent les intérêts et le nécessaire éloignement de la compétitivité néfaste entre des groupes ou l'action pernicieuse qui puisse toucher la collectivité.

Cependant, l'intervention de l'Etat se justifie dans la mesure et dans le sens que les phénomènes économiques suggèrent cette intervention.

⁴³⁶ Le progressisme est la volonté d'instaurer un progrès social, des réformes, par opposition au conservatisme. Une pensée est donc qualifiée de progressiste, par exemple, lorsqu'elle conçoit le présent comme un progrès par rapport à une époque passée jugée plus primaire, plus difficile et plus ignorante.

⁴³⁷ La Première Guerre mondiale a fort perturbé le système monétaire international et en 1929, la bulle spéculative des années folles éclate aux Etats-Unis, provoquant une panique financière mondiale.

Au Brésil, l'intervention de l'Etat dans l'économie résulte encore de la propre compétence attribuée à l'Union Fédérale par la Constitution de la République.

Ainsi, au Brésil, tout le système économique ou c'est le résultat de la compétence de l'Union Fédérale, laquelle détient le pouvoir d'imposition fiscale et le pouvoir d'émission de la monnaie, ou c'est réglementé par des lois fédérales (production et consommation, commerce extérieur etc.)

L'Union Fédérale a ainsi, parmi d'autres pouvoirs, le pouvoir d'imposition fiscale.

L'Etat a toujours discipliné les faits concernant l'activité économique. Néanmoins, les techniques et les modalités de l'action interventionniste des pouvoirs publics sur l'activité économique ont varié au long du temps

Au Brésil, dans les années 20, les gouvernants voulaient délivrer le pays du retard économique et la solution à l'époque demandait la transformation de l'Etat brésilien en Etat fort, autoritaire et capable de promouvoir les transformations souhaitées, c'est-à-dire, transformer le pays en une force militaire, ce qui exigeait la formation d'une grande base industrielle. La pensée qui dominait à cette époque c'était que la force militaire demandait l'industrie nationale.

Dans les années 30, l'Etat devient l'Etat-entrepreneur. La Banque centrale qui auparavant était une banque commerciale avec certaines fonctions par exemple, de surveillance financière, de versements d'institutions financières, se transforme en un agent de programmes de développement.

Dans les années 40, des entreprises de l'Etat ont été créées dans des secteurs de base (par exemple, automobiles).

Dans les années 50, la Banque National du Développement Social-BNDES et les entreprises publiques telles que la Petrobras, et l'Eletrobras ont été créées.

Dans les années 60, les militaires occupaient le pouvoir et d'autres entreprises publiques ont été créées, par exemple, Embratel, Telebrás et la Banque Nationale de l'Habitation-BNH.

Toutefois, les premiers symptômes de défaillance de ce modèle apparaissent dans les années 60 avec l'inflation.

Ainsi, au préalable, il faut comprendre les relations qui sont derrière le processus de formation de prix dans les marchés pour, enfin, comprendre l'intervention de l'Etat dans la formation du prix de marché. Ceci demande un savoir interdisciplinaire, des connaissances préalables nécessaires à la compréhension de la question.

L'on peut comprendre l'intervention de l'Etat dans la formation des prix de marché comme une tentative de résoudre les différents aspects des

intérêts impliqués dans une réglementation qui considère les divers acteurs économiques et des intérêts impliqués dans la formation des prix, car le prix donné par une relation d'équivalence entre des biens sur le marché d'échange peut avoir pour le producteur, le caractère de rétribution, en monnaie, la valeur qui lui permettra d'acquérir d'autres biens et, pour l'acheteur, le prix peut se présenter comme une certaine quantité de monnaie qu'il devra avoir pour acquérir un certain produit disponible au marché.

En outre, aux différents aspects de caractère particulier existant entre les contractantes et qui déterminent la fixation du prix d'un bien ou d'un service, il faut rajouter d'autres aspects, de caractère général, et qui légitiment l'intervention de l'Etat dans les relations entre les agents économiques, soit afin de leurs aider avec des subventions ou d'aides fiscales, soit afin d'aider l'acheteur ou, encore, afin d'assurer que les relations économiques qui déterminent les prix du marché soient établies de forme libre, en conformité avec la concurrence, c'est le cas des lois antitrust, ou encore pour éviter l'évasion fiscale.

La réglementation publique des marchés signifie une répression à l'abus ou à la possibilité d'abus du pouvoir économique, soit à travers une structure normative pour des marchés spécifiques, soit à travers l'application de loi dans d'autres marchés.

Cette réglementation publique se justifie par l'existence de failles du marché qui se manifestent sous trois formes: externalités, information imparfaite et pouvoir de marché.

Les externalités se présentent lorsque l'action d'un agent économique ou le bien est touché par l'action de l'autre agent. La régulation de l'économie doit alors agir afin de réduire les externalités et solutionner les divergences entre les agents.

L'information imparfaite apporte des incertitudes et asymétrie d'informations, lesquelles sont à l'origine d'un fonctionnement inefficace du marché qui est, alors, incapable d'établir des prix et des conditions d'offre socialement acceptables.

L'absence d'informations correctes et suffisantes pour orienter la décision de l'agent économique limite sa capacité d'agir efficacement ce qui résulte en la perte du bien-être. La réglementation alors est nécessaire car elle créera des règles qui diminuent les effets de l'information imparfaite dans le marché.

Le pouvoir de marché est la faille de marché qui s'observent d'avantage. D'un côté l'on a le marché compétitif, d'autre côté, on a le monopole naturel. Dans le premier cas, la concurrence se manifeste avec les plusieurs entreprises qui agissent dans le marché, en produisant le meilleur résultat possible en termes de bien-être économique et social. Dans un marché compétitif, où les conditions pour la concurrence sont présentes, il existe une pression constante sur les entreprises vers la réduction de ses coûts de

production et de ses prix, une meilleure qualité du produit, une augmentation de l'offre et variété de produits, etc.

Dans ces conditions, le bien est produit à un plus bas coût possible et vendu à un plus bas prix possible compatible avec le coût. Ces résultats sont obtenus car le marché fonctionne efficacement, étant donné l'équilibre de pouvoir entre vendeurs et acheteurs, entre l'offre et la demande.

En ce qui concerne le monopole naturel, l'on observe qu'une seule entreprise produit et il n'y a pas de possibilité d'une autre entreprise d'entrer dans le marché en fonction des économies d'échelle.

Lorsque la concurrence est imparfaite, lorsqu'il y a des failles de marché, les conditions structurelles rendent possible la réduction de la production et l'augmentation des prix. Il est donc possible l'abus du pouvoir dominant dans le marché car la concurrence ne fonctionne pas de manière efficace, il y a un déséquilibre entre acheteurs et vendeurs. Il y a perte d'efficacité ce qui demande l'intervention de l'Etat.

Il y a donc un déséquilibre de pouvoirs dans le marché et, par conséquent, il y a perte de bien-être économique ou perte d'efficacité économique car il se produit moins qu'il serait produit si le marché fonctionnait en concurrence parfaite à un coût unitaire de production au-dessus du coût minimum (ceci plus élevé qu'en conditions de concurrence parfaite) et le bien est vendu à un prix qui produit un bénéfice extraordinaire, un bénéfice de monopole.

Ainsi, dans un marché où les économies d'échelle justifient l'existence d'une seule entreprise (condition de l'existence du monopole naturel), avec un pouvoir d'ordonner sa volonté dans les relations de marché, il appartient au pouvoir public: 1) ou laisser l'entreprise monopolistique agir librement, en assumant les risques du bien-être économique et social inhérents à cette situation; 2) ou assumer la responsabilité par l'offre du bien ou service, avec toutes les restrictions relatives à l'efficacité du management de l'Etat; 3) ou réguler le marché.

La régulation du marché consiste en octroyer à l'initiative privée la responsabilité de l'offre en assurant les avantages inhérents au système de marché, mais en même temps en restreignant partiellement l'autonomie de décision de l'entrepreneur, en substituant son comportement de maximisation de bénéfices par des règles administratives qui assurent un résultat socialement acceptable dans un marché déterminé.

Les conditions de concurrence (structure du marché) et les exigences politiques et sociales déterminent quelles variables seront dirigées, la forme et l'intensité de cette intervention.

Il est hypothétiquement acceptable qu'une entreprise qui opère dans des secteurs de l'économie où le nombre d'offre est réduit tende à avoir un pouvoir de marché, c'est-à-dire la capacité d'élever des prix.

D'autre part, si les barrières à l'entrée des nouveaux concurrents sont élevées, les entreprises déjà implantées peuvent pratiquer des prix plus élevés, réduire la qualité de ses produits etc., et rendre difficile l'entrée des nouveaux concurrents dans le marché, la concurrence potentielle est basse.

En tout état de cause, les caractéristiques structurelles des marchés où la concurrence ne se manifeste pas de forme efficace (concentration de l'offre, élevées barrières à l'entrée des nouveaux concurrents etc.) ne sont pas décisives pour la définition du secteur économique à être réglementé.

En effet, le processus de concentration de capital qui se vérifie dans tout le monde occidental depuis le début du 20^{ème} siècle a créé des conditions similaires dans plusieurs secteurs de l'économie. En ce sens, des marchés imparfaits sont la règle et non l'exception aujourd'hui.

Ainsi, l'on ne peut pas dire que tous les marchés qui présentent des imperfections et pouvoir de marché sont passibles de réglementation publique, mais seulement ceux dans lesquels il existe une performance peu satisfaisante en ce qui concerne les prix, qualité et quantité de biens et services offerts, lesquels deviennent socialement et politiquement inacceptable.

Toutefois, pour la correcte interprétation du droit et la compréhension de l'intervention publique dans l'économie, il faut au préalable comprendre l'histoire et les fondements culturels et sociaux de chaque pays qui ont modelé les ordres juridiques.

Pour formuler une compréhension concernant l'intervention publique dans la formation des prix dans l'économie il faut comprendre les relations sous-jacentes au processus de formation de prix dans le marché.

Il sera donc exigé, devant une situation qui exige un savoir interdisciplinaire, les connaissances préalables nécessaires à la compréhension de la question. Il faut comprendre les structures et les catégories juridiques qui instrumentent l'intervention publique dans la formation de prix dans le marché, l'intervention des pouvoirs publics dans l'activité économique et la notion de prix en tant que catégorie économique et en tant que catégorie juridique.

La concurrence ne subsiste pas naturellement. Le premier théorème de l'économie du bien-être repose sur l'hypothèse d'une concurrence pure et parfaite.

Toutefois, l'on sait que, par leur nature même, les innovations de produits qui se concrétisent par l'apparition de biens nouveaux et qui ne sont initialement produits que par leurs seules entreprises qui les ont inventées engendrent des positions monopolistiques plus ou moins durables et avantageuses selon l'intensité avec laquelle le droit de la propriété incorporelle protège les innovateurs de leurs concurrents.

Or, la situation d'un monopole est différente de la situation d'une entreprise en concurrence pure et parfaite. Il faut donc comprendre ce comportement.

Par rapport à une entreprise en situation de concurrence pure et parfaite, un monopole a l'intérêt de diminuer sa production afin d'accroître le prix de sa vente. Le *laisser faire* de l'économie signifie laisser les entreprises mettre en place des collusions et des ententes sur le prix, ce qui signifie justement la disparition de la concurrence.

Le principe du *laisser faire* s'oppose au bon fonctionnement de la concurrence, ce qui recommande une politique économique. Il faut que l'Etat veille à ce que les entreprises ne se regroupent pour constituer des cartels monopolistiques ou oligopolistiques qui fausseraient la concurrence.

Aucune économie dans le monde occidental ne peut pas fonctionner sans un Etat minimal. Il faut donc se poser les questions suivantes: 1) Que doit faire l'Etat pour améliorer le fonctionnement de l'économie? 2) Que peut faire l'Etat pour améliorer le fonctionnement de l'économie ? 3) Comment l'Etat doit-il intervenir de façon optimale?

Ces questions définissent le problème de la réglementation de l'économie y incluant dans le terme l'ensemble des modalités d'intervention de l'Etat dans l'économie, en particulier la fiscalité.

Le marché est une institution dans lesquels s'opèrent librement des échanges économiques. L'Etat, ainsi entendu, dans un sens générique⁴³⁸, est une forme de souveraineté et d'institutions politiques et administratives qui l'exercent, une organisation collective et politique contraignant les actions individuelles des agents économiques.

Or, qui doit faire l'Etat pour s'assurer que le fonctionnement de l'économie aboutisse à une situation optimale? Une première réponse a été proposée par Adam Smith. Il ne faut rien faire, ou plutôt, il faut *laisser faire* l'économie de marché. C'est la fameuse théorie de la *main invisible*, selon laquelle le marché permet de coordonner de façon idéale les actions égoïstes des agents économistes.

La théorie de l'équilibre général qui a permit d'avancer dans la formalisation du *laisser faire* soutient que le bon fonctionnement d'une économie parfaitement concurrentielle aboutit à une allocation des ressources telles que l'on ne peut augmenter le bien-être d'un individu sans que cela ne se fasse au détriment d'au moins un autre.

Le marché et la concurrence garantissent une allocation optimale des ressources (capital, travail, ressources naturelles). Mais pour garantir une bonne allocation des ressources, il faut qu'il existe un mécanisme qui incite les consommateurs à révéler l'intensité de leur satisfaction et qui incite les entreprises à révéler la structure de leurs coûts.

Or *laisser faire* l'économie de marché permettrait d'obtenir un système de prix qui fournirait à chaque consommateur et à chaque entreprise

⁴³⁸ En France, l'Etat central et les collectivités locales. Au Brésil, l'Etat Central, le District Fédéral et les Municipales.

les bonnes incitations pour fournir les bonnes informations concernant la rentabilité de différentes actions économiques des différents acteurs de l'économie.

Toutefois, aujourd'hui, et en général, *laisser faire* les marchés n'aboutit plus à une allocation optimale des ressources, car il existe les défaillances de marchés (*market failures*) qui requièrent la mise en place d'une régulation adéquate de l'économie.

Lorsqu'on se demande sur quels domaines et quel degré d'intervention, on aura une approche par la norme. Une situation de sous optimalité peut se produire dans cinq cas et, dans ces cas, l'Etat doit intervenir :

1. Situation de monopole empêchant la concurrence ;
2. Situation de rendements croissants permettant aux entreprises les plus fortes de vendre moins cher et obligeant les plus faibles à vendre à perte pour pouvoir s'aligner sur le prix des plus forts ;
3. Effets de dégradation de l'environnement sans que le prix du marché incorpore le coût de cette détérioration ;
4. Cas de «biens collectifs purs» devant donner lieu à une prise en charge publique pour que les usagers ne pouvant pas payer ces biens n'en soient pas exclus (éducation, infrastructures urbaines, etc.) ;
5. Cas de «biens tutélaires» qui sont spontanément produits dans des quantités conformes à la demande des utilisateurs mais dont l'Etat juge qu'il faut en modérer l'usage (tabac, installation de bars, etc.)

D'autre part, la prise en compte de l'évolution des dispositions fiscales concourant à déterminer la réglementation de l'impôt sur le revenu montre la volonté de l'Etat d'utiliser la fiscalité comme instrument de politique industrielle.

En effet, à la nécessité d'édicter des lois suffisamment respectueuses de la réalité économique des entreprises s'oppose, parfois de manière contradictoire, à la volonté du législateur d'orienter, par le biais de la législation fiscale, l'activité économique vers des fins politiquement souhaitables. C'est ainsi que la loi n. 9430 de 1996 a été publiée au Brésil, mettant fin aux manipulations des prix de transfert et en évitant l'évasion fiscale.

En tout état de cause, l'impôt sur le revenu ne se réduit pas uniquement à un taux d'imposition du revenu des personnes, mais il traduit aussi un comportement industriel de l'Etat.

Or, si la volonté de l'Etat apparaît à travers la réglementation qu'il promulgue, notamment la réglementation des prix de transfert, l'appréhension de son comportement mérite d'être analysé et ceci s'explique par deux raisons essentielles.

La première raison tient au type même d'intervention de l'Etat. En effet, le prix de transfert permet à l'entreprise transnationale de tenir compte du marché pour déterminer le prix de vente intragroupe de son bien ou service. Il s'en suit que l'entreprise peut tenter de manipuler le prix de vente d'une transaction avec des droits de la propriété incorporelle sous le fondement

d'inexistence de comparé, par exemple, et donc, elle se trouve différencié par rapport aux autres entreprises.

La deuxième raison tient au fait que les règles qui conduisent à la détermination du prix de transfert fixé par l'entreprise peuvent signifier perte de recette publique. Dans ce cas, il devient délicat d'abstraire le comportement industriel de l'Etat.

D'autre part, les règles de prix de transfert définies par la Loi n. 9430 de 1994 peuvent être écartées par le contribuable, étant donné le cas concret, sans que ceci signifie une dissimulation de prix.

Ainsi, le comportement industriel de l'Etat, dans la situation de prix de transfert, ne peut être appréhendé qu'au niveau des évolutions du comportement des entreprises.

Or, si le comportement de l'entreprise ne reflète pas toujours sa comptabilité, on doit admettre, cependant, le comportement industriel de l'Etat.

En tout état de cause, pour évaluer ce comportement de l'Etat, il faut tout d'abord préciser le comportement des entreprises, avant de chercher à pointer l'impact de l'intervention fiscale directe de l'Etat par rapport aux objectifs des entreprises.

On retrouve dans le secteur des droits de la propriété incorporelle une forte croissance externe de l'entreprise qui exige l'intervention de l'Etat afin de garder dans le territoire nationale recettes publiques constituées, parmi d'autres, des redevances payées par l'usage ou concession d'un droit de la propriété incorporelle et qui serviront au développement économique du pays.

Ainsi, le niveau de la variable fiscale dépend des réactions que la législation est susceptible d'engendrer ainsi que de la pression que la fiscalité exerce sur les résultats de l'entreprise. En ce sens, elle traduit le mode d'intervention de l'Etat sur l'entreprise, donc son comportement industriel.

Pour le secteur privé, les prix de transfert sont utilisés, notamment, pour: 1) évaluer la performance gestionnaire; 2) aider la coordination des différentes divisions afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise transnationale; 3) permettre à chaque division de prendre ses décisions, comme par exemple, fixer le prix de ses produits finaux; 4) préserver l'autonomie de chaque division.

Pour les administrations fiscales, les prix de transfert pratiqués entre entreprises économiquement liées touchent la recette fiscale des pays et donc ils ont pour but d'éviter l'évasion fiscale. Ainsi, l'intervention de l'Etat dans l'économie ne sera pas une intervention anormale si réalisée dans certaines limites⁴³⁹.

⁴³⁹ L'excessive intervention de l'Etat dans l'économie a des forts effets dans l'ordre économique et dans l'ordre politique d'un pays, à tel point qui pervertit le système: a) corruption s'établit, la création monopoles est favorisée au détriment de l'égalité de conditions concurrentielles : b) accroissement de la

D'autre part, l'Etat peut aussi se substituer à l'entreprise dans certaines situations.

Les économistes libéraux ont envisagé deux situations d'intervention souhaitable de l'Etat: soit le marché présente des «failles» et l'Etat doit s'y substituer, soit le marché est insuffisant et l'Etat doit le compléter.

Inspirée par la philosophie utilitariste soutenue au 18^{ème} siècle par J.Betham, D. Hume et Adam Smith, la théorie du 'bien-être collectif' reconnaît trois situations où le marché peut échouer et où, par conséquent, l'Etat doit intervenir, non en tant qu'agent économique spécifique doté de rationalité propre, mais comme un substitut. L'Etat resterait donc au service de la rationalité individuelle mais il viserait la satisfaction collective :

1^{er} cas : l'existence 'indivisibilités'.

Il s'agit de biens ou de services dont l'on ne peut pas individualiser ni la production, ni l'usage, par exemple une route, un pont, l'éducation. Or, dans ce cas, chacun est tenté ne pas vouloir supporter le coût et l'Etat, alors, est le seul à pouvoir dépasser ces logiques individuelles en prenant en charge l'offre de ces biens.

2^{ème} cas : l'existence d'externalités'

Les actions de certains agents économiques peuvent avoir des effets sur la satisfaction des autres sans que ces interactions se traduisent en termes de prix. Ces externalités sont positives (économies externes) ou négatives (coûts externes). Dans tous les cas, l'intervention de l'Etat se justifie.

3^{ème} cas : 'l'existence de coûts croissants'

Si une entreprise bénéficie de coûts décroissants en raison de sa production qui augmente, elle pourrait porter atteinte à la concurrence. L'Etat doit alors soit racheter le monopole, avec le risque de peser sur son budget, soit réglementer les prix, mais ici aussi, avec le risque de nourrir l'inflation par insuffisance de concurrence, soit subventionner les plus faibles, avec le risque d'accroître son déficit et de soutenir des entreprises non viables au lieu d'encourager leurs restructurations.

Dans ces trois cas, la notion d'intérêt général n'apparaît pas spécifiquement mais l'Etat est supposé être le reflet d'une somme d'intérêts individuels.

L'Etat peut aussi être complémentaire au marché. Si l'on analyse l'intervention dans un contexte microéconomique de l'information, l'on voit que ne sont pas les 'failles' du marché mais les incertitudes qui justifient

bureaucratie en fonction des exigences de l'intervention d'Etat dans l'économie, sans, néanmoins, créer un système qui permet la responsabilisation des fonctionnaires ; c) dégénération de l'administration fiscale et, par conséquent, les particuliers font appel aux juges à exercer le rôle de contrôleurs du marché.

l'intervention de l'Etat. Le marché serait inefficace lorsqu'il existait une dissymétrie des informations entre les échangistes.

En l'absence d'informations sûres concernant les produits, les consommateurs ont tendance à privilégier le plus cher, comme si le prix était un indice de la qualité.

Ainsi, l'Etat doit jouer un rôle en augmentant la transparence des transactions – ordonner aux vendeurs d'afficher le plus explicitement possible les caractéristiques de leurs produits, prix et qualité etc.

Mais l'intervention de l'Etat se note aussi dans les nouvelles théories macroéconomiques de la croissance et dans ce cas l'Etat pourra intervenir pour la régulation de l'économie sous la modalité de la fiscalité, en interdisant l'évasion fiscale par le biais de normes juridiques.

B. LES LIMITES DE L'INTERVENTION DE L'ÉTAT

La portée effective de l'intervention de l'Etat à travers la législation fiscale ne peut être appréhendée qu'au regard des objectifs de l'entreprise.

En effet, la confrontation de l'intervention de l'Etat aux objectifs de l'entreprise fait apparaître dans certains secteurs une action de la part des entreprises conduite dans un but de l'étroit intérêt fiscal.

En ce qui concerne la fixation des prix des droits de la propriété incorporelle, l'intervention de l'Etat se traduit bien souvent par un effet défavorable à la croissance externe de l'entreprise, l'intervention traduit une fiscalité sur ses marges bénéficiaires, l'imposition exerce donc une pression sur les résultats de l'entreprise.

Comprendre à la fois les limites de l'intervention de l'Etat et les limites du marché est le point de départ pour la compréhension du *laissez faire* et de l'intervention de l'Etat. C'est en tenant compte des limites à l'intervention de l'Etat que l'on peut théoriser les contours des modalités d'une intervention optimale.

L'on parle de manière générale en Etat limité ou en limites de l'Etat. Toutefois, il convient préciser que l'expression comprend deux aspects divers du problème: les limites des pouvoirs de l'Etat (1) et les limites des fonctions de l'Etat (2), ce qui permettra de comprendre la constitutionnalité du paragraphe 9 de l'article 18 de la loi n. 9430 de 1996 concernant les redevances payés par la cession ou concession des droits de la propriété incorporelle.

1. LES LIMITES DES POUVOIRS DE L'ETAT

Le libéralisme est la doctrine des limites des pouvoirs et des fonctions de l'Etat.

La notion qui sert à représenter les limites des pouvoirs de l'Etat est l'Etat de droit. La notion qui sert à représenter les limites des fonctions de l'Etat est l'Etat minimum⁴⁴⁰.

L'Etat de droit s'oppose à l'Etat absolu, l'Etat minimum s'oppose à l'Etat maximum et l'Etat libéral s'affirme dans la lutte contre l'Etat absolu en défense de l'Etat de droit et contre l'Etat maximum en défense de l'Etat minimum.

Dans un Etat de droit⁴⁴¹ les pouvoirs publics sont réglementés par des normes générales (les lois fondamentales ou constitutionnelles), ces pouvoirs doivent être exercés dans le contexte des lois que les réglementent, à l'exception du droit du citoyen de se recourir devant un juge indépendant afin de faire reconnaître et réfuté l'abus ou l'excès de pouvoir.

Dans la doctrine libérale, l'Etat de droit signifie la subordination des pouvoirs publics aux lois générales du pays – limite toutefois purement formel – et signifie également la subordination des lois à la limite matériel de la reconnaissance de certains droits fondamentaux considérés constitutionnellement et donc inviolables.

Norberto Bobbio fait la distinction entre Etat de droit dans le sens fort et Etat de droit dans le sens faible⁴⁴².

Etat de droit dans le sens faible est l'Etat non despotique, non absolu, dirigé par les lois et non par les hommes.

L'Etat de droit dans le sens fort est celui de la propre doctrine libérale où tous les mécanismes constitutionnels empêchent l'exercice arbitraire et illégitime du pouvoir et empêchent l'abus ou l'exercice illégal du pouvoir.

De ces mécanismes, les plus importants sont: 1) le contrôle du Pouvoir par le Pouvoir Législatif; 2) l'éventuel contrôle du parlement dans l'exercice du Pouvoir Législatif par le Pouvoir Judiciaire à qui compète le contrôle de la constitutionnalité des lois; 3) une relative autonomie du gouvernement local dans toutes ses formes et dans tous les degrés avec respect du gouvernement central; 4) une magistrature indépendante du pouvoir politique.

Pour comprendre le degré de légitimation de l'intervention de l'Etat dans l'économie il faut connaître l'ordre juridique du pays concerné et, au Brésil, la meilleure façon de comprendre l'intervention de l'Etat dans l'économie est partir de l'étude des fondements constitutionnels qui autorisent cette intervention.

⁴⁴⁰ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e democracia*. Op.cit., p.17.

⁴⁴¹ Lorsque l'on parle d'Etat de droit dans le contexte de la doctrine libérale de l'Etat, il faut rajouter à la définition la constitutionnalisation des droits naturels, c'est-à-dire, la transformation de ces droits en droits juridiques protégés, la transformation de ces droits en droits positifs.

⁴⁴² BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e democracia*. Op.cit., p.19.

Au Brésil, la Constitution Fédérale se situe au sommet de l'ordre juridique. Mais, il s'agit là d'un principe admis dans tous les Etats de droit puisque c'est elle qui sous-tend, sur le plan juridique, toute la vie politique et administrative du pays.

Par conséquent, toutes les normes juridiques de valeur inférieure à la Constitution doivent, à peine de nullité, être compatibles avec la Constitution, ce qui implique dire que la loi et les actes administratifs doivent respecter le texte constitutionnel.

A cet égard, la décision du Conseil Constitutionnel⁴⁴³, en France, et la décision du Suprême Tribunal Fédéral, au Brésil, est l'occasion de faire le point sur la portée du contrôle de constitutionnalité des lois dans le système juridique actuel

2. L'AUTORISATION CONSTITUTIONNELLE D'INTERVENTION ET LIMITES DES FONCTIONS DE L'ETAT

La Constitution Fédérale de 1946 consacrait tout un chapitre à l'ordre économique et social. Cette Constitution avait la préoccupation de concilier la tradition libérale du Brésil avec les nouvelles tendances d'intervention.

En ce qui concerne les bases économiques de la structure de l'Etat brésilien, la Constitution de la République a été guidée par un néo-libéralisme qui conciliait l'initiative individuelle avec l'intervention de l'Etat dans l'économie. Le texte de l'article 145 de la Carte de 1946 énonçait :

⁴⁴³ Sous l'empire de la Constitution de 1958, le Conseil constitutionnel peut effectuer un contrôle de conformité de la loi à la Constitution dès lors qu'il est saisi avant la promulgation de la loi, par le Président de la République, ou le Premier Ministre, ou le président de l'Assemblée nationale ou du Sénat, ou soixante députés ou soixante sénateurs. Dans la décision du 16 juillet 1971, relative à la liberté d'association, le Conseil constitutionnel, pour la première fois, s'est prononcé sur la conformité d'une loi à des dispositions constitutionnelles du Préambule de 1958 et des textes qu'il vise (Préambule de 1946 et Déclaration de 1789 (CC, 16 juillet, 1971 ; JORF, 18 juillet 1971, 7114 ; AJDA, 1971, 537, *note Rivero*). Pour la première fois en France, le principe de la suprématie de la Constitution par rapport à la loi trouve sa sanction juridictionnelle, un acte voté par le Parlement se voit privée de force par une juridiction, la nécessité de protéger les libertés contre la loi est reconnue. Le Brésil est un Etat Fédéral où coexistent deux ordres juridiques, l'une originaire du gouvernement fédéral et d'autres originaires du gouvernement des Etats-membres ou des départements. Ainsi, il existe une répartition des compétences, ce qui caractérise la répartition constitutionnelle des compétences pour créer des normes juridiques à chaque personne politique, selon les limites de la Constitution de la République. Le Brésil adopte un modèle de contrôle de constitutionnalité mixte: contrôle de constitutionnalité diffus et contrôle de constitutionnalité concentré, lesquels sont réalisés tant au niveau fédéral, lorsque le contrôle de la constitutionnalité est en face de la Constitution de la République, qu'au niveau des Etats-membres, lorsque l'acte normatif doit être compatible avec la Constitution des Etats-membres. Le contrôle concentré de constitutionnalité est fait seulement auprès du Suprême Tribunal Fédéral, s'il s'agit de contrôle de loi ou d'acte normatif fédéral, du District Fédéral ou des Etats-membres qui ne respecte pas la Constitution de la République (article 102, I, Constitution). La décision du Suprême Tribunal Fédéral qui déclare une loi inconstitutionnelle par le biais du contrôle concentré aura un effet *erga omnes*. Les Tribunaux de Justice des Etats-membres peuvent aussi réaliser le contrôle concentré de constitutionnalité des lois ou acte normatif édicté par un Etat-membre ou par un municipe, mais l'examen de la compatibilité sera fait en rapport à la Constitution de l'Etat-membre (article 125, paragraphe 2, Constitution). Dans le système de contrôle diffus, le jugement de constitutionnalité de loi ou d'acte normatif est examiné par tout Tribunal, en tant que question spréjudicielles (article 97, Constitution) qui pourra être soulevée par les parties d'un procès judiciaire ou par le Ministère Public, mais sans effet *erga omnes*, l'effet est entre parties.

« L'ordre économique doit être organisée selon les principes de la justice sociale, en conciliant la liberté de l'initiative avec la valorisation du travail humain ».

L'affirmation du principe de la justice sociale, contenu dans le texte constitutionnel, implique restriction au principe de la liberté d'initiative individuelle et donne l'occasion à l'intervention de l'Etat dans l'économie.

Le texte de l'article 146 de la Constitution de 1946 affirmait que *«l'Union pourra, par le biais de loi spéciale, intervenir dans le domaine économique et monopoliser certaine industrie ou activité »*. Cette intervention était basée sous l'intérêt public et avait comme limite les droits fondamentaux assurés par la Constitution: droits à vie, à liberté, à sécurité individuelle et à propriété.

La Constitution avait donc la préoccupation dimensionner les concepts d'égalité sociale et de liberté politique, afin que l'un ne s'exerce en préjudice de l'autre.

Ainsi, pour tracer un cadre général l'intervention de l'Etat brésilien dans l'économie, il faut au préalable, identifier les principes constitutionnels qui incident en la matière, étant donné que ce sont ces principes qui donnent la cohérence à toute l'organisation constitutionnel de l'économie, lorsqu'ils définissent la finalité et le degré d'intensité des pouvoirs attribués aux organes de l'Etat, et lorsqu'ils établissent les paramètres a l'agissement de ces organes.

Les principes de l'interprétation de la Constitution sont donc:

1. Principe de la suprématie de la Constitution;
2. Principe de l'unité de la Constitution;
3. Principe de la plus grande efficacité des droits fondamentaux;
4. Principe cession réciproque ou principe de l'accord pratique ou harmonisation;
5. Principe de la présomption de constitutionnalité ou principe de l'interprétation conforme la Constitution;
6. Principe de la conformité au raisonnable;
7. Principe de la proportionnalité;
8. Principe de l'efficacité ou principe de la force normative de la Constitution.

Le principe de l'unité de la Constitution nous permet de comprendre que les normes constitutionnelles sont des normes intégrées dans un système unitaire de règles. Par conséquent, la Constitution ne peut être comprise et interprétée correctement qu'en tant qu'unité d'un système. Ainsi, une norme ne devra jamais être séparée de l'ensemble d'où elle s'intègre.

D'autre part, le principe de l'interprétation conforme la Constitution est un principe qui nous permet de comprendre la présomption de constitutionnalité des lois. Lorsqu'une norme a plusieurs significations, l'interprétation qui prime est celle qui donne un sens en conformité avec la Constitution.

Le principe de la suprématie de la Constitution détermine que, parmi les plusieurs possibilités d'interprétation, l'interprétation qui devra être choisie est celle qui n'est pas contraire au texte et programme de la norme ou normes constitutionnelles et que la norme ne devra pas être déclarée inconstitutionnelle lorsque, une fois vérifié sa finalité, elle peut être interprétée en conformité avec la Constitution.

Néanmoins, l'ordre juridique constitutionnel n'est pas limité à la somme de tous les textes des articles de la Constitution.

En effet, la Constitution représente un système ouvert où reflètent les valeurs fondamentales de la communauté à côté des décisions politiques importantes de la Nation.

Ainsi, il faut extraire, à partir du système et des valeurs de la Constitution, des normes implicites⁴⁴⁴, car le texte normatif n'épuise pas la norme. En ce sens, il faut dévoiler le sens le plus profond de la Constitution par la captation de sa signification interne. Il n'y a pas d'interprétation juridique correcte ou incorrecte.

Au Brésil, doctrine et jurisprudence reconnaissent validité à plusieurs principes constitutionnels implicites, parmi lesquels le principe de la conformité au raisonnable, le principe de la proportionnalité, le principe de la présomption de la constitutionnalité des lois et le principe de l'interprétation conforme la Constitution.

Les principes constitutionnels, explicites ou implicites, tels que le principe de la proportionnalité et le principe de la conformité au raisonnable, outre leur rôle de fondement de la légitimité de l'ordre juridique positif, car ils incorporent dans un même texte les valeurs suprêmes autour desquels se trouvent les droits, les garanties et les compétences d'une société constitutionnelle, ils ont un rôle d'interprétation essentiel et sont des directives d'interprétation pour la compréhension et application des autres normes constitutionnelles et des normes infra constitutionnelles.

Au Brésil, la Constitution de la République conçoit le marché comme un système régulateur de prix, et admet que le législateur soit libre pour, en certaines situations, conformer l'économie et intervenir dans le processus de formation de prix dans le marché.

Le texte de l'article 170, alinéa V, de la Constitution de la République consacre le principe de la libre concurrence. Le principe de la libre concurrence détermine que, dans une économie de marché, la fixation des prix des marchandises et des services résulte du libre jeu des forces économiques. Les

⁴⁴⁴ Dans ce travail, nous n'avons pas de propos de discuter les sources de ces principes : si la source est le propre ordre positive ou l'ordre de valeurs suprapositive et universelle. En tout cas, l'interprète ne peut pas créer des principes de nulle part. La reconnaissance d'un principe implicite est le résultat d'un travail de découvrir et non d'invention.

prix ne peuvent pas donc être le fruit de décisions volontaristes et impératives de l'autorité administrative⁴⁴⁵.

Néanmoins, l'article premier de la Constitution de la République met en relief que l'ordre économique devra être interprété selon tout le contexte de la Constitution, ce qui veut dire que l'interprétation sera non seulement du texte d'un article isolé, d'une section, d'un chapitre ou d'un titre. La construction du sens de la Constitution est faite à partir d'une analyse interne et d'une analyse supplémentaire, analyse externe par le moyen des relations contextuelles.

Le texte de l'article premier affirme que la République Fédérative du Brésil constitue un État Démocratique de droit et a comme des fondements la souveraineté, la citoyenneté, la dignité de l'homme, les valeurs sociales du travail et de la libre initiative et le pluralisme économique.

Le texte de l'article précité rend claire que les principes constitutionnels de l'activité économique ne peuvent pas être réduits à la liste des principes explicites concernant l'ordre économique et financière car ils pourront également être extraits du texte constitutionnel moyennant la déduction, à partir de la régulation générale, par l'analogie général, par le retour à la '*ratio legis*', ou encore, ils pourront être le fruit de la découverte des activités doctrinaires ou de la jurisprudence.

L'article 170 de la Constitution de la République établit les fondements et les objectifs de l'ordre économique :

« Art. 170. L'ordre économique, fondée sur la valorisation du travail de l'homme et sur la libre initiative, a pour but d'assurer à tous l'existence digne, conforme les dictames de la justice sociale, observés les principes suivants :

- I. Souveraineté privée ;*
- II. Propriété privée ;*
- III. Fonction sociale de la propriété ;*
- IV. Libre concurrence ;*
- V. Défense du consommateur ;*
- VI. Défense de l'environnement ;*
- VI. Réduction des inégalités régionales et sociales ;*
- VII. Recherche du plein emploi ;*
- VIII. Traitement favorisé aux petites entreprises constituées sous la loi brésilienne et qui ont leur maison mère et Administration fiscale dans le pays ;*

Paragraphe unique. Il est assuré à tous le libre exercice de toute activité économique, indépendamment d'autorisation des organes publics, à l'exception des cas prévus par la loi ».

Ainsi, l'article 170 établit les principes de l'ordre économique: souveraineté nationale; propriété privé et sa fonction sociale; libre concurrence; défense de l'environnement et protection de la petite entreprise; défense du consommateur; et les objectifs suivants: réduction des inégalités régionales et sociales et la recherche du plein emploi.

⁴⁴⁵ Cf. REALE, Miguel. Op.cit.

L'exploitation directe de l'activité économique par l'Etat ne sera autorisée que lorsque nécessaire aux impératifs de la sécurité nationale ou en raison d'un important intérêt collectif. Ainsi, elle révèle un modèle d'économie de marché.

Sous le fondement du principe de la libre initiative, les agents économiques peuvent librement faire circuler les biens qu'ils produisent et établir les prix de ces biens, étant donné que s'agissant de la libre initiative et en régime de libre concurrence les prix assurent leurs droits d'avoir des bénéfices.

Cette liberté d'initiative d'entreprise donne à son titulaire le droit d'exiger de l'Etat, ou d'un particulier, qu'il ne place pas d'obstacles à l'exercice de son activité économique.

En ce sens, le principe de la libre initiative assure le droit d'accès au marché, le droit de créer une entreprise et également le droit de libre agissement des agents économiques dans le marché, enfin, le droit de participer et d'agir dans le processus économique⁴⁴⁶.

Toutefois, l'intervention de l'État sera nécessaire, dans certaines conditions, pour relancer la croissance économique⁴⁴⁷ et afin d'assurer son

⁴⁴⁶ Constitution de la République, article 173, paragraphe 4.

⁴⁴⁷ Le rôle de l'État en tant que stimulateur de l'activité économique et de relance de la croissance a été défendu par Keynes après la crise de 1929. La théorie keynésienne se place dans un contexte de sous-emploi et dans une approche macroéconomique, c'est-à-dire avec un raisonnement au niveau des grandes variables de l'économie telles que la demande, la consommation et l'investissement. Selon Keynes, la seule façon de sortir du sous-emploi est de relancer la demande. Tout part de la demande effective et non pas de l'offre. La demande effective est la demande anticipée par les entrepreneurs pour leur permettre de mettre en œuvre un certain niveau de production et donc d'emploi. Pour que les entreprises embauchent il faut que les perspectives de ventes soient bonnes, c'est-à-dire il faut que la demande (qui est égale à la consommation, l'investissement et les exportations en économie ouverte) soit importante. Or, celle-ci est faible en situation de sous-emploi en raison d'une faiblesse des revenus. Dès lors, il appartient à l'État de la stimuler en injectant de la monnaie dans l'économie, c'est ce qui est appelé *principe du multiplicateur*. Keynes décrit les mécanismes en chaîne à l'issue desquels une injection de revenus dans l'économie par un investissement autonome de l'État, a provoqué une augmentation de la production supérieure à l'investissement initial. Cette relance se fait donc à travers le budget. Ici l'État peut aller jusqu'au déficit budgétaire qui sera résorbé ultérieurement car les recettes vont augmenter. Par ailleurs, plus la propension à consommer est forte, plus l'effet multiplicateur sera efficace ; dès lors il faut augmenter les bas salaires car leurs détenteurs ont une plus forte propension à consommer. Ceux qui ont un revenu élevé consacrent une partie de leur revenu à la consommation moins importante que ceux qui ont un faible revenu. C'est ce que Keynes appelle la *loi psychologique fondamentale*, la consommation augmente avec le revenu mais à un niveau rythmé, c'est-à-dire que la propension marginale à consommer est positive mais elle serait décroissante. Il souligne qu'en économie ouverte, une partie des revenus sert à payer les importations et qu'ainsi le multiplicateur est moins efficace. Par son investissement autonome, l'État va donc distribuer des revenus qui permettent d'augmenter le pouvoir d'achat des consommateurs, les entreprises face à l'augmentation de la demande devront produire plus et donc elles embaucheront. Pour Keynes, cela est possible car l'offre est infiniment élastique jusqu'à la situation de plein-emploi des facteurs de production. En effet, l'offre peut augmenter car tous les facteurs de production ne sont pas utilisés. Selon cet auteur, il existe une demande globale de plein-emploi et c'est ce niveau que l'économie doit atteindre. Ainsi, lorsque la demande est inférieure à la demande globale de plein-emploi, on est en situation de sous-emploi, dans le cas où elle serait supérieure, on se trouve en situation d'inflation. C'est ce que Keynes nomme l'écart inflationniste. En injectant de la monnaie dans l'économie nous comprenons donc que, selon lui, l'inflation paraît être la condition permissive pour assurer le plein-emploi. L'État permet donc de relancer l'activité économique par une stimulation de la demande. Il est évident que le rôle de la puissance

premier rôle dans l'économie. Ce rôle s'insère dans l'économie du bien-être. C'est dans ce contexte que le législateur a fait publier la loi 9430 de 1996 sur le prix de transfert, interdisant aussi, l'évasion fiscale.

En ce sens, c'est de l'interprétation des articles 173 et 174 de la Constitution de la République qui est assurée l'intervention de l'Etat dans le cadre de la production, de la circulation et de la distribution de richesses a partir de son rôle normatif et régulateur de l'activité économique, les bénéfices obtenus de forme arbitraire et avec violence envers les autres agents du marché n'a pas la protection constitutionnelle, dans la mesure qu'il n'est pas raisonnable tolérer l'abus.

Ainsi, la protection constitutionnelle de la liberté d'entreprise n'empêche pas pour autant l'existence de restrictions à son exercice, notamment lorsque celles-ci sont nécessaires à la mise en œuvre d'autres valeurs également constitutionnellement protégées.

La liberté d'initiative signifie la liberté de développer l'activité économique, mais dans les contextes établis par le droit et elle ne sera légitime que lorsqu'elle est développée dans les limites établies par le droit.

Section 2

LA QUESTION DE LA FISCALITÉ DES REDEVANCES AU BRÉSIL

La question concernant la légitimité de l'intervention de l'Etat dans l'économie devient plus complexe lorsque l'intervention s'opère en modifiant le contenu de certaines relations juridiques. Dans ces cas, l'Etat donne une nouvelle signification à telles relations, en les modifiant la forme d'exercice, de façon à faire primer l'intérêt collectif sur l'intérêt individuel **(A)**, mais sans supprimer, en tout cas, les droits fondamentaux. Sous cette optique le traitement donné par la loi n. 9430 de 1996 aux redevances est constitutionnel **(B)**.

A. LA PRÉÉMINENCE DE L'INTÉRÊT GÉNÉRALE SUR L'INTÉRÊT INDIVIDUEL

Tout ordre économique légitime a pour but construire et assurer à tous l'existence digne conforme la justice sociale **(1)** où chacun doit disposer

publique apparaît ici très bénéfique mais comme l'explique Jean-Pierre Foirry, l'État peut aussi bien être bienveillant que conglomérat. Dès lors, l'État peut se présenter comme néfaste pour certains économistes. Pour les économistes libéraux, l'État perturbe le fonctionnement du marché et ils expliquent aussi que les politiques conjoncturelles keynésiennes sont inefficaces. Certains économistes se sont opposés à Keynes sur le rôle central qu'il accorde à la demande. En effet les théoriciens de l'offre, notamment Arthur Laffer, explique que tout part de l'offre. Il faut stimuler l'offre pour stimuler l'activité économique. Les objectifs sont de baisser les taux d'intérêt et d'augmenter la rentabilité des entreprises par une politique favorable à l'épargne et en créant son esprit d'entreprise. Selon Laffer, un taux d'imposition trop élevé décourage les individus à travailler et entraîne donc un ralentissement de l'activité économique. Il faut donc diminuer les impôts, notamment les impôts progressifs car ils touchent les personnes aux revenus les plus élevés qui épargnent le plus et donc dynamisent l'économie.

des moyens matériels pour vivre confortablement selon les exigences de sa nature physique, spirituelle et politique.

1. LA JUSTICE SOCIALE

La justice sociale est un critère d'intégration de l'ordre économique. Il s'agit d'un critère d'harmonie de tous les principes qui orientent l'ordre économique: souveraineté nationale, propriété privée, fonction sociale de la propriété, libre concurrence, défense du consommateur, défense de l'environnement, réduction des inégalités régionales, recherche du plein emploi et traitement favorisé aux petites entreprises.

De ce fait, c'est à partir de l'intégration des valeurs qui fondent l'ordre économique qu'il sera possible, grâce à l'action intégrative de la justice sociale, de rendre crédible l'intervention de l'Etat brésilien dans l'économie.

C'est à partir de la communion des valeurs qui fondent l'ordre économique que la justice sociale ou distributive sera intégrée, de façon à comprendre l'intervention de l'Etat dans l'économie, en fixant des prix minimums et maximums de marchandises et de services. C'est ainsi qu'il sera possible la compréhension de l'attitude interventionniste de l'Etat en matière de fixation des prix de transfert.

Toutes les normes et principes sont susceptibles d'être interprétés en fonction de leur valeur, notamment parce que toutes ces normes et principes constitutionnels ont une seule direction, c'est-à-dire assurer la primauté de la dignité de la personne humaine.

Le principe de la dignité humaine exprime, en termes juridiques, la pensée Kantienne, selon laquelle l'homme doit toujours être traité comme une fin en soi et jamais comme un moyen. L'être humain précède le droit, l'Etat ne se justifie qu'en raison de l'existence de l'homme. En ce sens, l'homme doit être conçu et traité en tant que valeur source de l'ordre juridique.

Toutefois, si dans le cas concret plusieurs valeurs constitutionnellement protégées se heurtent, le problème sera résolu sans qu'une valeur ou principe abroge l'autre. La règle à être appliquée, dans ce cas, et selon la jurisprudence des valeurs, est celle de la pondération des valeurs et principes constitutionnels.

L'adoption de la règle de la pondération de valeurs en tant qu'une option méthodologique afin de donner fondement aux décisions judiciaires a été une constante au Brésil. Afin de dépasser le positivisme et leurs méthodes archaïques d'interprétation, le Suprême Tribunal Fédéral et les tribunaux inférieurs au Brésil adoptent cette doctrine allemande afin de donner le fondement à ses décisions.

La jurisprudence de valeurs, d'origine de la Cour constitutionnelle Allemande, est une option méthodologique pour l'argumentation et la justification de décisions judiciaires.

Il s'agit de la promotion par Cour constitutionnelle allemande de règles et de principes sur lesquels se constitueraient les droits fondamentaux. La première décision prononcée en ce sens fut dans le cas Lüth, de 1958.

Lüth aurait incité et convoqué le peuple allemand à interdire les films produits par Veit Harlan, vu qu'ils révélaient des idées apportées par le nazisme. Dans ce cas, il y avait une situation typique de conflit de principes, où le principe de la liberté d'expression était en conflit avec le principe constitutionnel de politique publique qui permet des restrictions à la liberté d'expression.

Il était donc nécessaire de la part de la Cour l'utilisation d'une mesure: dans le cas, le principe de la liberté d'expression se superposerait aux considérations d'ordre constitutionnel.

Dans la décision du cas Lüth y a trois idées qui ont servi pour ajuster fondamentalement le droit constitutionnel allemand.

La première idée est celle dont la garantie constitutionnelle des droits individuels n'est pas simplement une garantie des droits de défense du citoyen contre l'État. Les droits constitutionnels incorporent en même temps un ordre objectif de valeurs.

Plus tard la Cour retient les «*principes qui sont exprimés par les droits constitutionnels*». En supposant cette ligne de raisonnement, l'on peut dire que la première idée basique de la décision du cas Lüth était l'affirmation de que les valeurs ou les principes des droits constitutionnels ne s'appliquent pas seulement à raison de la relation entre le citoyen et l'État, mais aussi à tout secteur du droit.

Le droit est, en même temps, système d'action et système de valeurs. Sa manière d'opérer est la distinction droite/non droite, juste/injuste, et non un code graduel relativisant qui permet au Pouvoir Judiciaire de refaire ce que le Pouvoir Législatif avait entrepris dans le contexte du fondement ou de la justification des normes.

La doctrine de la jurisprudence de valeurs propose des jugements conforme des clauses générales, des concepts indéterminés et autres paramètres qui n'avaient pas de lien avec la Constitution, mais qui étaient considérées en tant que normes supra positives auxquelles le Pouvoir Judiciaire aurait toujours accès.

Lorsque plusieurs valeurs constitutionnelles protégées sont heurtées, le problème est résolu sans qu'une valeur ou principe abroge l'autre. Dans ce cas, la règle à être appliquée et selon la jurisprudence de valeurs est la pondération des valeurs et des principes constitutionnels.

La jurisprudence des valeurs indique la valorisation de principes moyennant la pondération. De ce fait, il est possible la cohabitation entre le principe de la capacité contributive et le principe de la légalité, le principe de la capacité contributive et le principe de la fonction sociale de la propriété. Un

exemple de cette cohabitation c'est la norme générale anti évacion LC n° 104, du 10 janvier 2001 qui autorise la requalification des faits afin de réprimer l'abus de droit.

2. LA RÉPRESSION À L'ÉVASION FISCALE

Au Brésil, la LC n° 104, du 10 janvier 2001, a rajouté au texte de l'article 116 du CTN le paragraphe unique, en introduisant dans l'ordre juridique brésilien une norme générale anti évacion.

Le texte de ce paragraphe précise que *«l'autorité administrative pourra disqualifier des actes ou des affaires juridiques pratiqués avec la finalité de dissimuler la présence du fait générateur de l'imposition ou la nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale, observées les procédures établies par la loi ordinaire»*.

Les normes anti évacion sont d'application générale et l'illégalité marque la différence entre l'évacion et l'optimisation fiscale. Plusieurs mesures et méthodes sont adoptées par plusieurs pays afin de minimiser évacion, par exemple, l'utilisation de l'imposition dans la source.

L'évasion fiscale (ou optimisation fiscale) est une action licite du contribuable à travers un acte ou un négoce juridique qui a pour but d'éviter ou retarder l'apparition du fait générateur de l'impôt moyennant un procédé licite et par conséquent avoir une réduction d'impôt. Le but est de ne pas entrer dans la relation fiscale.

A l'inverse, lorsque le contribuable pratique une action illicite à travers un acte ou un négoce juridique illicite après l'apparition du fait générateur de l'obligation fiscale, dans le but exclusivement fiscal de diminuer ou de non payer l'impôt on est devant le phénomène de l'évacion fiscale. Le but est d'essayer de sortir de la relation fiscal déjà en ayant entré.

Les mesures anti évacion peuvent soit avoir la forme de dispositifs légaux soit la forme d'actions administratives.

La loi fiscale peut créer des dispositifs légaux avec la finalité de combattre l'évacion, comme par exemple :

1. Rétention de l'impôt dans la source sur des dividendes, intérêts, redevances, paiement de salaires ;
2. Imposition sous estimative à défaut d'une déclaration correcte ;
3. Obligation de fournir des informations ;
4. Inversion de la charge de la preuve ;
5. Application de lourdes sanctions etc.

Parmi les actions administratives on trouve l'examen critique des informations reçues, les actions de surveillance immédiate par le fisc etc.

Une question de grande importance en ce qui concerne l'optimisation fiscale est justement les limites de l'agissement du contribuable pour éviter d'accomplissement de l'obligation fiscale.

L'expérience internationale montre que certains pays, comme la France, qui subissent les conséquences de l'optimisation fiscal il y a plus de temps et plus profondément que le Brésil, utilisent de concepts tels qu'abus de droit, fraude à la loi de façon à empêcher et à interdire l'utilisation de formes pas très communes ou prétendument abusives par le contribuable qui objective la réduction ou ne pas payer.

La jurisprudence de la France a déjà déterminé que des formes «insolites, anormales, abusives ou dissimulée» de négoce juridiques adoptées par le contribuable ne sont pas opposables au fisc dans le but d'une imposition moindre.

Au Brésil, certains auteurs soutiennent, au contraire, que l'optimisation fiscale est légale, d'autant plus si l'on considère que la législation fiscale brésilienne ne prévoit aucune d'imposition des opérations juridiques élues par le contribuable.

En effet, si le négoce juridique a été réalisé dans le domaine du droit privé la norme fiscale ne génère pas d'effet sur telles opérations.

Il s'agit des effets du principe de la légalité qui empêche que l'autorité fiscale exige ou augmente l'impôt sans que la loi l'ait établi expressément.

D'autres auteurs soutiennent que, comme en France, ne sont pas opposables au fisc les actes et négoce juridiques pratiqués par le contribuable dans le but exclusivement fiscal de réduire la charge fiscale. Pour ces auteurs, ces actes ne sont pas illicites, mais dotés d'inefficace devant l'administration fiscale, car l'impôt n'est pas exigé aux fins de confiscation mais pour établir des conditions d'une société libre, juste, solidaire, développée, riche pour promouvoir le bien de tous les citoyens.

L'optimisation fiscale consiste en procédures et en opérations légales pratiquées par les contribuables. Il n'existe aucune norme qui interdit le comportement choisi par le contribuable ou l'oblige à agir contrairement.

Toutefois, l'optimisation fiscale sera inacceptable lorsque l'action consister en la création de complexes et artificielles structures par lesquelles le contribuable retire du rien une déduction par perte, un profit, une dépense.

D'autre part les comportements qui se caractérisent par la réduction de l'impôt ou par le retardement de l'incidence fiscale se différencient de l'optimisation fiscale, dans la mesure où l'action est planifiée afin d'éliminer l'intention du législateur. Il s'agit donc d'un abus du droit.

L'évasion fiscale est l'ensemble de procédures qui constituent des vrais manœuvres, des stratagèmes ou subterfuges qui contrarient les lois ou

les normes et contiennent des comportements qui présentent des caractéristiques de tromperie, fraude, connivence ou simulation et, donc, s'encadrent comme évasion illicite et constituent le type légal des crimes fiscaux.

Le paragraphe unique de l'article 116 du CTN autorise l'autorité administrative à disqualifier des actes ou des affaires juridiques pratiqués avec le but de dissimuler la présence du fait générateur de l'exaction ou la nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale, observées les procédures établies par la loi.

Le principe de la répression de l'abus du pouvoir économique⁴⁴⁸ augmente le sens du principe de la libre concurrence⁴⁴⁹, tous les deux principes assurent les conditions de la libre concurrence dans le marché.

La Constitution de la République reconnaît donc l'existence du pouvoir économique, mais elle exige le devoir de l'Etat, à travers la loi, de réprimer des abus.

En tout état de cause, pour que l'intervention de l'Etat soit légitime il faut respecter certaines conditions formelles et matérielles. Il existe donc une intervention discrétionnaire, et non arbitraire.

Un Etat souverain doit adopter des mesures pour limiter l'évasion fiscale et la fraude fiscale. Il s'agit donc d'un devoir. L'Etat souverain doit encore adopter des mesures afin de réduire les effets de l'optimisation fiscale à travers laquelle des investissements sont faits à l'étranger à la recherche d'un traitement fiscal plus favorable.

La Constitution n'institue pas un régime économique libéral classique car elle reconnaît, admet et requiert l'intervention de l'Etat dans l'économie, soit afin d'une reproduction du mode de production, soit afin de satisfaire les nécessités existentielles de l'homme.

Néanmoins, les restrictions ne doivent pas supprimer la libre activité de l'entreprise. Ainsi, en appliquant la prémisse qui préconise la compréhension simultanée des principes constitutionnels concernant l'ordre économique au cas spécifique de l'intervention de l'Etat dans l'économie, il est possible d'établir trois limites pour que l'intervention de l'Etat dans l'économie soit légitime. Il s'agit des limites imposées par les principes de la légalité, de l'égalité et de la proportionnalité.

L'Etat ne pourra exercer sa fonction normative et régulatrice de l'activité économique que dans les limites établies par la Constitution de la République.

De ce fait, le législateur doit établir les conditions de l'intervention de l'Etat dans l'économie, en fixant de forme précise et détaillée les limites de cette

⁴⁴⁸ Constitution de la République, art. 173, paragraphe 4.

⁴⁴⁹ Constitution de la République, art. 170, alinéa IV.

intervention. En ce sens, si l'intervention de l'Etat dépasse les limites établies par la loi, cette intervention sera illégale.

Le principe de la réserve de loi interdit l'action administrative au-delà de ce qui est établi par la loi. Ainsi, l'action administrative doit être exercée dans le cadre strictement délimité par la loi.

B. LA PONDÉRATION ENTRE POIDS DES DROITS ET DES BIENS OPPOSÉS

Le résultat obtenu avec l'intervention de l'Etat dans l'économie doit être proportionnel à son poids coercitif.

Mais la pondération de valeurs n'est nécessaire que lorsque nous sommes devant une collision entre au moins deux principes constitutionnels qui s'appliquent sur un même cas concret.

La première tâche de l'interprète est donc d'harmoniser les principes en cas d'une confrontation entre eux, en respectant le principe de l'unité de la Constitution qui encourage la recherche de conciliation entre normes constitutionnelles apparemment conflictuelles, afin d'éviter les antinomies et collisions.

L'actuel système fiscal constitutionnel brésilien consacre le principe de la proportionnalité, par exemple, lorsqu'il interdit des exactions avec l'effet de confiscation. La charge fiscale ne peut pas être très onéreuse, à peine de violer le droit de propriété du contribuable. Ces principes informent la présomption de transfert indirect de bénéfices à l'étranger (1).

1. LES PRINCIPES QUI INFORMENT LA PRÉSUMPTION DE TRANSFERT INDIRECT DE BÉNÉFICES À L'ÉTRANGER

Le principe de la proportionnalité et le principe de la conformité au raisonnable sont deux principes qui informent la présomption de bénéfices, cette présomption en étant fondée sur la probabilité d'un événement futur.

La probabilité, selon John Locke, «sert à compléter l'insuffisance de notre connaissance et à guider où celle-ci manque et elle se rapporte toujours à des propositions dont nous n'avons pas la certitude, et ne contient que certaines incitations pour que nous l'acceptions comme vrais »⁴⁵⁰.

L'on peut dire que le contrôle de la proportionnalité s'insère entre les motifs et l'objet de la décision et donc dans la liberté de l'action administrative. Le contrôle de la proportionnalité s'approche d'un contrôle de l'opportunité en même temps que de celui-ci s'écarte, dans la mesure où la proportionnalité est susceptible de varier en fonction de la combinaison de trois éléments. Chaque élément individuellement considéré subit le contrôle de la légalité stricte:

1°. Analyse de la proportionnalité de la mesure d'intervention en analysant les faits qui ont été déterminants à l'action administrative;

⁴⁵⁰Apud. In : BECCARO, Renato Fernandes. *Manual de Preços de Transferência. Uma aplicação prática ante as margens de lucro predeterminadas*. São Paulo: Editora Hipótese, 2002, p. 69.

2° Contrôle de la pondération de la valeur liberté potentiellement atteinte par l'intervention de l'Etat;

3° Analyse de la gravité de la violation faite à cette liberté.

Le principe de la proportionnalité détermine que les mesures administratives adoptées gardent, obligatoirement et simultanément, une relation d'adéquation, nécessité et conformité absolue. Le principe permet l'analyse par le Pouvoir Judiciaire du mérite de l'acte normatif. Ce principe s'avère également un excellent instrument de protection des valeurs constitutionnelles, notamment ceux qui ne sont pas positivés dans le texte de la Constitution, mais qui sont déductibles de la propre Constitution.

Parmi les plusieurs rôles du principe de la proportionnalité on a le rôle directeur de la procédure de la pondération d'intérêts.

Le principe de la proportionnalité constitue une limite à l'intervention de l'Etat dans l'économie. Le principe est consulté dans le but de sacrifier une règle ou un principe en relation à un autre afin de rechercher une meilleure solution pour les parties.

Ce principe provient directement des idées de justice, équité, bon sens, prudence, modération, juste mesure ou juste proportion, interdiction de l'excès, droit juste et valeurs semblables, qui précèdent et conditionnent le positivisme juridique.

Il s'agit d'un principe qui a inspiré la théorie de la limitation du pouvoir de police en droit administratif français⁴⁵¹ et a été intégré à la Constitution de la République, il est en rapport direct avec le système de valorisation, étant donné que lorsqu'on assure un droit l'on diminue un autre.

Dans la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789⁴⁵², le principe établit que la loi doit appliquer des sanctions nécessaires et proportionnelles au délit.

L'origine du principe de la proportionnalité, en tant que limite de pouvoir discrétionnaire de l'Etat coïncide avec l'apparition en Angleterre des théories jus naturalistes qui propageaient que l'homme avait des droits immanents à sa nature et antérieurs à l'apparition de l'Etat et que, de ce fait, le souverain devrait les respecter.

La Charte Anglaise de 1215 préconisait que *“l'homme ne doit pas être puni pas un délit mineur sinon dans la mesure de ce délit et par un délit grave il doit être puni selon la gravité du délit”*.

⁴⁵¹ La jurisprudence du Conseil d'Etat a élaboré la doctrine du détournement de pouvoir qui autorise l'annulation de l'acte administratif discrétionnaire pratiqué par une autorité compétente lorsqu'il est inspiré par des finalités contraires à la loi. Le développement de cette théorie a permis que la juridiction administrative contrôle la compatibilité des actes administratifs avec les intérêts collectifs protégés et la proportionnalité de ces actes devant les restrictions aux droits des administrés.

⁴⁵² Art. 12.

Sous l'influence des idéaux de la bourgeoisie, les droits de l'homme ont été reconnus par la Déclaration américaine de 1776 et par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen française de 1789.

Avec l'apparition de la philosophie illuministe du 18^{ème} siècle, l'idée de '*juste mesure*' est haussée en tant que moyen de concrétisation de la justice matérielle, la proportionnalité devrait être observée dans les décisions qui traitent de l'exercice de la liberté individuelle.

Au Brésil, dès l'entrée en vigueur de la Constitution Fédérale de 1988, le principe de la proportionnalité, même implicite et donc pas positif, est à l'encontre de la société.

En tout état de cause, la Cour Suprême a reconnu explicitement le principe de la proportionnalité lors la décision de l'ADIN n. 855-2 dont l'objet était le contrôle de constitutionnalité d'une loi de l'Etat-membre du Paraná qui a crée l'obligation pour les distributeurs de gaz de peser des containers de gaz vendus aux consommateurs.

Dans un autre jugement, le Ministre Orozimbo Nonato, rapporteur du RE n. 18.331⁴⁵³ a reconnu que

*« Le pouvoir d'imposer ne peut pas arriver à la démesure du pouvoir de détruire, une fois que celui-là seulement peut être exercé dans les limites que le rendent compatible avec la liberté de travail, commerce et industrie et avec le droit de propriété. Il s'agit d'un pouvoir dont l'exercice ne doit pas aller jusqu'à l'abus, à l'excès, au détournement, en étant applicable, encore ici, la doctrine du détournement de pouvoir ».*⁴⁵⁴

Helenilson Cunha Pontes⁴⁵⁵ souligne que le principe de la proportionnalité n'a pas à s'appliquer seulement dans les questions où il se discute les droits fondamentaux, mais « à côté de cette fonction, il est aussi un principe juridique de concrétisation de toute la liste de droits et garanties constitutionnelles, et également comme un principe général d'interdiction de l'arbitre de l'Etat ».

Devant le cas concret, le principe de la proportionnalité permet la pondération et l'harmonisation des biens juridiques constitutionnellement protégés.

Son application est, dans certains cas, perçu en tant que valorisation de la constitutionnalité des lois. La pondération entre les poids des droits et des biens opposés doit avoir une mesure qui permet d'atteindre la meilleure proportion entre les moyens et les fins.

Ainsi, il y aura donc un équilibre entre la fin recherchée et le moyen adopté pour atteindre cette fin.

⁴⁵³ STF, 1953, RF 145:164.

⁴⁵⁴ STF. RE n. 18.331, Ministre Orozimbo Nonato, RF 145/1953, p. 164 et ss.

⁴⁵⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 53.

En ce sens, lorsqu'il s'agit de l'intervention de l'Etat dans l'économie, l'exigence du respect au principe de la proportionnalité est corollaire du propre Etat de droit, car l'agent de l'administration fiscale et le législateur ont le devoir de graduer tous les effets et les circonstances liées avec les mesures d'intervention qui seront adoptées.

Le texte de l'article 150, II, de la Constitution Fédérale du Brésil établit : « *...il est interdit à l'Union, aux Etats, au District Fédéral et aux Départements (...) instituer traitement différent entre des contribuables qui se trouvent dans situation équivalente, en étant interdite toute distinction en raison d'occupation professionnelle ou fonction par eux exercée, indépendamment de l'appellation juridique des revenus, de titres ou de droits* ». Il s'agit ici de faire primer la substance sur la forme, l'essence sur l'apparence.

A son tour, le texte du paragraphe 4, de l'article 170 de la Constitution établit que « *la loi réprimera l'abus du pouvoir économique qui a pour but la domination des marchés, l'élimination de la concurrence et l'augmentation arbitraire des bénéfices* ». Il s'agit d'une norme qui réprime l'évasion fiscale et qui, parmi d'autres, attaque l'acte pratiqué avec la mauvaise foi, qui tente de cacher ou occulter, dans un avantage économique propre, un fait qu'efficacement s'est produit.

La Constitution de la République est une Constitution hybride car elle possède en même temps des normes qui fomentent une économie de marché et des normes qui permettent l'action de l'Etat sur l'activité économique.

Dans ce contexte, au Brésil il y a des lois infra constitutionnelles qui aménagent l'économie et densifient les contenus des dispositions constitutionnelles. Ces normes sont fondées en décisions concrètes du législateur et sont influencées par le jeu économique de l'actualité. Elles ne sont que l'une des possibilités de conformation concrète du type économique qui permet la matérialisation de la Constitution.

Or, aujourd'hui le souci premier des Etats est celui de prendre des mesures améliorant la compétitivité. Les réformes fiscales, la négociation d'accords commerciaux imposant des restrictions volontaires ou visant la réglementation des marchés, l'assouplissement des normes sont des mesures, parmi d'autres, les plus marquantes et les plus répandues.

Pour les administrations fiscales, les prix de transfert pratiqués entre des entreprises transnationales liées affectent la recette fiscale des Etats de façon qu'elles objectivent éviter l'évasion fiscale.

Or, les redevances de brevets sont des éléments de la croissance économique.

Lorsqu'il s'agit de contrats et de relations de droit commercial, il faut tenir compte, outre la libre manifestation de la volonté des parties, des causes qui ont emmené les personnes à s'accorder, les conditions et les conséquences du contrat.

Si lorsqu'on se fixe sur la réalité social on vérifie que la liberté d'être propriétaire se réalise entre les mains de celui qui est économiquement plus fort, cette propriété, outre démontrer un pouvoir sur le bien, attribue aussi un pouvoir d'ordre sur les hommes, le capital. Cette association entre liberté du contrat et liberté d'être propriétaire, lorsqu'elle est réduite à la réalité sociale, ceci signifie une liberté du socialement plus puissant sur les socialement impuissants, en permettant aux premiers de donner des ordres et d'imposer aux derniers une soumission.

Ainsi, l'on peut aussi dire que la liberté de faire un accord, associée à la liberté de propriété, en tant que fondement juridique du capitalisme, forme aussi la base de l'inégalité matérielle.

Le contrat est un acte juridique où l'on observe la convergence des volontés vers un but donné. Cet acte crée, modifie ou supprime droits et obligations entre les contractants.

Toutefois, avec l'évolution de la société et le développement industriel et les relations de consommation, la conception individualiste a aussi évolué et a rendu le contrat «*un instrument juridique plus social, contrôlé et soumis à une série d'impositions impératives, mais équitables* »⁴⁵⁶, en limitant, ainsi, l'autonomie «libre et souveraine» de la volonté.

L'intervention de l'Etat commence, alors, à se présenter de façon plus efficace dans les relations entre les individus, notamment lorsqu'il passe à réfuter les idées de total suprématie de la volonté des parties. Le simple consentement des parties, même si fondamental, n'est plus capable, tout seul, de gérer un lien juridiquement protégé.

Néanmoins, même si le simple consentement des parties, dans le champ du droit des obligations, n'est plus capable, tout seul, de gérer un lien entre les parties, ceci n'implique pas un mépris à l'autonomie de volonté, le consentement mutuel est encore la source première des droits et des devoirs réciproques.

Toutefois, la volonté des parties commence à souffrir des limitations légales au nom de l'intérêt abstrait collectif.

Or, la Constitution de la République veut interdire toute forme d'abus de pouvoir économique qui a pour but l'élimination de la concurrence, l'augmentation arbitraire de bénéfices et l'évasion fiscale, qui caractérisent l'oppression économique. Toutefois, l'intervention de l'Etat dans l'économie ne peut pas atteindre l'essence des droits individuels et sociaux assurés par la Constitution.

L'intervention de l'Etat dans l'économie est, en dernière analyse, l'exercice plus profond du pouvoir de police dans la sphère économique et les

⁴⁵⁶ MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*.3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 36.

mesures d'intervention dans l'économie varient en ampleur et profondeur en fonction des circonstances conjoncturelles.

Dans le domaine des prix de transfert la réalité des rapports quotidiens entre les entreprises liées et l'administration fiscale est fort différente de l'idée que l'on puisse s'en faire de la seule lecture de la loi fiscale, de la très rare jurisprudence portant sur le sujet, ou encore de la doctrine officielle de l'administration fiscale.

Le paragraphe 9 de l'article 18 de la loi n. 9430 de 1996 préconise:

« Art. 18. Les coûts, dépenses et charges relatifs aux biens, services et droits qui sont listés dans les documents d'importation ou d'acquisition, dans les opérations réalisées avec une personne liée, ne seront déductibles dans la détermination du bénéfice réel que jusqu'à la valeur qui ne dépasse pas le prix déterminé par l'une des méthodes suivantes :

I- Méthode des Prix Indépendantes Comparés –PIC (...)

II. Méthode du Prix de Revente moins Bénéfice – PRL (...)

III. Méthode du Coût de Production plus Bénéfice – CPL (...)

§9 Le texte de cet article ne s'applique pas aux cas de redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou semblable, qui continuent subordonnées aux conditions de déductibilité constantes de la législation en vigueur ».

Au Brésil, en qui concerne les biens de la propriété incorporelle, la législation exclut les redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou semblable de l'application des méthodes de prix de transfert, en renvoyant ces espèces à la législation qui régit les conditions de déductibilité tant aux opérations passives (importations), car la norme de l'art. 18, §9 de la loi 9430 de 1996 fait expressément l'exclusion, comme aux opérations actives (exportations), étant donné l'absence de toute référence dans l'article 19 de la loi.

D'autre part, l'IN n. 243 de 2002, dans le texte de l'article 43, dispose que *« les normes des prix de transfert de que traite cette Instruction Normative ne s'applique pas aux cas de redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou semblable ».*

En tout état de cause, si les règles de prix de transfert concernant l'importation et l'exportation ne s'appliquent pas aux redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou similaire et donc si la loi n° 9430 de 1996 qui discipline le prix de transfert a éloigné de la discipline les redevances de marque et de brevet d'invention c'est parce qu'il existe un but majeur de préservation des recettes publiques et d'incrémenter la croissance économique du pays.

Tout d'abord, nous entendons que si la loi n'a pas fait de restriction en ce qui concerne les opérations actives (exportations), l'Instruction Normative ne peut pas faire la restriction qui n'a pas faite par la loi, à peine d'illégalité.

Ainsi, ce n'est pas possible une interprétation de l'article 18, §9 de la loi n. 9430 de 1994 pour restreindre ce que la loi n'a pas fait et attribuer une charge fiscale au contribuable.

D'autre part, malgré la pensée de certains auteurs brésiliens que la restriction s'applique aussi aux opérations d'exportations, nous devons chercher l'intention du législateur afin de reconnaître la constitutionnalité de la loi et éviter tout vice d'inconstitutionnalité.

En vérité, certains auteurs comprennent que l'art. 18, §9^o de la loi n. 9430 de 1994 est inconstitutionnel sous le fondement de différence de traitement entre les opérations avec des biens corporels, assujetties aux méthodes de prix de transfert et aux opérations incorporelles, en inhibant le contribuable, dans ce dernier cas, de l'utilisation des méthodes de prix de transfert et en les renvoyant à une législation spéciale.

En ce sens, en utilisant la méthode de pondération d'intérêts on s'aperçoit que le sacrifice du principe de l'égalité s'impose au profit du principe de la fonction sociale de la propriété.

Les redevances⁴⁵⁷ sont une imposition par voie de retenue à la source et imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire, pour les pays qui suivent le modèle de convention de l'OCDE. Les prestations de services, différemment, sont des impositions dans l'Etat de résidence de l'entreprise prestataire et exonérés dans l'Etat d'exercice de la prestation, sauf en cas d'existence d'un établissement stable situé dans cet Etat.

Les sommes dues au titre de redevances pour l'exploitation de brevets d'invention ou d'usage de marques d'industrie ou de commerce et pour assistance technique, scientifique, administrative ou semblable pourront être déduites en tant que dépenses opérationnelles jusqu'à la limite maximale de 5% de la recette nette des ventes du bien fabriqué ou vendu.

Néanmoins, ne sont pas déductibles, selon la législation spéciale, les paiements de redevances de marque et de brevet d'invention entre filiale au Brésil et sa maison mère à l'étranger.

La législation qui autorise les limites de déductibilité des redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou semblable et qui interdit la déductibilité des redevances pour les cas qu'elle énonce est antérieure à la loi 9249 de 1995 : loi 4131 de 1962, loi 4.506 de 1964; PMF n. 436 de 1958, IN/SRF n. 005 de 1974, loi 8383 de 1991.

Pour comprendre la limite de déductibilité des redevances qui est encore présente encore aujourd'hui, il faut revenir dans l'histoire.

Préalablement à la publication de la loi 9249 de 1995, dans l'ordre juridique brésilien le régime de la double imposition économique de l'impôt sur

⁴⁵⁷ Mais, il ne peut avoir des redevances que s'il y a transfert de savoir-faire selon l'un des modèles prévus par la convention (brevet, procédé, dessin, plan, etc)

les revenus était aussi applicable. Selon ce régime, les personnes morales qui ont eu des bénéficiaires et ses associés étaient assujetties à l'impôt sur le revenu, car en respect au principe de l'égalité devant les charges publiques, la double imposition économique devrait être réalisée.

Étant donné que plusieurs contribuables cherchaient à échapper à cette double imposition économique par le biais de paiements exagérés, le législateur a limité ces paiements afin d'assurer pleinement le critère de la double imposition juridique. C'est dans le concept de la double imposition juridique que se trouve la non déductibilité des redevances et paiements par assistance technique et similaire.

A partir de la loi 9249 de 1995, le législateur de l'impôt sur le revenu a renoncé à l'option de la double imposition économique et donc si les personnes morales avaient déjà été imposées en raison des bénéficiaires distribués aux associés ceux-ci ne pourraient pas être également imposés en raison des mêmes bénéficiaires distribués.

En même temps, les paiements réalisés par la personne morale à ses associés sont déductibles et retenus à la source. Si l'on applique ici le principe d'égalité en matière fiscale, l'on a que jamais la double imposition économique pourrait exister, à peine de certains rendements être imposés et d'autres non.

Néanmoins, étant donné que les administrateurs des sociétés retiraient des bénéficiaires extraordinaires, ce qui peut caractériser l'acte anormal de gestion, et étant donné que ne sont déductibles que les paiements nécessaires et normaux à l'activité de la société, le législateur a limité les paiements au titre de *pro labore*, afin d'empêcher l'évasion des bénéficiaires des personnes morales de la double imposition économique qui devraient s'étendre à la généralité des contribuables.

Ainsi, ce sont constitutionnelles les limites de déductibilité des redevances même si la loi utilise une présomption d'un acte anormal de gestion et qui considère seulement déductible les paiements nécessaires et usuels à l'activité de l'entreprise.

En tout état de cause, à l'heure actuelle, étant donné les grandes recettes qui découlent des investissements technologiques, le Brésil adopte une politique industrielle où les paiements de redevances sont importants pour la croissance sociale et économique du pays.

En ce sens le principe de l'égalité cède au principe de la fonction sociale de la propriété, l'intérêt individuel est sacrifié au profit de l'intérêt collectif.

Le principe de la prévalence de l'intérêt public guide tout l'ordre juridique dans la mesure où il autorise la limitation de la liberté individuelle avec la création de droits et de devoirs. En ce sens Celso Antônio Bandeira de Melo affirme:

« Le principe de la suprématie de l'intérêt public sur l'intérêt privé est un principe général de droit inhérent à toute société. C'est la condition elle-même de son existence. Il n'est vérifié en aucun dispositif spécifique de la Constitution, même si plusieurs principes en font référence ou impliquent des manifestations concrètes à ce principe comme par exemple, les principes de la fonction sociale de la propriété, de la défense du consommateur ou de l'environnement (art. 170, III, V et VI) et d'autres. Après tout, le principe en cause est un présupposé logique de la convivialité sociale »⁴⁵⁸.

Néanmoins, il appartient au juge, provoqué par le contribuable, juger si la norme est inconstitutionnelle, en adoptant comme fondement de sa décision la jurisprudence des valeurs, la pondération de la valeur liberté potentiellement atteinte par l'intervention de l'Etat et les principes constitutionnelles.

Néanmoins, étant donné que la fiscalité des prix de transfert est un outil de lutte contre l'évasion fiscale est aussi devenu un moyen d'action de la bataille économique mondiale, une arme dont les Etats apprécient l'efficacité et la discrétion les contentieux, tant en France et comme au Brésil, peu abondants en la matière, les entreprises transnationales préfèrent de loin discuter et transiger avec les administrations fiscales concernées plutôt que de plaider.

En outre, comme nous allons voir, l'Etat utilise la fiscalité comme instrument de politique industrielle étant donné l'actuelle réalité économique. La volonté du législateur est d'orienter, par la législation fiscale, l'activité économique vers des fins politiquement souhaitables.

⁴⁵⁸ MELO, Celso Antônio Bandeira de. Op.cit., p. 55.

Deuxième Partie

LE CONTRÔLE DU PRIX DE TRANSFERT EN FRANCE ET AU BRÉSIL ET LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

L'accélération de la mondialisation, l'ouverture des économies et l'intégration de plus en plus étroites des marchés de capitaux ont modifié l'interaction des systèmes fiscaux et ont contribué à accroître la concurrence entre les systèmes fiscaux des différents pays participants à l'interaction des systèmes fiscaux.

En effet, les décisions relatives aux prélèvements et aux dépenses publiques, la répartition de l'impôt entre les pays ou, encore, la mise en œuvre de dispositifs fiscaux dérogatoires sont quelques inquiétudes des Etats.

Aujourd'hui la mondialisation de l'économie, l'intégration étroite des marchés de capitaux contribuent à accroître la concurrence entre les différents systèmes fiscaux des différents pays qui participent à ce mouvement.

La mondialisation a encouragé les pays à réduire les obstacles fiscaux aux mouvements de capitaux et à instituer un environnement fiscal propice aux activités transfrontalières.

Toutefois, en même temps, la mondialisation est à l'origine d'une concurrence fiscale dommageable.

Comme le précise le rapport de l'OCDE adopté en avril 1998 :

" la concurrence fiscale est dommageable lorsqu'elle " fausse les flux financiers et, indirectement, les flux d'investissements réels, scape l'intégrité et l'équité des structures fiscales, décourage le respect des dispositions fiscales pour tous les contribuables, remodèle le niveau et le dosage souhaités des impôts et des dépenses publiques, transfère indûment une partie de la charge fiscale vers des bases d'imposition moins mobiles, notamment la main-d'œuvre, les biens immobiliers et la consommation, et alourdit les coûts administratifs et la charge de la mise en œuvre des dispositions fiscales pour les autorités fiscales et les contribuables" ⁴⁵⁹

Le fonctionnement du marché ne permettant pas toujours d'aboutir à une situation d'équilibre satisfaisante, l'intervention de l'Etat devient alors nécessaire pour réguler l'économie, l'Etat élabore donc une politique économique.

⁴⁵⁹ Rapport OCDE, 1998, §30.

La politique économique est l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'Etat pour atteindre les objectifs qu'il fixe dans le but d'améliorer la situation économique générale du pays.

Plusieurs raisons justifient l'intervention de l'Etat dans l'économie, parmi lesquelles l'équilibre des marchés et le libre exercice de la concurrence.

Les économistes soutiennent quatre principaux objectifs de la politique économique : croissance économique, plein emploi, stabilité des prix et l'équilibre des comptes extérieurs.

La politique fiscale est l'un des instruments de la politique économique conjoncturelle⁴⁶⁰, ainsi entendue comme une politique qui a pour but d'agir, à court-terme, sur les indicateurs économiques pour orienter l'activité dans un sens permettant de rétablir les grands équilibres macroéconomiques.

Les prix de transfert sont un enjeu politique tant pour les entreprises que pour l'Etat.

La mise en œuvre d'une politique optimale de prix de transfert permet aux entreprises transnationales d'organiser les relations économiques et financières entre les différentes entités opérationnelles d'un même groupe. La fixation des conditions de vente entre entreprises ne modifie pas la performance financière du groupe, du fait de la neutralisation des opérations internes, mais a un impact fiscal considérable compte tenu des différences de taux d'imposition entre les pays d'implantation.

En effet, la gestion des prix de transfert entre les entreprises liées peut constituer un pilier dans l'optimisation de la politique fiscale de l'entreprise, mais cette dernière doit être en mesure de fournir les justifications appropriées, aptes à répondre aux demandes de l'administration fiscale.

Cette gestion fiscale s'avère cependant délicate, les dispositifs de contrôle des administrations fiscales en France et au Brésil ont été alors renforcés.

Afin de prouver le transfert de bénéfices, l'administration fiscale tente généralement d'établir l'existence des opérations suivantes: achats à prix majorés, ventes à prix minorés, prêts consentis dans des conditions plus avantageuses que celles du marché, versements de redevances excessives ou sans contrepartie, commissions anormales, abandons de créances, prise en charge de frais sans contrepartie, cautions données gratuitement à des filiales étrangères etc.

L'élément de référence pour l'administration fiscale est donc le prix de pleine concurrence, c'est-à-dire le prix qui serait établi pour des transactions

⁴⁶⁰ La croissance économique est un objectif de la politique économique. La politique conjoncturelle est un type de politique économique qui a pour but de contrebalancer un ralentissement de l'activité économique. La politique fiscale est l'un des instruments utilisés par la politique conjoncturelle (augmentation des taxes, réduction des impôts etc.)

se déroulant dans des conditions normales de marché libre, à savoir dans les mêmes conditions qu'entre entreprises non liées. C'est la méthode du prix comparable sur le marché.

Cependant, lorsque les éléments nécessaires à cette comparaison ne peuvent pas être obtenus, d'autres méthodes sont alors utilisées.

En ce qui concerne les redevances payés au titre d'utilisation ou de cession des droits de la propriété incorporelle, les redevances payées sont, pour le Brésil, une recette qui permet la mise en œuvre d'une politique économique en vue de la croissance économique du pays, ce qui explique que ces redevances n'entrent pas dans le champ d'application de la législation brésilienne de prix de transfert.

La France et le Brésil ont signé une convention pour éviter la double imposition des revenus. La convention bilatérale n'a pas pour unique objet l'élimination des doubles impositions, mais elle vise également à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales.

Ce traité international a été intégré dans l'ordre juridique des deux pays et il est donc opposable à l'administration fiscale française⁴⁶¹ et à l'administration fiscale brésilienne.

Les droits de propriété incorporelle est un thème d'actualité dans un monde globalisé où l'économie est d'autant plus immatérielle, mais dont l'évaluation n'est toujours pas acceptée par l'administration fiscale.

Dans le **titre 1** les méthodes de contrôle du prix de transfert proposées par l'OCDE et par la législation française seront analysées et dans le **titre 2** l'étude portera sur la résolution conventionnelle des difficultés liées aux contrôles internes.

⁴⁶¹ CE, 10 juin 1992, *Helmer Frères*, RJF 1992.8-9.1932; CE 26 oct. 1978, 7 313, RJF 1978.12.382.

Titre I

LES MÉTHODES NATIONALES DE FIXATION DE PRIX DE TRANSFERT

Le modèle de convention de l'OCDE propose des méthodes pour la détermination du prix de pleine concurrence pour une transaction donnée. Ces méthodes ne sont pas obligatoires pour les Etats-membres. Il s'agit de recommandations qui n'ont pas de force impérative, mais qui permettent une collaboration de bonne foi entre les administrations fiscales et les entreprises dans la recherche du juste prix.

A l'heure actuelle l'économie est aussi immatérielle. L'économie est tournée vers les technologies, services, informatisés et spécialisés etc. Ainsi, c'est important le contrôle des idées, des formes, des images et des marques afin d'éviter la piraterie et la contrefaçon.

En outre, le croissant progrès des industries et du commerce a fait de la concurrence une concurrence parfois déloyale et sa répression un problème aigu des temps modernes.

Il est certain que la libre concurrence de l'économie est la conséquence de la liberté de commerce et industrie et un facteur important pour le développement économique de chaque pays. Néanmoins, elle peut être également un facteur perturbateur de ce progrès, dans la mesure en que les sociétés qui cherchent leur croissance externe utilise de pratiques et méthodes illicites ou déloyales.

En ce sens, il est justifié l'intervention de l'Etat pour réglementer la concurrence, en interdisant des abus de la liberté individuelle et en maintenant la libre concurrence dans ses limites naturelles et en assurant des recettes publiques pour l'Etat.

Les méthodes d'évaluation des transactions portant sur des droits de propriété incorporelle sont identiques à ceux portant sur les biens corporels. Le rapport OCDE indique *«les lignes directrices définies aux chapitres I, II et III pour l'application du principe de pleine concurrence valent aussi pour la détermination de prix de transfert entre entreprises associées dans le cas de biens incorporels⁴⁶²»*.

Les méthodes de fixation de prix de transfert utilisées en France et au Brésil ont été inspirées de la méthodologie de l'OCDE (**Chapitre 1**), mais la méthodologie retenue en France (**Chapitre 2**) et au Brésil (**Chapitre 3**) sont celles qui meilleure révèlent les bénéfices réalisés par les entreprises.

⁴⁶² OCDE, Rapport 1995. § 6.13.

LES MÉTHODES DE CONTRÔLE DE PRIX DE TRANSFERT PROPOSÉES PAR L'OCDE

La méthode des prix comparables sur le marché libre est assez utilisée ou admise par l'administration fiscale française pour vérifier le caractère de pleine concurrence d'une redevance.

L'administration fiscale reste très ouverte aux méthodes proposées par le rapport OCDE.

Les critères de comparabilité des droits incorporels ne sont pas différents pour tous les autres types de transactions. Néanmoins, en raison de la particularité économique de ces droits, certains critères additionnels sont étudiés.

Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

Les questions qui sont abordées dans cette partie concernent les transactions de droits de la propriété incorporelle et les difficultés, parfois inefficacité des méthodes proposées par l'OCDE afin de déterminer le prix de pleine concurrence.

Afin de l'application du prix de pleine concurrence ou juste prix des droits de la propriété incorporelle il faut étudier les méthodes traditionnelles proposées par l'OCDE (**Section 1**) et les méthodes transactionnelles de bénéfiques (**Section 2**)

Section 1 LES MÉTHODES TRADITIONNELLES

En tenant compte des coutumes du marché, il a été vérifié que les entreprises fixent leurs prix soit selon le prix de pleine concurrence, soit à partir de leurs propres coûts rajoutés d'une marge de bénéfice raisonnable, soit basés sur leur prix de vente en déduisant une marge de bénéfice raisonnable, ce qui a conduit l'OCDE à recommander l'utilisation des méthodes traditionnelles par elle proposées selon le principe de pleine concurrence, remplaçant ainsi les prix pratiqués entre des parties associées par les prix du marché et en maintenant au niveau ou en augmentant les recettes publiques résultant de la concurrence fiscale.

Si après l'examen de la comptabilité l'administration fiscale vérifie que le prix pratiqué ne correspond pas au prix de marché et donc le prix de pleine concurrence, les sommes des transactions concrètes réalisées

exprimées en unité de valeur réelle du groupe seront redressées et remplacées par l'unité de valeur réelle du marché

Aucune de ces méthodes ne traite pas la question de la rentabilité de l'entreprise, mais elles ont pour but de mesurer directement un prix, soit en partant des transactions sur le marché libre, soit des coûts de l'entreprise.

À défaut de transactions similaires réalisées entre deux entreprises indépendantes dont l'objet est un droit de la propriété incorporelle, il sera nécessaire l'utilisation d'autres méthodes afin de permettre la vérification si le prix pratiqué correspond effectivement à un prix sans interférence, un prix de marché, de pleine concurrence.

La méthode CUP (1) est celle qui devrait donner les meilleurs résultats, selon le Rapport de l'OCDE⁴⁶³, car elle va rechercher directement sur le marché libre des transactions pour appliquer leurs conditions financières aux transactions contrôlées. Toutefois, en raison de sa complexité le CUP est en voie d'abandon⁴⁶⁴.

Les méthodes *resale minus* (2) et *COST PLUS* (3) sont couramment utilisées. Il semble que la majorité des transactions utilise soit l'une, soit l'autre méthode. Toutefois, dans la plupart des cas, c'est un bénéfice qui est mesuré et non plus un prix, comme ces méthodes l'exigent.

Aucune méthode n'est utilisée en toutes circonstances et selon l'OCDE, les entreprises sont libres pour utiliser l'une ou l'autre méthode, à condition que le principe de pleine concurrence soit observé. Le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes.

Pour l'utilisation des méthodes proposées par l'OCDE il faut au préalable la réalisation d'une analyse économique objective, c'est-à-dire, analyse des fonctions, des risques et des coûts de chaque unité du groupe multinational (*functional analysis*) ce qui va permettre d'identifier les caractéristiques des transactions contrôlées, les fonctions entreprises par chaque partie, les risques qu'elles supportent et les actifs⁴⁶⁵ qu'elles mettent en œuvre.

L'analyse fonctionnelle permettra de trouver un prix objectif indépendant de la volonté des entreprises associées ou des administrations.

Toutefois, leur interprétation permet une très grande liberté tant au groupe qu'aux administrations fiscales.

⁴⁶³ OCDE 1995, § 2.7.

⁴⁶⁴ MARICHAL, Olivier.Op.cit., p. 16.

⁴⁶⁵ L'actif net est égal à la différence entre le montant de l'actif et le total du 'passif réel' (créances des tiers, amortissements et provisions justifiés – art. 38-2, CGI). L'actif net représente la situation patrimoniale réelle de l'entreprise : la différence entre l'actif net à la clôture de l'exercice et à l'ouverture de ce même exercice correspond à l'enrichissement ou à l'appauvrissement de l'entreprise durant cette période. Ainsi, l'on peut dire que l'extinction d'une dette entraîne à l'apparition d'un bénéfice imposable (CE 10 juin 1983, 28 921, RJF 1983.8-9.463)

Dans un second temps, les méthodes suggérées par l'OCDE seront utilisées pour la détermination du prix de transfert en observant toujours la rigueur du principe de pleine concurrence.

LOCDE recommande l'utilisation de méthodes traditionnelles et des méthodes transactionnelles, mais afin de déterminer le prix de transfert l'OCDE⁴⁶⁶ recommande l'utilisation des méthodes ci-dessous dans l'ordre décroissant:

1. Méthode de la comparaison avec le prix de transfert du même bien ou du même service à un tiers ou avec celui du transfert d'un bien ou service similaire ou proche à un tiers - Méthode du prix comparable sur le marché libre (*comparable uncontrolled price* ou CUP) ;
2. Méthode du prix de vente global, diminué de la marge bénéficiaire appropriée- Méthode du prix de revente minoré (*resale price methode* ou *resale minus*) ;
3. Méthode du prix de revient majoré (méthode du coût plus bénéfice ou *COST PLUS*) ;
4. À défaut, les nouvelles méthodes ou les méthodes transactionnelles de bénéfice : 1) Méthode transactionnelle sur la marge nette ; 2) Méthode de répartition des bénéfices ; 3) Méthodes des bénéfices comparables.

Les trois premières méthodes sont des méthodes traditionnelles de contrôle des transactions contrôlées et sont trop rigides, peu pragmatiques et souvent inefficaces compte tenu des contraintes opérationnelles des groupes ou des objectifs des services vérificateurs. Ainsi, elles sont peu à peu abandonnées au bénéfice de techniques nouvelles plus souples et plus performantes.

La quatrième méthode préconisée par l'OCDE est la plus utilisée en pratique. Toutefois, afin d'éviter un risque de redressement, il est prudent de prendre en considération l'ensemble des circonstances de la transaction, telles comme :

1. L'originalité et l'apport de l'élément incorporel concerné ;
2. Sa durée probable d'exploitation ;
3. Le fait qu'il soit ou non protégé par un droit de propriété industrielle,
4. L'étendue du transfert envisagé ;
5. Le caractère exclusif ou non du transfert (s'il s'agit d'une licence) ;
6. La situation de la concurrence du marché concerné ;
7. Le coût de réalisation et de mise au point de l'élément incorporel
8. La rentabilité de l'entreprise cessionnaire ou concessionnaire, anticipée sur une longue période.

⁴⁶⁶ Rapport OCDE, 1995. *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises transnationales et des Administration fiscales.*

A. LA MÉTHODE DU PRIX COMPARTABLE SUR LE MARCHÉ (*Comparable uncontrolled pricing-CUP*)

Dans l'analyse traditionnelle des structures de marché, le régime de concurrence pure et parfaite dans lequel les entreprises n'ont pas, individuellement, une influence dans la formation des prix, le prix tend à atteindre son minimum au juste point où le coût moyen est minimum, ce qui est favorable à l'économie. Un prix plus élevé cause un gain pécuniaire plus grand ; et un prix plus bas, a son tour, un gain plus petit.

Néanmoins, sur le marché réel, marqué par certaines imperfections la compétition entre les entreprises présuppose qu'une entreprise doit s'imposer par les coûts et prix bas, par les inventions qui ont pour but l'augmentation de sa part dans le marché et, en dernière analyse, par son pouvoir de marché. Il s'agit d'un marché où il existe de fortes économies d'échelles.

Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

La comparabilité est une notion délicate dans la mesure où elle exige la comparaison des biens ou des fonctions similaires, par exemple, on ne peut pas comparer la fonction de vente dans le secteur pharmaceutique avec la fonction de vente dans le secteur automobile car les deux activités économiques sont trop différentes.

Il existe deux possibilités d'obtention de comparables afin d'apprécier la juste rémunération des transactions entre entreprises associées. L'une des possibilités c'est l'utilisation des comparables internes : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe réalise une transaction identique ou similaire avec une entreprise indépendante. Le comparable interne est souvent le comparable le plus adéquat.

En effet, les comparables internes doivent être favorisés puisqu'ils représentent la meilleure référence de la nature de la transaction à justifier le prix de transfert pratiqué.

La deuxième possibilité c'est l'utilisation de comparables externes: une entreprise indépendante réalise une transaction identique ou similaire avec une autre entreprise indépendante.

En pratique, ce comparable externe est souvent issu de la consultation d'une base de données commerciale, accessible sur 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, par exemple, pour le marché français, le code NAF⁴⁶⁷, et pour le marché brésilien, le code CNAE⁴⁶⁸ et en fonction de différents indicateurs économiques (chiffre d'affaires, marge brute, résultat d'exploitation, résultat financier, résultat courant avant impôt, résultat net).

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.

Aucune des méthodes traditionnelles ne traite de la question de la rentabilité de l'entreprise. Ces méthodes ont pour but de mesurer directement un prix, soit en partant des transactions sur le marché libre, soit en partant des coûts de l'entreprise.

S'agissant de droit de la propriété incorporelle, à défaut de transactions similaires réalisées entre deux entreprises indépendantes c'est nécessaire l'utilisation d'autres méthodes afin de permettre la vérification si le prix pratiqué correspond effectivement à un prix sans interférence, un prix de marché ou de pleine concurrence.

Il est possible l'utilisation de méthodes multiples, car l'utilisation de plusieurs méthodes peut identifier des résultats peu communs ou même passer en revue l'utilisation d'une méthode primaire et son application comprenant l'analyse de comparabilité en particulier.

En ce sens, l'utilisation de plusieurs méthodes permet de vérifier que la même transaction devrait demeurer une option pour le contribuable et non une condition dans toutes les circonstances.

D'autre part, si un contribuable a suffisamment corroboré et a justifié le choix d'une méthode particulière, l'administration fiscale ne devrait pas défier le contribuable sur la base de différents résultats obtenus par l'application d'une autre méthode. En outre une question à adresser par rapport à l'utilisation des méthodes secondaires ou multiples concerne également les comparables utilisés. En particulier, l'utilisation d'une méthode secondaire peut être envisagée afin de corroborer la validité des comparables choisis par l'application de la méthode primaire.

Dans un premier temps il faut comprendre la mise en œuvre de la méthode CUP (1) avant d'étudier l'application de la méthode CUP aux transactions sur les droits de la propriété incorporelle (2).

⁴⁶⁷ C'est la Nomenclature des Activités Françaises qui permet la codification de l'activité principale exercée dans l'entreprise.

⁴⁶⁸ Classification Nationale des Activités Économiques.

1. LA MISE EN OEUVRE DE LA MÉTHODE CUP

La méthode du prix comparable (CUP), fondée sur le prix indépendant comparé sur le marché libre, permet d'identifier un prix qui s'approchera le plus idéal de pleine concurrence en recherchant un contrat comparable sur le marché libre. Le critère de comparaison est donc le prix de marché. Cette méthode résulte naturellement de l'application du principe de pleine concurrence énoncé à l'article 9.1 de la Convention Modèle de l'OCDE.

Le principe de pleine concurrence impose aux entreprises associées de conclure des transactions à des conditions financières équivalentes à celles qui auraient été adoptées entre des entreprises indépendantes placées dans une situation économique comparable.

Le marché libre est celui où il existe des entreprises indépendantes et où le prix est déterminé naturellement par le jeu des grandes lois économiques telles que le principe de l'offre et de la demande.

La méthode des prix comparables sur le marché libre (*PCM*) ou méthode de prix indépendants comparés ou encore méthode du marché de pleine concurrence (*comparable uncontrolled price – CUP*) consiste donc à comparer le prix d'une transaction contrôlée ou liée avec le prix d'une transaction libre, c'est-à-dire la méthode compare le prix d'un bien, d'un droit ou d'un service sur une transaction contrôlée ou liée avec le prix de ces mêmes bien, droit ou d'un service sur le marché libre où les parties ne sont pas contrôlées ou liées⁴⁶⁹.

Les transactions dites comparables entre un acheteur et un vendeur indépendant sont soit des transactions réalisées entre un membre du groupe considéré et une partie indépendante, soit des transactions réalisées entre deux parties totalement indépendantes, non membres d'un groupe⁴⁷⁰.

Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre cette méthode constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence.

Néanmoins, s'agissant de transaction avec des droits de la propriété incorporelle, s'il existe une difficulté voire une impossibilité de comparaison des droits de la propriété incorporelle cette méthode ne peut pas être appliquée au cas concret, car pour la réalisation d'une comparaison valable des transactions, il est nécessaire la démonstration que la transaction libre est ressemblante à la transaction contrôlée, ce qui s'avère très difficile lorsque la transaction est avec un droit de propriété incorporelle.

En ce sens, les caractéristiques économiques des transactions devront être suffisamment proches pour qu'on soit assuré qu'un acteur économique autonome, placé dans les conditions de l'entreprise dépendante

⁴⁶⁹ OCDE, 1995. Ibid., p. II-2.

⁴⁷⁰ RASSAT, Patrick; MONSELLATO. Op.cit.,p. 39-40.

aurait (ou n'aurait pas) accepté les conditions financières de la transaction contrôlée.

Une transaction indépendante comparable à une transaction contrôlée est une transaction comparable sur le marché libre, mais seulement si deux conditions sont remplies⁴⁷¹ : 1) aucune différence entre les biens qui fait l'objet de la comparaison ou entre les entreprises qui réalisent ces transactions n'est susceptible d'agir sur le prix de marché libre ; 2) il sera nécessaire de réaliser des ajustements afin d'éliminer les effets de ces différences.

Ainsi, l'application du principe de pleine concurrence, en tant que critère de vérification de la correcte fixation du prix de transfert n'est possible qu'à travers la comparaison entre les prix pratiqués entre des parties liés avec ceux pratiqués entre des parties indépendantes. Cette comparaison ne sera valable et ne produira des vrais résultats que si les transactions que se prétendent éгалiser n'aient aucune différence économiquement relevante et capable d'effleurer de forme substantielle l'objet de la comparaison, le prix ou la marge, conforme le cas.

En cas de différences entre ces transactions capables d'affecter son résultat, une comparaison ne sera possible que si ces différences peuvent être supprimées à travers des ajustements raisonnables.

2. LA MÉTHODE CUP ET L'ÉVALUATION DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

L'OCDE utilise l'expression 'biens incorporels', pour recouvrir tous les droits d'utilisation d'actifs industriels, tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles, outre la propriété intellectuelle.

Les droits de la propriété incorporelle associés aux activités commerciales, notamment de commercialisation, peuvent avoir une valeur considérable.

En pratique, il y a trois catégories de transferts de droits de la propriété incorporelle:

- 1) Paiements au titre de brevets ou de '*know-kow*' mis au point par une entreprise au bénéfice d'autres entreprises du même groupe ;
- 2) Accords de contribution aux dépenses de recherche et développement conclus entre entreprises associées ;
- 3) Transfert du droit d'utiliser les marques.

Lorsqu'un contrat de cession ou de concession d'un droit de la propriété incorporelle a une durée supérieure à un an, la réglementation américaine prévoit que la rémunération versée par le concessionnaire devra être ajustée périodiquement pour que l'on puisse s'assurer que la redevance

⁴⁷¹ Rapport OCDE 1995., § 2.7.

versée soit proportionnée au revenu attribuable à l'utilisation du bien incorporel⁴⁷².

Afin d'éviter des redressements, le prix de vente du bien incorporel devra correspondre à la somme actualisée de l'ensemble des redevances annuelles de pleine concurrence, ce qui oblige l'entreprise à vérifier chaque année si la redevance annuelle équivalente est conforme au principe de pleine concurrence. La somme globale des redevances correspondra donc au paiement en avance des redevances annuelles pour la période de vie restante du droit incorporel⁴⁷³

Pour réaliser cette vérification l'entreprise devra déterminer la valeur actualisée des économies ou des ventes réalisées grâce à l'utilisation de l'incorporel durant sa période de vie (le taux employé est généralement le coût moyen pondéré du capital. La formule employée est :

$$WACC = \frac{D}{D+E} \times R_d + \frac{E}{D+E} \times R_e$$

WACC= coût moyen pondéré de capital

D= valeur comptable des dettes ;

Rd= coût de la dette,

E= valeur comptable des capitaux propres ;

Re= le coût du capital⁴⁷⁴.

Dans un second temps, il convient de vérifier si le montant de la redevance annuelle équivalente est elle-même conforme au principe de pleine concurrence. La redevance équivalente pourra être ajustée si dans une quelconque année elle n'est pas conforme à la redevance de pleine concurrence.

En ce qui concerne l'OCDE, selon le rapport OCDE 1995 l'analyse devra se reposer sur une analyse classique du principe de pleine concurrence. Ainsi, le prix d'une transaction contrôlée ou liée doit être déterminé par rapport au prix qui aurait été convenu entre deux entreprises indépendantes placées dans une situation économique comparable. L'OCDE distingue trois situations :

La première se présente lorsque l'évaluation du droit incorporel est certaine et que les avantages escomptés par les contractants sont prévisibles. Dans ce cas, des entreprises indépendantes n'admettraient aucun ajustement périodique⁴⁷⁵.

La seconde situation se présente lorsque l'évaluation de l'élément incorporel est plus délicate à établir et qu'il est donc impossible de déterminer avec certitude les avantages escomptés par chaque contractant.

⁴⁷² Treas. Reg. =1.482-4 (f)(2)(i).

⁴⁷³ Treas. Reg. =1.482-4 (f)(5)(i). En cas de concession avec versement global au départ, le calcul se fera sur la base de la durée du contrat.

⁴⁷⁴ Apud. D. Emery and J. Finnerty, *Principle of finance with corporate applications*, Éd. West 1991. « In ». MARICHAL, Olivier. Op.cit., p. 131.

⁴⁷⁵ Rapport OCDE 1995, § 6.29.

Néanmoins, il s'agit d'une incertitude relative, car elle est potentielle, c'est-à-dire si l'on ne peut pas obtenir une estimation précise de la valeur du droit cette dernière sera alors approximativement connue de telle sorte que des entreprises indépendantes pourraient assumer cette incertitude, c'est un risque commercial.

Toutefois, l'imprévisibilité du contrat sera admise jusqu'à un certain seuil au-delà duquel les entreprises indépendantes s'obligeront à renégocier les conditions du contrat⁴⁷⁶. Mais ce n'est pas facile de déterminer ce seuil d'acceptation.

Finalement, la dernière situation est celle où l'incertitude quant à la valeur du droit est telle que des entreprises indépendantes refuseraient de s'engager à long terme et renégocieraient régulièrement les conditions du contrat. Dans ce cas, l'OCDE accepte que des ajustements périodiques soient pratiqués en raison de l'imprévisibilité de la profitabilité des éléments incorporels⁴⁷⁷.

L'OCDE adopte des méthodes d'identification des prix de transfert similaires à celles dérivées des normes établies par la Section 482 du *Internal Revenue Code*.

La section 482 impose la règle selon laquelle les recettes dérivées de la cession ou de la licence d'une propriété incorporelle soient comparables aux revenus imputables à cette propriété incorporelle.

Ainsi, l'objectif est que les parties partagent les bénéfices selon les actifs utilisés, les coûts dégagés, les fonctions économiques exercées, les risques assumés, les incorporels utilisés etc.

La propriété incorporelle concerne les biens qui peuvent être utilisés simultanément par un certain nombre de personnes et pour cela il est nécessaire que la loi assure l'exclusivité d'exploitation, afin de protéger les investissements réalisés par son titulaire et stimuler de nouvelles créations.

La valeur économique d'un bien sera maximisée tant que le droit d'usage exclusif est assuré par l'État. Il est possible, néanmoins, qu'avant le délai de protection accordé par l'Etat sa valeur disparaisse ou diminue soit en raison d'un manque d'investissement de la part de son titulaire, dans la production et commercialisation du bien, soit par l'apparition d'un nouveau bien incorporel qui prendra la place du premier dans la préférence des consommateurs.

Les critères de comparabilité en matière de droits de la propriété incorporelle ne sont pas différents de ceux utilisés pour les autres types de transactions et une analyse fonctionnelle énumérant les fonctions et les risques assumés par la ou les sociétés du groupe sur la transaction considéré sera nécessaire.

⁴⁷⁶ Rapport OCDE 1995, § 6.31.

⁴⁷⁷ Rapport OCDE 1995, § 6.34.

Néanmoins, en raison de la particularité économique de ces droits, certains critères additionnels devront être étudiés, par exemple :

«les limites de la zone géographique à l'intérieur de laquelle les droits peuvent être exercés ; les restrictions à l'exportation des biens produits en vertu des droits transférés⁴⁷⁸; le caractère exclusif ou non exclusif des droits transférés; les investissements (pour construire de nouvelles usines ou acquérir des machines spéciales), les dépenses de démarrage et les travaux de développement nécessaires sur le marché ; les possibilités en matière de sous licence, le réseau de distribution du licencié, et la question de savoir si celui-ci a le droit de bénéficier des développements ultérieurs du bien incorporel par l'entreprise cédante »⁴⁷⁹.

La nature des biens incorporels rend généralement difficile l'évaluation d'un bien. Le risque inhérent au bien peut, d'ailleurs, provoquer des variations importantes de sa valeur.

Ainsi, une analyse fonctionnelle n'aurait aucune utilité si la recherche de données comparables n'en tient pas réellement compte des risques assumés par la ou les sociétés du groupe par rapport à la transaction.

Le brevet d'invention protège la réalisation technique; le dessin ou le modèle a pour l'objet la forme, l'aspect extérieur et particulier de l'objet d'intérêt. Les redevances de licence de brevet constituent la contrepartie des prestations continues et qui doivent être prises en compte dans les résultats de chacun des exercices au cours desquels les prestations sont exécutées.

La détention d'un brevet ou d'une technologie exige, normalement, une certaine exclusivité. En ce sens, les entreprises auront une tendance à se protéger et à ne pas partager cet avantage concurrentiel avec entreprises étrangères.

Le prix d'un brevet dépend d'éléments subjectifs appréciables selon chaque cas concret. Si un brevet d'invention n'a pas encore été exploité sa valeur sera essentiellement spéculative et sera considéré dans le contexte du développement industriel qui a suivi l'invention.

La marque est un signe distinctif qui permet au fabricant ou au commerçant de différencier ses produits des produits des concurrents. Une marque aura la nature d'immobilisation et elle est valorisée au bilan de l'entreprise qui en est devenue propriétaire. Conformément aux dispositions du Code de la propriété intellectuelle français, *«la marque de fabrique, de commerce ou de service est définie comme étant un signe susceptible de représentation graphique servant à distinguer les produits ou services d'une personne physique ou morale»⁴⁸⁰.*

⁴⁷⁸ En vertu des règles relatives aux " sociétés étrangères contrôlées " (dispositifs fiscaux anti-abus), certains revenus de ces sociétés sont attribués à leurs actionnaires résidents et imposés en conséquence ; ces dispositifs servent à lutter contre l'évasion fiscale en dissuadant le départ de certains types de revenus vers des sociétés non résidentes.

⁴⁷⁹Rapport OCDE 1995, § 6.20.

⁴⁸⁰ Article L. 711-1 al 1 du CPI.

Les redevances de licence de marque⁴⁸¹ peuvent constituer ou non le prix d'acquisition d'un actif incorporel.

En France, si les redevances de licence de marque ne constituent pas le prix d'acquisition d'un élément de l'actif - la marque ne constitue pas un apport d'actif-, ni une cession de marques, ces redevances d'exploitation sont déductibles du résultat final⁴⁸². Si les redevances de licence de marque constituent, en fait, le prix d'acquisition d'un actif incorporel, dans ce cas, les redevances versées perdent leur caractère de charges déductibles⁴⁸³.

La marque est une organisation de la concurrence par son degré du monopole qu'elle contient, et cette organisation est prolongée par la pratique de prix imposés, en raison de la spéculation sur la rareté du bien⁴⁸⁴. La marque est destinée à identifier clairement le nom de l'entreprise et de ses produits et/ou services, le brevet étant destiné quant à lui à protéger le savoir faire de l'entreprise.

Or, lorsqu'on parle de monopole d'exploitation l'on ne peut pas affirmer qu'il existe de monopole comparable, si l'on pense à la forme de comparaison. Le brevet d'invention, par exemple, devient inutile si la découverte du nouveau processus ou nouveau produit lui détruit l'utilité; la marque se rend sans valeur si la clientèle s'éloigne du produit qui elle assimile; la propriété littéraire n'est qu'un mot sans valeur si le livre n'est plus vendu. Il y a donc des difficultés de comparaison de biens incorporels.

Une cession de droit de propriété incorporelle ou une licence d'utilisation d'un bien sont des transactions qui considèrent toujours ces éléments. Toutefois, il est très difficile de comparer la valeur d'une transaction réalisée entre des parties contrôlées avec la valeur de marché, principalement parce que ces éléments constituent généralement un monopole d'exploitation, ce qui perturbe toujours la loi de l'offre et la demande, étant donné que la concurrence sera difficilement pure dans le sens de la théorie classique de l'économie.

En ce qui concerne les brevets, il faut tenir compte que le brevet ne permet pas à l'inventeur d'espérer obtenir la valeur totale de son invention parce que la durée du brevet est limitée dans le temps⁴⁸⁵ et parce que le monopole s'accompagne d'une perte.

⁴⁸¹ A compter de son dépôt, une marque française est valable dix ans sur l'ensemble du territoire national.

⁴⁸² Cf. Doc.adm. DGI, 4C – 421, 30 oct. 1997, paragraphe 1. Toutefois, il existe certaines situations dans lesquelles les redevances de licence de marques ne sont pas déductibles, ou au moins entièrement déductibles, pour le concessionnaire. La première situation est celle où les redevances versées sont excessives eu égard à l'intérêt économique de la marque concédée (C.ad. Paris, 3^e ch., 24 sept. 1991, req.n° 90-479, SA « Compagnie générale d'électro mécanismes : Dr.fisc. 1992, n° 12, comm. 610). La seconde situation est celle où les redevances de licence constituent en fait le prix d'acquisition d'un actif incorporel. Dans ce cas, les redevances versées perdent leur caractère de charges déductibles (Rép.min. Wasmer, n° 3127 : JOAN 9 mai 1952, p. 2317).

⁴⁸³ Rép.min. Wasmer, n° 3127 : JOAN 9 mai 1952, p. 2317.

⁴⁸⁴ C. H. GIRAUD; LAJUGIE, J. Op. cit., p. 197.

⁴⁸⁵ Article. L. 611-02, CPI. : « Les titres de propriété industrielle protégeant les inventions sont : 1° Les brevets d'invention, délivrés pour une durée de vingt ans à compter du jour du dépôt de la demande ; 2°

Ainsi, les redevances peuvent varier selon l'interprétation donnée au principe de non-discrimination⁴⁸⁶ ainsi que selon l'interprétation donnée à la valeur stratégique qui découle des pouvoirs de marché, comme nous avons vu précédemment.

Or, dès lors que la discrimination économique par les prix est permise et que l'entreprise est autorisée à maximiser son bénéfice de monopoleur sur le marché, le mécanisme administré de la redevance raisonnable incite au niveau maximal d'efforts d'innovation et toutes les innovations dont la valeur pour les usagers est supérieure au coût de R&D seront réalisées.

Toutefois, le droit s'oppose à tout type de discrimination entre les êtres d'une même catégorie essentielle qui doivent être traités de la même façon.

Or, le lien entre prix et justice s'établit en fonction des trois relations:

- 1) La relation entre personnes propriétaires de biens qui ont des droits égaux;
- 2) La relation où on perçoit la présence d'une autorité et la notion de justice distributive;
- 3) La relation de complémentarité de nécessités qui requiert la conscience de l'échange qui existe entre les individus qui ont de besoins distincts.

Cependant, la vraie difficulté, c'est de comprendre les valeurs qui déterminent modifications dans l'application de la justice distributive ce qui résulte de l'opposition entre deux conceptions de l'égalité : *'l'égalité de traitement'* et *'l'égalité de situations'*.

L'on sait que des critères rationnels permettent de distinguer les règles justes de celles que ne le sont pas et que lorsqu'il s'agit de justice ou d'injustice formelle, d'application correcte ou non de la règle de justice, il faut comparer les traitements réservés aux membres d'une même catégorie essentielle.

Les certificats d'utilité, délivrés pour une durée de six ans à compter du jour du dépôt de la demande ; 3° Les certificats complémentaires de protection rattachés à un brevet dans les conditions prévues à l'article L. 611-3, prenant effet au terme légal du brevet auquel ils se rattachent pour une durée ne pouvant excéder sept ans à compter de ce terme et dix-sept ans à compter de la délivrance de l'autorisation de mise sur le marché mentionnée à ce même article. Les dispositions du présent livre concernant les brevets sont applicables aux certificats d'utilité à l'exception de celles prévues aux articles L. 612-14, L. 612-15 et au premier alinéa de l'article L. 612-17. Elles le sont également aux certificats complémentaires de protection à l'exception de celles prévues aux articles L. 611-12, L. 612-1 à L. 612-10, L. 612-12 à L. 612-15, L. 612-17, L. 612-20, L. 613-1 et L. 613-25 ».

⁴⁸⁶ Le contenu du principe de la non-discrimination exposé au paragraphe 1 de l'article 24 du modèle de convention de l'OCDE, version 1995: *«Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence ».* Traditionnellement, seules sont proscrites les différences de traitement fiscal fondées sur la nationalité, cette interdiction fondée sur la nationalité est indépendante de la résidence des personnes. Elle s'applique donc même si celles-ci ne sont pas résidentes des Etats parties à la convention compte tenu de la 2^e phrase du §1 de l'article 24.

Néanmoins, s'il n'y a aucun moyen de comparer les êtres qui appartiennent à des catégories différentes, les critères de classement sont inutiles et les traitements appliqués sont donc arbitraires.

En ainsi raisonnant, en France l'on a l'article 57, alinéa 4, du CGI qui dispose que «*à défaut d'éléments précis (...), les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement*».

Or, outre la connexion des produits ou procédés similaires à l'intérieur du même marché, les incorporels comparés doivent avoir le même potentiel de profitabilité⁴⁸⁷, car si la rémunération est exigée pour la mise à disposition d'un incorporel hautement rentable elle sera supérieure à celle exigée pour l'utilisation d'un incorporel peu rentable.

Toutefois le potentiel de profitabilité des droits incorporels est de difficile analyse, notamment en ce qui concerne la capacité d'isoler le bénéfice produit par l'incorporel de celui attribué aux autres facteurs, par exemple les fonctions assumées, la durée de protection, les risques encourus, la rareté, les ressources employées etc. Or, l'article 57 ne précise pas le mode de comparaison des produits.

Ainsi, étant donné la difficulté en rencontrer des biens incorporels comparables, et donc une difficulté d'application du principe de pleine concurrence aux opérations qui ont pour l'objet des biens incorporels, la méthode la plus appropriée de détermination des prix de transfert sera celle qui permet d'atteindre le niveau le plus haut de comparaison entre les opérations⁴⁸⁸. Ce même raisonnement est, par ailleurs, celui de l'OCDE.

Selon le rapport de l'OCDE, paragraphe 1.19,

« Les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent, au moins en partie, les différences dans la valeur sur le marché libre. Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour déterminer la comparabilité de transactions entre entreprises associées et de transactions sur le marché libre ».

La méthode appelée «CUP» vise donc à comparer les prix de transfert pratiqués au sein d'une entreprise transnationale liée avec les prix qui sont pratiqués entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables. S'il n'existe pas de transaction exactement comparable, il est admis de procéder à des correctifs lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité. C'est pourquoi, à défaut de marchés de référence facilement identifiables, d'autres méthodes sont à la disposition des différentes parties.

⁴⁸⁷ Le concept de «potentiel de bénéfice» correspond à une approche prospective de la valeur du droit incorporel. Le « potentiel de bénéfice » est décrit dans le rapport OCDE en ces termes : « *les avantages attendus du bien incorporel (qui peuvent être déterminés au moyen d'un calcul de valeur actualisée nette* » (Rapport OCDE 1995, § 6.20).

⁴⁸⁸ Agence des Douanes et du Revenu du Canada. Disponible sur internet: <http://www.ccra-adrc.gc.ca/F/pub/tp/ic872rfm/ic872rf.html>.

Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un groupe vend un produit ou un service à la fois à des entreprises du même groupe et à des entreprises indépendantes. Dans ce cas il est en effet possible de procéder à des correctifs crédibles en fonction des volumes, des conditions de règlement et des garanties accordées.

La méthode CUP présente comme avantage sa simplicité, mais elle est rarement appliquée lorsqu'il s'agit de biens incorporels.

B. LA MÉTHODE DU PRIX DE REVENTE MINORÉ ('RESALE MINUS' ou 'RESALE PRICE METHOD'- RPM).

La méthode du prix de revente minoré s'applique plus particulièrement à des distributeurs à faible valeur ajoutée et consiste à déterminer un prix d'achat intragroupe "de pleine concurrence" par différence entre le prix de revente du distributeur apparenté et la marge brute de distributeurs indépendants comparables.

Cette méthode qui part de la technique du prix vers le coût consiste en la soustraction d'un pourcentage de bénéfice (*mark up*) du prix de revente à une entreprise indépendante: le prix d'un produit acheté pour une entreprise liée⁴⁸⁹ qui l'aurait vendu à une entreprise indépendante sera ainsi reconstitué.

Ainsi, on analysera la mise en œuvre de la méthode du prix de revente minoré (1) pour comprendre que cette méthode n'est pas appropriée pour évaluation des prix des droits de la propriété incorporelle (2).

1. LA MISE EN OEUVRE DE LA MÉTHODE DE PRIX DE REVENTE MINORÉ

La méthode du prix de revente minoré consiste à reconstituer le prix que la société cédante aurait pratiqué lors d'une cession à une entreprise indépendante. Pour cela, l'on part du prix auquel un bien, service ou droit a été cédé à une entreprise indépendante.

En suite l'on supprime la marge brute⁴⁹⁰ applicable à l'activité. Cette marge brute représente les frais d'exploitation, de transport, de commercialisation et le coût qui représente une éventuelle charge des risques ; le solde représentant le bénéfice. La somme obtenue après déduction de la marge brute constitue ce que l'on assimile au prix de pleine concurrence.

La marge brute sera calculée en deux temps :

1. tout d'abord, on détermine le résultat brut de l'entreprise ;

$\text{Résultat brut} = \text{chiffre d'affaires} - \text{Prix de revient des produits}$
--

⁴⁸⁹ Sociétés mères et filiales, sociétés sœurs, établissements stable d'une société située dans un autre pays etc.

⁴⁹⁰ La marge brute est la différence entre le prix de vente et le prix d'achat d'une marchandise ou d'un bien (hors coûts indirects).

2. en suite, on calcule la marge brute.

$$\text{Marge brute} = \text{Résultat brut} / \text{chiffre d'affaires}$$

La marge brute sera exprimée en pourcentage du chiffre d'affaires.

Ainsi l'existence d'une différence entre le prix effectivement pratiqué entre les entreprises associées et le prix reconstitué correspond à une situation de transfert de bénéfices. Le transfert de bénéfice est la valeur absolue du présent calcul. Si le montant est *positif* ledit transfert a été effectué en faveur de la *cessionnaire* Lorsque le calcul dégage une somme *négative* le transfert de bénéfice est en faveur de l'entreprise *cédante*.

La comparabilité n'est pas des prix pratiqués, la comparabilité apparaîtra dans une seconde phase, lors de la fixation de la marge de revente. Le prix d'achat des produits sera considéré comme étant de pleine concurrence si la marge brute qui dégage le distributeur lié est comparable à celle que réaliserait une entreprise indépendante dans des conditions similaires.

Néanmoins, la détermination de la marge applicable se fait de différentes manières. Une autre possibilité est reprendre la marge que la société applique aux produits provenant d'entreprises externes au groupe. Avec l'apport d'un savoir-faire commercial ou d'une marque, la marge peut s'avérer renforcée. Un correctif peut être apporté lorsque l'analyse fonctionnelle permet de déterminer le coût des différences qui ont été mis en évidence.

L'analyse fonctionnelle peut également révéler une importance particulière des prestations accessoires (marque, exclusivité, etc.) qui jouera un rôle important pour la détermination des prix de cession. Il faut alors porter la recherche de la marge à appliquer sur les entreprises offrant les mêmes prestations accessoires.

La marge pratiquée par une entreprise indépendante intervenant dans le même secteur peut être donc retenue.

Toutefois le recours à cette seconde référence n'est approprié que si les services offerts par les entreprises sont comparables. Par exemple, si l'une des entreprises stocke les marchandises, parfois de manière coûteuse, alors que l'autre n'offre pas ce service. La marge brute déterminée par l'observation d'une société tierce ne sera donc pas pertinente car la structure des coûts ne sera la même. Pour la même raison une analyse fonctionnelle est souhaitable.

Les marges par secteurs d'activités sont des éléments peu significatifs. Les marges doivent être déterminées par produits, car les produits connaissent une concurrence plus ou moins développée (produits de substitution).

En outre, les marges doivent être calculées sur des opérations placées le plus proche possible dans le temps, car un marché peut être plus ou moins favorable dans une période, en sachant que des cours sont variables et peuvent conduire à des difficultés de comparaison dans le temps.

Le prix de pleine concurrence sera le résultat de la différence entre les prix de revente et la marge du prix de revente, ayant comme comparable une entreprise contrôlée et une transaction indépendante pour aboutir une marge de prix de revente.

La force de cette méthode est qu'elle peut s'accommoder à des différences marquées entre les produits.

En effet, la marge sur prix de revente représente la marge brute de pleine concurrence qui réalise un revendeur au titre de certaines fonctions, compte tenu des actifs utilisés et des risques encourus.

La marge est constituée de dépenses de vente et d'autres dépenses pour l'exploitation du revendeur, de transport, de commercialisation, et les risques qu'il assume et les actifs utilisés à la réalisation d'un bénéfice approprié. Le prix de revente, avec la soustraction de la marge brute pourra être modifié en fonction des coûts liés à l'achat du produit, par exemple, des droits douaniers.

Ainsi, une fois soustraite la marge brute⁴⁹¹ de bénéfice, et après avoir réalisé les ajustements, en raison de l'existence d'autres coûts liés à l'achat du produit, par exemple, des taxes douanières, il sera possible d'avoir un prix de pleine concurrence. Cette marge brute sera identifiée auprès des tiers indépendants comparables au distributeur étudié et engagés dans des transactions comparables.

La méthode du prix de revente minoré se concentre sur la fonction de distributeur et permet d'évaluer le prix d'achat de produits destinés à la revente.

2. LA MÉTHODE DU PRIX DE REVENTE MINORÉ ET L'ÉVALUATION DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

Les principes de l'OCDE présentent la méthode du prix de revente minoré comme suit :

« [...] le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise contrôlée est revendu à une entreprise indépendante.

On déduit ensuite de ce prix (le prix de revente) une marge brute appropriée (la marge du prix de revente) représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à

⁴⁹¹ Le coût total d'une entreprise est divisé en coûts fixes (coûts des facteurs fixes, par exemple, loyers, dépenses administratives qui ne dépendent pas du niveau de production ; se les dépenses avec les facteurs fixes de production varient cette partie du coût continue fixe) ; et coûts variables (par exemple, salaires, matière première), qui dépendent de la quantité employée de facteurs variables ; ces coûts varient au fur et à mesure que la quantité produite varie. Afin de fixer le prix : 1) l'on vérifie le coût moyen direct ou coût primaire (c'est le coût total divisé par le nombre d'unités de produit et qui reflète les coûts directs et séparés par unité de produit ; l'on suppose que les coûts directs varient en proportion direct avec le niveau de production) ; 2) l'on rajout un pourcentage afin de couvrir les coûts fixes ou indirects ; 3) l'on rajout la différence entre les recettes totales et les coûts totaux. Cf. COSTA, Fernando Nogueira. *Economia*. São Paulo: Makron Books, 2000. p. 75-94. TROSTER, Roberto Luis; MOCHÓN, Francisco, *Introdução à Economia*, 2 ed. São Paulo: Ed.Makron Books, 1999.p. 164-165 e 385.

la lumière des fonctions assumées (en tenant compte des actifs réalisés et des risques encourus) réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane) comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées ».

L'analyse de comparabilité sera très proche de celle utilisée pour la méthode du prix de revient majoré. Les facteurs de comparabilité les plus fréquents à prendre en compte sont :

1. L'étendue des fonctions exercées;
2. Les coûts de structure;
3. L'expérience dans le domaine d'activité;
4. L'efficacité du management;
5. Le niveau des stocks;
6. La charge des programmes publicitaires;
7. Le niveau du marché (détaillant, grossiste etc.);
8. Les risques de change;
9. Les termes contractuels (l'étendue des garanties, volumes d'achat et de ventes, transport, etc.).

L'analyse part d'un prix de revente est le résultat d'une négociation en conditions de libre concurrence. C'est à partir de ce prix, considéré un prix normal, qu'il sera possible de déduire le prix qu'il aurait pratiqué une entreprise indépendante.

Ainsi, l'analyse fonctionnelle déterminera pour une transaction donnée les différences entre le rôle assumé par l'entreprise comparé avec les entreprises du groupe. En présence d'utilisation d'un *know-how* ou d'une marque, la marge brute peut augmenter.

Cette méthode est la meilleure adaptée aux opérations de commercialisation⁴⁹². La méthode est conseillée aux activités où l'essentiel de la marge est liée à technologie, aux activités où le *marketing* est essentiel, et aux produits de luxe⁴⁹³. Elle est utilisée, notamment, aux produits industriels et aux services.

Néanmoins, l'utilisation de cette méthode n'est pas adaptée aux biens incorporels, car il s'agit d'une méthode basée sur les coûts. Les méthodes basées sur les bénéfices sont les plus adaptées aux transactions avec des droits de propriété incorporelle, car la présomption de que toute transaction a une référence possible à une situation normale et qu'elle a un juste prix ou une marge juste ne considère pas la complexité croissante des biens incorporels ni l'intensité des cessions des éléments incorporels.

⁴⁹² RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco, Op. cit., p.41.

⁴⁹³ Francisco Mochón et Roberto Luis Troster font la distinction entre biens de luxe et biens de première nécessité. Un bien sera de première nécessité « lorsque lorsqu'on augmente le revenu, la quantité demandée du bien augmente mais dans une moindre proportion » ; alors que le bien de luxe se caractérise par le fait de que « lorsqu'on augmente le revenu, la quantité demandée du bien augmente mais dans plus grande proportion ». TROSTER, Roberto Luis; MOCHÓN, Francisco. Op. cit., p. 132.

En effet, il y a des situations où la transaction est rare ou unique et, dans ces cas, il faut admettre l'utilisation d'autres méthodes qui, néanmoins, s'éloignent sensiblement du prix de pleine concurrence.

Or l'analyse part d'un prix de cession résultant d'une négociation en condition de libre concurrence et c'est à partir de ce prix considéré comme normal que l'on déduit le prix qui aurait dû être pratiqué en amont. Toutefois, une société servant d'intermédiaire au sein d'un groupe ne pourra pas appliquer ce système pour les cessions internes. En effet, on ne peut ici partir d'aucune négociation considérée comme normale pour remonter à la cession contrôlée.

D'autre part, lorsque la société intermédiaire procède à des transformations substantielles aux biens revendus, on ne peut pas appliquer une marge brute prédéterminée en référence à une entreprise externe. La transformation bouleverse totalement les données de l'opération économique. Là encore la négociation en aval ne peut pas servir de référence puisque la marge applicable à l'activité ne permettra pas de prendre en considération les plus-values résultantes des transformations.

La marque peut aussi amener à une forte valorisation du bien cédé. Le même phénomène est à signaler lorsque le produit est incorporé à un autre produit. Si les différences entre les produits sont peu importants et si elles ne conduisent pas à des divergences de prix, ces différences ne sont pas tenues en compte et les correctifs ne seront pas nécessaires.

S'agissant de biens incorporels de commercialisation, par exemple, une marque, la valeur des biens pourra être isolée dans le bilan et ensuite la comparaison de ces biens de mêmes qualités et caractéristiques pourra être réalisé. Toutefois, il faut s'assurer que les marchés sont comparables.

La détermination de la juste valeur des actifs incorporels pose le délicat problème d'évaluation.

Christian Pierrat⁴⁹⁴ définit les actifs incorporels comme « *tous les éléments d'une entreprise qui existent après que les actifs corporels et monétaires aient été identifiés; ce sont les éléments qui, après le capital circulant et les actifs fixes, permettent d'exercer l'activité et contribuent à la capacité bénéficiaire de l'entreprise* », c'est « *un élément du capital immatériel qui se trouve à la disposition de l'entreprise (...) sont des éléments de son capital technique* ».

Sur le plan opérationnel, une première difficulté est de recenser l'ensemble des éléments incorporels susceptibles d'être inscrits séparément au bilan consolidé. Ces actifs ce sont ceux dont l'évaluation peut être faite selon des critères objectifs et pertinents, essentiellement fondés sur des avantages économiques futurs qu'ils permettront de dégager ou sur leur valeur de marché s'il en existe une.

⁴⁹⁴ PIERRAT, Christian. « In » : HAURET, Christian PRAT dit. *Le contrôle de la survaleur : un défi pour les auditeurs légaux*. p. 3. Disponible sur internet: [http:// http://conte.u-bordeaux4.fr/Perroux/Com/Prat.pdf](http://http://conte.u-bordeaux4.fr/Perroux/Com/Prat.pdf).

En France⁴⁹⁵, les éléments incorporels susceptibles d'être comptabilisés de manière séparée de la survaleur peuvent être liés au *marketing* (marques bénéficiant de droits légaux, titres de journaux, noms de domaines internet déposés, ententes commerciales), aux *clients* (liste de clients, carnets de commandes, relations contractuelles avec des clients, éventuellement relations clients non contractuelles), aux *arts* (pièces de théâtre, opéra, ballets, livres, magazines, journaux ou autres œuvres littéraires, œuvres musicales, images, photographies, œuvres audiovisuelles), à des *contrats* (contrats de licence, de royalties, de franchise ; droits de diffusion audiovisuelle ; contrats de publicité, de construction, de gestion, de fournitures de services ou d'approvisionnements ; permis de construire ; concessions d'autoroute, de distribution d'eau, d'exploration pétrolière, forestière, minière ou de couloirs aériens), à la *technologie* (projets de recherche ayant abouti lors du regroupement, technologies brevetées, secrets commerciaux, base de données).

La survaleur est une spécificité comptable des comptes des groupes de sociétés. Il s'agit de l'écart de valorisation qui apparaît, l'année de la prise du contrôle d'une société, entre le prix d'acquisition des titres et la juste valeur des actifs et des passifs de la société acquise.

Selon la définition de Bernard Martory et Françoise Verdier⁴⁹⁶, la survaleur est la « *différence entre la valeur globale réelle d'une entreprise et la juste valeur des éléments identifiables de son patrimoine, toutes les deux étant exprimées en valeur de marché, l'une et l'autre étant exprimées en valeur de marché* ».

L'ensemble des éléments incorporels qui peuvent faire l'objet de réévaluation lors de l'entrée d'une société dans le périmètre de consolidation met en évidence l'extrême sensibilité du calcul de la survaleur en fonction de la politique de valorisation des éléments incorporels. Ces différents actifs incorporels réévalués doivent être identifiables et évaluables selon des méthodes d'évaluation qui reposent sur des critères objectifs et pertinents fondés sur des avantages économiques futurs que l'actif permettra de dégager ou sur sa valeur de marché s'il en existe une.

Les méthodes fondées sur les coûts sont donc inadaptées aux biens incorporels, les méthodes fondées sur les bénéfices sont les plus adaptées.

La présomption de que toute transaction a une référence possible à une situation normale dans le marché et qu'elle a un juste prix ou une marge juste quantifiée objectivement ne considère ni la complexité croissante des biens qui font l'objet de ces transactions, ni l'intensité des cessions des éléments incorporels ou immatériels.

⁴⁹⁵ *Regroupements d'entreprises, goodwill et incorporels*, Mémento Francis Lefebvre éd. 2000, annexe 4, pp 1151-1210.

⁴⁹⁶ Apud. HAURET, Christian PRAT dit. *Le contrôle de la survaleur : un défi pour les auditeurs légaux*. Disponible sur internet en <http://conte.u-bordeaux4.fr/Perroux/Com/Prat.pdf>, p.1.

En effet, il existe des situations où la transaction est rare ou même unique et, dans ces cas, les méthodes s'éloigneront sensiblement du prix de pleine concurrence.

Cette méthode est donc plus conseillée pour déterminer le prix d'achat d'un bien corporel par un distributeur et requiert l'existence de trois parties: le vendeur à l'étranger; l'acheteur dans le pays (tous les deux dans le même groupe); un tiers indépendant qui l'acquiert dans le pays. Le paramètre se trouve donc à la dernière transaction réalisée entre l'acheteur dans le pays et le tiers indépendant, et qui est le point de départ et qui apporte la référence du marché.

C. LA MÉTHODE DU PRIX DE REVIENT MAJORÉ ('*Cost Plus Methode*' –CPM)

La méthode du prix de revient majoré est une méthode de reconstitution du prix qui part du prix de revient auquel on applique une marge de bénéfice. Un pourcentage (marge de bénéfice) est donc rajouté aux coûts de la production supportés par le fournisseur dans le contexte d'une transaction liée.

La méthode du prix de revient majoré consiste à déterminer, pour les biens, droits ou services transférés à un acheteur contrôlée les coûts supportés par le fournisseur. La marge que la société cédante va appliquer au regard de la pratique de ses concurrents est l'élément de liaison à la notion de pleine concurrence. Si la transaction porte sur des droits de la propriété incorporelle la méthode du prix de revente majoré s'avère inadaptée

Nous étudierons la mise en œuvre de la méthode du prix de revient majoré (1), pour comprendre que la méthode est inadaptée aux transactions sur les droits de la propriété incorporelle (2).

1. LA MISE EN OEUVRE DE LA MÉTHODE DU PRIX DE REVIENT MAJORÉ

L'OCDE définit cette méthode comme la somme du coût de l'acquisition ou de la production et sa marge de bénéfices (*mark up*), en comparant la transaction contrôlée avec une transaction indépendante afin d'arriver à une marge de bénéfices comparable. Le prix de pleine concurrence est donc obtenu par l'addition aux coûts de production⁴⁹⁷ d'un pourcentage référent à la marge brute de bénéfices (*cost plus*), afin de produire un bénéfice adéquat en tenant compte des fonctions exercées par les parties à la transaction et des conditions du marché.

Une différence avec le prix de la cession vérifiée met en évidence un probable transfert de bénéfices. Les administrations seront alors fondées à redresser la société.

⁴⁹⁷ En pratique, toute décision de l'entreprise demande un coût. En effet, l'entreprise qui prétend réaliser sa production devra supporter une série de coûts, ceux-ci sont considérés comme dépenses supportées pour la production et la vente d'un produit. Certaines des principales dépenses correspondent à l'emploi de matières premières, dépenses financières et avec le personnel.

Cette méthode repose sur la comparaison entre la marge réalisée par un fournisseur dans un cadre d'une transaction contrôlée et les marges réalisées par une ou plusieurs entreprises indépendantes dans le cadre des transactions comparables.

Par conséquent, il est nécessaire d'analyser les différences entre la transaction contrôlée et les transactions sur le marché libre qui ont un effet sur l'amplitude de la marge afin de déterminer, le cas échéant, des correctifs. En outre, la marge doit être appliquée à une base de coût comparable. A cet effet, il est important d'étudier les différences de niveau et de catégorie de coûts liés aux fonctions et risques assumés par les entreprises étudiées.

Les coûts de production sont en partie en relation directe avec les marchés d'approvisionnement extérieurs qui répondent à la loi de l'offre et de la demande.

Une marge sur le prix de revient adéquat est donc rajoutée aux coûts de production supportés par le fournisseur dans une transaction liée ou contrôlée relatifs aux biens, droits et services fournis à un acheteur. L'ensemble des éléments constitutifs du coût de production est fourni par des entreprises indépendantes. L'on obtiendra donc un prix qui peut être considéré comme un prix de pleine concurrence pour la transaction entre entreprises associées.

Ce pourcentage est égal à celui que le vendeur constate lorsqu'il réalise des transactions comparables avec des parties indépendantes.

La marge applicable est déterminée par les conditions des transactions de la société cédante avec entreprises indépendantes et la libre négociation des parties découle directement de circonstances non entravées par des considérations étrangères à l'intérêt individuel.

Toutefois, la nature des prestations fournies peut s'avérer différente en fonction des fonctions exercées par les entreprises. Dans ce contexte, une analyse fonctionnelle peut permettre de déterminer des correctifs utiles à toute comparaison.

L'étude des différentes dépenses d'exploitation et d'autres dépenses y compris les frais de financement associées aux fonctions assumées (frais financiers, coûts de la main d'œuvre, frais de recherche exposés etc.) et aux risques encourus par les parties contractantes permet de déterminer la comparabilité de la marge retenue avec celle de la société contrôlée. Des correctifs pourront alors être mis en place de la marge sur le prix de revient⁴⁹⁸.

Afin d'harmoniser le calcul des marges, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE distingue les dépenses qui résultent directement de la production, comme les matières premières ou la main d'œuvre, des coûts de production indirects (équipement) et des frais d'exploitation (administratif et frais généraux). Les frais d'exploitation sont à retrancher pour dégager une marge brute comparable.

⁴⁹⁸ Rapport OCDE 1995, § 2. 38.

La comparaison doit également intégrer les divergences de règles comptables qui peuvent porter sur l'évaluation des stocks, des immobilisations, des amortissements ou tout autre élément.

En ce qui concerne les coûts de production, l'identification des frais généraux ainsi que certains éléments, comme la main-d'œuvre, pose un problème de répartition lorsque que l'on est en présence d'un site couvrant plusieurs productions.

Le même problème se pose lorsque la société cessionnaire est une société supportant une partie des frais généraux. Il s'agit en général de sociétés mères assurant une partie des charges administratives. Dans ce cas, il est conseillé de faire appel aux seuls coûts variables pour procéder à la reconstitution du prix de pleine concurrence.

Lors d'un accord à long terme portant sur la livraison ou l'achat de biens, droits ou services au sein d'un groupe, les parties peuvent convenir de dispositions spécifiques d'évaluation du coût de production.

La seule différence existante entre cette méthode et la méthode de prix de revente minoré, c'est que cette méthode est fondée sur le coût de production, en partant, ainsi, du fabricant vers le client, alors que la méthode du prix de revente minoré part du client vers le fabricant. Au lieu de penser en termes de marge de distribution on pense en termes de marge de production⁴⁹⁹.

L'application de cette méthode nécessite de déterminer la rémunération brute qu'une entreprise indépendante aurait exigé pour accomplir les fonctions exercées par l'entreprise contrôlée compte tenu des risques assumés et des actifs utilisés dans l'opération. Ensuite, le prix de pleine concurrence de la transaction contrôlée sera obtenu en ajoutant aux coûts engagés pour l'exercice de ces fonctions (par exemple, prix de revient du produit) la rémunération ainsi calculée.

Ainsi, le passage du coût au prix se réalise par l'addition du bénéfice unitaire souhaité.

2. LA MÉTHODE DU PRIX DE REVIENT MAJORÉ ET L'ÉVALUATION DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

L'absence de transaction avec une entreprise indépendante ne permet pas l'utilisation de cette méthode.

Une transaction sur le marché libre est considérée comme comparable à une transaction contrôlée par l'application de la méthode *cost plus* lorsqu'il n'existe pas de différences entre les transactions qui font l'objet de comparaison, lorsqu'il n'existe pas de différences entre des entreprises qui réalisent ces transactions, ou lorsque ces différences n'ont pas d' incidence

⁴⁹⁹ RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco, Op. cit., p.41-42.

sensible sur la large pratiquée sur le marché libre et sont susceptibles d'ajustements nécessaires pour éliminer ces différences⁵⁰⁰.

Par cette méthode les transactions comparables sont autant difficiles à identifier que par la méthode du prix comparable sur le marché libre. Ce sont les bases de données adéquates qui iront rendre possible l'identification des entreprises présentant de fortes similarités fonctionnelles avec l'entreprise étudiée. C'est donc sur la base de leurs données financières que la marge brute de pleine concurrence sera déterminée.

Les données financières des entreprises démontrent que pour chaque année un ensemble de résultat est obtenu parmi lequel le prix de pleine concurrence est présumé se trouver. Il s'agit d'un intervalle dans le temps qui évolue.

Il faut comparer les données d'une année du contribuable avec les données de l'entreprise comparable pour les mêmes années. Néanmoins, il est parfois nécessaire de disposer des données sur plusieurs années, selon le rapport de l'OCDE:

« Afin d'appréhender parfaitement les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées, il pourrait en général être utile d'examiner des données portant à la fois sur l'exercice vérifié et des exercices antérieurs. L'analyse de cette information pourrait faire apparaître les faits qui ont pu influencer (ou auraient dû influencer) la fixation du prix de transfert. Les données d'exercices antérieurs permettront de savoir, par exemple, si la perte déclarée par le contribuable pour une transaction fait suite à une série de pertes antérieures pour des transactions similaires, si elle est le résultat de conditions économiques particulières au cours d'un exercice antérieur qui ont eu pour effet d'accroître les coûts au cours d'exercices ultérieurs ou si elle tient au fait que le produit se trouve à la fin de son cycle de vie »⁵⁰¹.

En pratique, les années sélectionnées dépendront des faits et des circonstances propres à chaque cas, mais le plus souvent, lorsque plusieurs années sont utilisées, les années choisies le plus souvent sont l'année d'imposition et les deux années précédentes.

En fait, l'impacte de ces éléments sur le résultat de pleine concurrence dépendra de la méthode utilisée. La méthode des prix comparables sur le marché sera moins assujettie aux conditions de comparaison sur plusieurs années qu'une méthode sur les profits.

L'utilisation de ces données pour la détermination des transactions comparables présente deux inconvénients. Le premier inconvénient concerne les données financières. Les données qui seront disponibles seront celles contenues dans les comptes annuelles des sociétés.

De ce fait, la marge brute de pleine concurrence sera déterminée en année de pleine, sans tenir compte de l'état du marché au moment de la transaction étudiée. Mais si on tient compte que les marges des sociétés

⁵⁰⁰ Rapport OCDE 1995, §2.34, p. II-13.

⁵⁰¹ Rapport OCDE 1995, § 1.49.

contrôlées sont fréquemment calculées en année de pleine, cet inconvénient doit être relativisé.

Le second inconvénient, c'est une incohérence temporelle : cette technique utilise des données publiques toujours anciennes et donc celles qui seront disponibles seront au mieux celles de l'année précédente.

Règle générale, les comparables utilisés présenteront des différences matérielles qui affecteront la marge brute. Dans ce cas, des correctifs pourront être utilisés afin de les éliminer.

Une fois ces ajustements réalisés, il sera possible d'établir la marge brute de pleine concurrence à partir des données financières des comparables trouvés dont le calcul sera fait en deux temps :

1°) on détermine le résultat brut de l'entreprise :

$$\text{Résultat brut} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Prix de revient}$$

2°) on calcule la marge brute :

$$\text{Marge brute} = \text{Résultat brut} / \text{Prix de revient des produits}$$

Or, les opérations économiques faisant intervenir uniquement des fonctions simples ou élémentaires de production ou de distribution se raréfient.

En tout état de cause, les méthodes *cost plus* et prix de revente minoré sont inadaptées pour évaluer le prix de pleine concurrence d'opérations plus complexes qui font intervenir des biens incorporels et qui ne peuvent pas être valorisées à travers ces méthodes.

Les bénéfices d'une transaction avec les droits de la propriété incorporelle sont liés aux activités de production et de distribution, par exemple les procédés de fabrication ou des marques, et non de l'activité elle-même.

Les méthodes traditionnelles de pleine concurrence sont privilégiées par l'OCDE et elles étaient les seules méthodes reconnues par l'OCDE jusqu'à 1996. Toutefois, ces méthodes ont comme le seul but de vérifier que le prix d'une transaction est conforme au principe de pleine concurrence.

Cette méthode convient le mieux «*lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en des prestations de services* »⁵⁰².

En pratique, depuis 1995, ces techniques traditionnelles sont utilisées de moins en moins tant par les entreprises que pour les administrations fiscales, car elles sont délicates à mettre en œuvre et ne

⁵⁰² Op.cit., § 2.32.

permettent pas aux Etats de contrôler efficacement la masse imposable des entreprises implantées dans leur juridiction fiscale.

En effet, la méthode du prix de revient majoré (*COST PLUS*), la méthode du prix de revente minoré (*RESALE MINUS*) ou la méthode du prix comparable sur le marché libre (*CUP*) requièrent une comparabilité si stricte qu'il est difficile d'identifier des transactions ou des entreprises comparables à celles étudiées.

La méthode du prix comparable exige que les transactions utilisées soient quasiment identiques à la transaction contrôlée pour obtenir une mesure fiable du prix de pleine concurrence.

Les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente minoré, tous les deux basées sur la marge brute, nécessitent également d'une grande identité fonctionnelle dans les éléments de comparaison pour leur correcte application. En ce sens, pour que les entreprises utilisent ces deux dernières méthodes afin de comparer leurs transactions elles doivent exercer les mêmes fonctions et assumer les mêmes risques que les entreprises associées.

Or, l'on sait que la marge brute d'une société est très sensible aux différences de fonctions et de risques, car elle mesure la rémunération qu'une entreprise indépendante percevrait pour assumer des fonctions ou des risques.

Ainsi, toute différence entre les entreprises associées et les entreprises comparables interfère nécessairement sur le niveau de marge brute requis.

Toutefois, il est difficile de trouver des transactions ou des entreprises qui soient fonctionnement suffisamment proches pour permettre une utilisation efficace de leur marge brute.

En outre, même si pour la recherche d'une marge brute l'OCDE admet l'utilisation des données de transactions comparables⁵⁰³ et des données financières d'entreprises comparables il est quasiment impossible de trouver des entreprises qui seront suffisamment comparables.

De ce fait, ce n'est plus possible de se contenter d'une comparabilité restreinte pour admettre ces méthodes sur la marge brute, car le résultat sera peut crédible et l'administration fiscale rejettera le prix déterminé au bénéfice de l'utilisation d'une autre méthode.

D'autre part, les méthodes traditionnelles ne peuvent pas s'appliquer aux transactions avec les droits de la propriété incorporelle étant donné leur nature complexe.

Les méthodes traditionnelles sont fondées sur les marges brutes et elles ont donc vocation à être appliquées pour mesurer le prix de pleine concurrence de transactions simples et en principe courantes. La méthode du

⁵⁰³ Rapport OCDE §§ 215 e 2.33.

prix de revient majoré est utilisée pour déterminer la rémunération d'une activité de production et de services et la méthode du prix de revente minoré sert à déterminer le prix d'achat des produits dans une activité de distribution.

Ainsi, ces méthodes sont inadaptées pour évaluer le prix de concurrence des transactions avec des droits de la propriété incorporelle, notamment parce que les administrations fiscales ne sont pas intéressées par le prix d'une transaction que ne leur assure aucun résultat imposable positif, mais par les bénéfices dégagés par l'entreprise.

En fait, le prix de concurrence d'une transaction seulement informe à l'administration fiscal que le prix est celui du marché et non qu'il permet à l'entreprise de dégager un bénéfice imposable.

En tout état de cause, ce que l'administration fiscale recherche est un bénéfice imposable et, en pratique, elle est indifférente aux prix de pleine concurrence d'une entreprise. Les administrations fiscales sont intéressées en vérifier directement que le résultat imposable est réel et suffisant.

De ce fait, afin d'éviter un quelconque redressement, les contribuables qui prétendent employer une méthode traditionnelle utilisent dans leur mise en œuvre des *rations* fondées sur leur marge nette⁵⁰⁴ et non sur leur marge brute.

Par exemple, si le prix de la transaction contrôlée est déterminé sur la base des coûts engagés, l'entreprise déterminera l'ensemble des coûts auxquels elle rajoutera une marge correspondant au bénéfice opérationnel net de l'entreprise.

Lorsque les dépenses d'exploitation prennent une certaine importance, elles doivent être intégrées au calcul de la marge qui sera dite "nette".

Toutefois, la marge nette est un critère considéré très lourd à utiliser car il demande un travail de collecte de renseignements et d'analyse beaucoup plus poussée et les entreprises ont difficilement accès aux renseignements sensibles des concurrents permettant de déterminer leur marge nette. Par conséquent, le critère de la marge brute est considéré comme suffisant.

La détermination de la marge nette au sein de la société fournisseur peut demander une comptabilité analytique très complexe à mettre en œuvre.

Lorsque les données externes ne sont pas disponibles ou alors ils sont d'une qualité insuffisante, l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices sont acceptées: a) la méthode du partage des bénéfices ; b) la méthode transactionnelle de la marge nette.

⁵⁰⁴ La marge nette est la différence entre le prix de vente d'une marchandise, d'un bien ou d'un service et l'ensemble des coûts (ensemble des charges qui concourent à l'élaboration du produit considéré).

Ces deux méthodes consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes.

À l'heure actuelle les entreprises se rapprocheront plus des méthodes fondées sur les bénéfices, que ces méthodes soient appelées méthodes transactionnelles sur la marge nette ou méthode sur les bénéfices comparables.

En tout état de cause, si les administrations fiscales rejettent l'utilisation des méthodes traditionnelles au bénéfice des nouvelles techniques, il n'en est pas de même les juridictions qui dans les rares cas où elles ont été amenées à se prononcer, ont montré un fort attachement aux méthodes traditionnelles⁵⁰⁵.

En ce qui concerne la disponibilité des données, l'on souligne que l'accès aux données est critique pour toutes les méthodes d'évaluation de prix de transfert qui ont besoin de l'accès à l'information qualitative à rassembler sur l'entreprise indépendante.

En fait, le niveau du détail exigé dépend de la méthode employée. Ainsi, dans une situation bilatérale, par exemple d'un bénéfice partagé, l'information significative sur l'entreprise indépendante sera exigée.

Dans ce cas, il faut donc que les informations et les coûts soient disponibles afin de justifier la pertinence du choix de la méthode.

L'OCDE impose une hiérarchie des méthodes de pleine concurrence en obligeant les entreprises à opter par priorité pour la méthode du prix comparable sur le marché libre. Le cas échéant, en raison, par exemple, d'absence de transactions comparables fiables, le contribuable ou l'administration fiscale pourra alors appliquer une quelconque méthode fondée sur la marge brute – prix de revient majoré ou prix de revente minoré, selon le cas.

En dernier cas, si ces méthodes traditionnelles ne peuvent être utilisées, il sera possible de mettre en œuvre la méthode sur la marge nette ou la méthode du partage du bénéfice, méthodes transactionnelles de bénéfices.

⁵⁰⁵ CE, 26 juin 1996, req. N. 80 178, SARL *Rougier Hornitez* : RJF 8-9/96, n. 973. Le Conseil d'Etat a fait prévaloir une méthode traditionnelle contre une approche fondée exclusivement sur le fait que les opérations n'étaient pas bénéfiques pour la filiale. L'administration soutenait que le prix de vente était désavantageux pour la société filiale qui vendait des prestations de services à sa maison mère pour un prix inférieur à leur prix de revient qui était donc anormal et aurait dû au moins couvrir les coûts de cette dernière.

Section 2

LES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES

Malgré la hiérarchie préconisée par l'OCDE, la pratique des prix de transfert a peu à peu conduit les entreprises et les administrations fiscales à recourir de façon croissante aux méthodes de bénéfices, la bonne méthode d'évaluation du prix de transfert ou prix de pleine concurrence devrait être la méthode la plus appropriée dans les circonstances, et donc il ne s'agit pas d'une conséquence d'appliquer rigidelement une hiérarchie des méthodologies stipulées.

Les méthodes de bénéfices sont imposées notamment en raison des difficultés d'application des méthodes traditionnelles, souvent en raison de l'indisponibilité de données fiables sur les prix et les marges brutes pratiqués entre entreprises indépendantes (méthode CUP et autres méthodes traditionnelles respectivement).

Ainsi, trois méthodes transactionnelles de bénéfices sont proposées afin de mesurer le bénéfice d'exploitation normal : la méthode des bénéfices comparables (**A**), cette méthode n'est acceptée par l'OCDE, ainsi que les méthodes traditionnelles du prix de revente minoré ou prix de revient majoré, que dans la mesure où elles sont conformes aux principes directeurs de l'OCDE; la méthode du partage de bénéfices (**B**) et la méthode transactionnelle sur la marge nette (**C**).

A LA METHODE AMÉRICAINE DES BÉNÉFICES COMPARABLES ET LES DIFFÉRENTS 'RATIOS' DE PROFITABILITÉ

Les méthodes de bénéfices nécessitent un moindre degré de comparabilité, ce degré de comparabilité ne sera pas le même pour tous les biens, droits, les services et les fonctions.

L'importance croissante des risques et des biens incorporels dans les transactions internationales ont favorisé l'utilisation de la méthode des bénéfices.

Les risques et les biens incorporels déterminent quelle partie à une transaction est la plus fondamentale en termes de création de valeur, c'est-à-dire quelle partie opère en tant qu'entrepreneur.

Dans la mesure où un entrepreneur supporte l'essentiel des risques liés à une transaction et possède les biens incorporels à plus forte valeur, il doit à la fois récupérer toute réalisation extraordinaire des risques et supporter toute perte.

Les méthodes transactionnelles sont des méthodes indirectes d'évaluation du prix de pleine concurrence et consistent à prendre en considération les bénéfices réalisés à la suite de transactions particulières entre entreprises associées.

La méthode sur les bénéfiques proposée par l'OCDE est fruit d'un compromis entre les Etats-Unis et les membres de l'OCDE.

Les premières méthodes d'évaluation indirecte du prix de pleine concurrence ont fait l'objet du *White paper* publié en 1988 par l'administration américaine du Trésor. Ce rapport à destination du Congrès américain proposait la méthode *Basic Arm's length Return* d'évaluation de prix de pleine concurrence des transferts des droits incorporels. Cette méthode fut le précurseur en 1993 de la *Comparable Bénéfice Method*- Méthode des bénéfiques comparable, proposée par les USA.

En effet, les Etats-Unis avaient introduit dans les «*proposed regulation*» de 1992 une méthode sur les bénéfiques appelée «*Comparable profit interval* ».

En 1995, l'OCDE a proposé la Méthode Transactionnelle sur la Marge Nette.

Lors des négociations sur le contenu du rapport de 1995 de l'OCDE, les Etats-Unis ont souhaité que l'OCDE reconnaisse cette catégorie de méthode, un compromis entre les membres de l'organisation international conduirait les Etats Unis à abandonner l'obligation de vérifier le résultat de chaque méthode traditionnelle par l'utilisation d'une méthode sur les bénéfiques. L'OCDE, de son côté, adoptait une méthode qui reprenait la notion de transaction.

Ainsi, suite à ces négociations, la méthode américaine des profits comparables et la méthode transactionnelle sur la marge nette de l'OCDE ont été présentés comme en étant différentes, mais en réalité ces deux techniques de détermination des prix de transfert ont pour l'objet de vérifier si le prix d'une transaction est de pleine concurrence en mesurant le bénéfice résiduel laissé à l'entreprise liée vérifiée.

La différence entre la méthode des bénéfiques comparables (*Comparable profit Method* –CPM) et la méthode transactionnelle sur la marge nette se trouve plutôt dans leur mise en œuvre.

L'OCDE considère que les seules méthodes transactionnelles de bénéfiques conformes le principe de pleine concurrence sont la méthode de partage de bénéfiques et la méthode transactionnelle de marge nette. L'OCDE considère que les méthodes des bénéfiques comparables ou la méthode du prix de revient majoré ou encore la méthode du prix de revente diminué ne sont acceptables que dans la mesure où elles sont conformes à ce principe.

Ces nouvelles méthodes vérifient si la rentabilité de la société est suffisante en raison des fonctions et des risques qu'elle assume. Ces méthodes ne recherchent plus ce que deux entreprises indépendantes auraient convenu dans une situation économique comparable, mais le bénéfice que l'une des entreprises aurait cherché à obtenir.

Ces techniques sont basées sur le postulat selon lequel le prix convenu entre les parties doit nécessairement permettre à chacune de couvrir l'ensemble de ses coûts et de réaliser un bénéfice. Le bénéfice recherché devra alors correspondre à celui qu'une entreprise indépendante aurait réalisé dans une situation économiquement équivalente.

En vérifiant si une entreprise associée réalise ce bénéfice normal, il sera possible d'en déduire que le prix des transactions intragroupes auxquelles elle participe est de pleine concurrence. Au contraire, si la société dégage un bénéfice inférieur par la transaction contrôlée, l'insuffisance sera imputée à un mauvais prix de transfert et réintégré dans l'assiette.

Ainsi, lorsque l'administration fiscale veut établir le caractère normal ou anormal du prix de cession ou de licence d'invention, elle utilise, généralement, une méthode qui consiste à analyser l'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise cessionnaire au cours des exercices ayant suivi la conclusion du contrat de transfert de l'invention. Elle examinera le rôle de l'invention dans ce chiffre d'affaires, à travers la progression des ventes des produits incorporant la recherche transférée.

La différence entre le rapport de l'OCDE et la réglementation américaine c'est que cette dernière prévoit des seuils explicites au-delà desquels un ajustement est nécessaire, les recommandations de l'OCDE se réfèrent seulement aux comportements d'entreprises indépendantes. Ces recommandations sur cette question sont floues et donnent une grande liberté à l'administration fiscale française.

La législation française ne contient pas de disposition analogue concernant les ajustements périodiques (principe du *commensurate with income*) et donc les ajustements périodiques n'ont pas été reconnus directement ni par la législation française ni par la doctrine administrative. Seule la jurisprudence française a été saisie pour connaître des problèmes d'évaluation de droits incorporels⁵⁰⁶.

Nous préciserons par la suite la méthode des bénéfices comparables **(1)** et les indicateurs de profitabilité **(2)** qui sont utilisés pour permettre une évaluation plus fiable de la marge nette de pleine concurrence.

1. LA MÉTHODE DES BÉNÉFICES COMPARABLES

L'ensemble des méthodes sur les bénéfices est basé sur le postulat selon lequel dans une économie de marché, une entreprise doit normalement réaliser un bénéfice. En l'absence de cette perspective de gain, un investisseur ne prenait pas le risque de s'engager dans une activité.

Ainsi, lorsqu'une entreprise facture un bien, un droit ou un service, le prix perçu doit permettre de payer l'ensemble des coûts générés par la transaction et de dégager une marge nette convenable. Le prix d'une

⁵⁰⁶ CE, 7^{ème} et 9^{ème} s.-s., 1^{er} févr. 1978, req. n. 3.402 : DF 78, comm. 476.

transaction se décompose en coûts directs, coûts indirects et bénéfice opérationnel.

« ... coûts directs de production d'un bien ou service, tels que le coût des matières premières. En second lieu, il existe des coûts de production indirects d'un bien étroitement lié au processus de production, et qui peuvent être communs à plusieurs biens ou service (par exemple, les coûts d'une unité de réparation, d'équipements utilisés pour produire différents biens). Enfin, il existe des dépenses d'exploitation de l'entreprise dans son ensemble, telles que les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives (...)⁵⁰⁷.

Les coûts directs servent à calculer la marge brute dégagée par la transaction. Les coûts indirects correspondent aux charges opérationnelles de l'entreprise.

En pratique de formation de prix, la quantification des coûts est une question de base. Il est nécessaire que les sociétés sachent combien somment ses coûts variables, ses coûts fixes et les dépenses de commercialisation. Dès alors, l'une des formes d'arriver au prix final d'un produits est répartir le coût total par la quantité produite et rajouter les marges et les bénéfices

Dans une société commerciale, le prix de vente est calculé par l'utilisation d'un coefficient multiplicateur appliqué au prix d'achat hors taxe. Le prix de vente d'un produit peut se décomposer de la façon suivante:

- 1) Le coût de revient du produit ;
- 2) La TVA facturée au client ;
- 3) La marge prise par l'entreprise sur le produit.

La méthode des bénéfices comparables est fondée sur le postulat selon lequel une entreprise indépendante exigerait de réaliser un bénéfice minimum sur chacune de ses transactions. À défaut, elle refuserait de contracter. En fait, si une entreprise contrôlée ne réalise pas ce bénéfice, la seule explication est qu'elle a transféré ce dernier à son contractant, membre du même groupe.

Au lieu de comparer le prix du produit, c'est la rentabilité qui est comparée. Le contribuable doit pratiquer les prix de transfert qui lui permet d'examiner un niveau de rentabilité d'exploitation comparable à celui qui aurait été évalué par une société indépendante⁵⁰⁸.

La différence majeure entre les méthodes traditionnelles et cette méthode repose sur le fait que cette méthode ne consiste plus à calculer une marge applicable à chaque transaction, mais un niveau de bénéfice pour l'entreprise.

⁵⁰⁷ Rapport OCDE, 1995, § 2.40 et 2.41.

⁵⁰⁸ RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco. Op. cit., p.44.

Le contribuable doit pratiquer les prix de transfert que lui permet d'avoir une rentabilité d'exploitation comparable à celle qui aurait pu être vérifiée par une entreprise indépendante⁵⁰⁹.

La rentabilité est mesurée grâce au résultat de l'exploitation d'actifs, de la quantité d'affaires réalisées, de la marge brute etc. La rentabilité du contribuable devra, alors, être proche de celle d'une entreprise comparable.

L'OCDE reconnaît que lorsque la transaction est avec des biens incorporels de grande valeur ou des actifs uniques utilisés dans la transaction et qui distinguent cette transaction de celles des concurrents potentiels, il est économiquement difficile d'identifier de transactions comparables entre entreprises indépendantes et donc d'appliquer les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions et la méthode de la marge nette dans l'optique des transactions. Dans ce cas, l'OCDE recommande la méthode du partage des bénéfices⁵¹⁰.

D'autre part, si l'évaluation du bien incorporel est incertaine au moment de la transaction, pour la détermination du prix de pleine concurrence, tant le contribuable que l'administration fiscale doit se référer à la manière dont des entreprises indépendantes auraient procédé dans des circonstances comparables pour tenir compte, dans la fixation du prix de la transaction, de l'incertitude entourant l'évaluation.

Pour faire face à ce problème plusieurs possibilités peuvent être envisagées par des entreprises indépendantes:

- 1) Fixation du prix dès le départ sur la base des avantages escomptés, compte tenu des divers facteurs économiques y intervenant et de la mesure prise en considération par des entreprises indépendantes pour l'évolution future envisageable et prévisible⁵¹¹ ;
- 2) Souscription de contrats de plus fiable durée ou faire figurer dans leurs contrats des clauses de révision des prix, de façon à se prémunir contre des événements imprévisibles, par exemple, le taux de redevance pourra être relevé à mesure que les ventes du licencié augmentent⁵¹² ;
- 3) Assumer le risque d'événements imprévisibles pendant un certain temps, en convenant de renégocier et de réviser le prix d'un commun accord dans l'éventualité d'un événement majeur et imprévu modifiant les hypothèses fondamentales retenues pour la fixation du prix⁵¹³.

Si plusieurs années se sont écoulées avant qu'une administration fiscale procède à la vérification d'une déclaration d'impôt, au moment où a eu lieu la vérification elle pourra alors ajuster le prix pour tous les exercices

⁵⁰⁹ Ibid. p.44.

⁵¹⁰ Rapport OCDE 1995, § 2.26.

⁵¹¹ Rapport OCDE 1995, § 6.29.

⁵¹² Rapport OCDE 1995, § 6.30.

⁵¹³ Rapport OCDE 1995 § 6.31.

précédant sur la base des informations que des entreprises indépendantes auraient utilisées dans des circonstances comparables⁵¹⁴.

L'OCDE considère que les entreprises réalisent très rarement des transactions dans le cadre desquelles le bénéfice est une condition «fixée ou imposée» pour ces transactions et donc que très rarement les entreprises recourent aux méthodes de partage de bénéfices ou de la marge nette⁵¹⁵.

Néanmoins, dans les cas où la complexité du fonctionnement pratiqué par les entreprises rend difficile l'application des méthodes traditionnelles, l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices, soit le partage des bénéfices, soit la méthode transactionnelle de la marge nette, peut permettre la fixation des prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence, à condition que des données soient disponibles.

L'application de cette méthode permet d'utiliser un intervalle de pleine concurrence coupé, alors que l'utilisation de la méthode de l'OCDE de partage de bénéfice permet l'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence entier.

Les méthodes proposées par l'OCDE et les USA cherchent chacune à mesurer le bénéfice résiduel et non global de pleine concurrence.

L'utilisation des '*ratios*' sont alors suggérés pour les méthodes de comparaison des bénéfices. Toutefois, afin d'appliquer les *ratios*, le résultat opérationnel de l'entreprises sera le plus couramment employé.

Le résultat est le solde des produits et des charges faisant varier la valeur d'un patrimoine pendant une période donnée : il sera positif, s'il y a enrichissement, négatif en cas d'appauvrissement. Le résultat d'exploitation (ou résultat opérationnel) est le résultat du processus d'exploitation et d'investissement de l'exercice. Il traduit l'accroissement de richesse dégagée par l'activité industrielle et commerciale de l'entreprise et prend également en compte le processus d'investissement par le biais des charges calculées (dotations aux amortissements et provisions). Ce résultat est ensuite réparti entre les charges financières, l'impôt sur les sociétés, les dividendes et le résultat mis en réserves⁵¹⁶.

Le résultat opérationnel de l'entreprise est son résultat net. Si le résultat net global était celui retenu, la détermination du bénéfice de pleine concurrence serait influencée par des opérations exceptionnelles et financières, lesquelles sont, en fait, des éléments étrangers au prix d'achat ou de vente d'un bien.

⁵¹⁴ Rapport OCDE 1995, § 6.35.

⁵¹⁵ Rapport OCDE 1995, § 3.2.

⁵¹⁶ Vernimmen.net. Disponible sur internet en:
http://www.vernimmen.net/html/glossaire/definition_resultat_d_exploitation.html

De ce fait, leur prise en compte peu faire perdre toute la pertinence de la comparaison des bénéfiques en diluant l'impact des prix de transfert sur le résultat de l'entreprise.

La notion de résultat opérationnel (ou résultat d'exploitation) est à rechercher dans le compte de résultat. Etant donné que le bénéfice ne doit pas tenir compte ni du résultat financier, ni du résultat exceptionnel il faut donc retenir le résultat d'exploitation.

Pour un groupe intégré, le résultat d'ensemble du groupe est déterminé par la société mère. Ce résultat est constitué par la somme algébrique des résultats des sociétés du groupe, ainsi que des plus-values⁵¹⁷ et moins-values nettes à long terme de ces sociétés, et encore des rectifications, positives ou négatives, qui doivent leur être apportées⁵¹⁸.

Chaque société du groupe, y compris la société mère, détermine son propre résultat fiscal tel qu'il doit être retenu dans le résultat d'ensemble, qu'il s'agisse du résultat « ordinaire » ou des plus-values ou moins-values d'actif.

Ce résultat est calculé dans les conditions de droit commun, sous réserve de règles particulières en France⁵¹⁹ et après totalisation (somme algébrique) des résultats et des plus-values ou moins-values nettes à long terme des sociétés du groupe, la société mère doit procéder à des ajustements, dont le but est de neutraliser les effets des opérations entre les sociétés du groupe⁵²⁰.

« Art. 223 B. Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article

(...)

Pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995, les produits des participations reçus par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime mentionné au 1 de l'article 145.

Il est majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés. En cas de cession d'un élément d'actif entre sociétés du groupe, les dotations aux provisions pour dépréciation de cet élément d'actif effectuées postérieurement à la cession sont rapportées au résultat d'ensemble, à hauteur de l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes afférent à ce même élément, qui n'a pas été pris en compte, en application du premier alinéa de l'article 223 F, pour le calcul du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe. Lorsqu'en application du

⁵¹⁷ Accroissement de la valeur réelle ou monétaire d'un bien entre deux dates.

⁵¹⁸ Art. 223 Bs, CGI.

⁵¹⁹ Art. 223 I, 1-a-2 et 1-a-4, du CGI.

⁵²⁰ Art. 223 B, 4^e al et 223 D, 5^e al ; 223 F ; 223 B, 7^e al. ; 223 B, 3^e al., tous du CGI.

troisième alinéa de l'article 223 F, la société mère comprend dans le résultat d'ensemble le résultat ou la plus ou moins-value non pris en compte lors de sa réalisation, la fraction de la provision qui n'a pas été déduite en application de la deuxième phrase du présent alinéa, ni rapportée en application du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39, est retranchée du résultat d'ensemble. Celui-ci est également minoré du montant des provisions rapportées en application du seizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 qui correspondent aux dotations complémentaires non retenues en application du premier alinéa si les sociétés citées aux deux premières phrases de cet alinéa membres du groupe ou, s'agissant des provisions mentionnées à la première phrase, d'un même groupe créé ou élargi dans les conditions prévues aux c, d, e, f ou g du 6 de l'article 223 L au titre de l'exercice au cours duquel ces provisions sont rapportées ;

(...)

Lorsqu'une société a acheté, après le 1er janvier 1988, les titres d'une société qui devient membre du même groupe aux personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe. Le prix d'acquisition à retenir est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire lors d'une augmentation du capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres à condition que ces fonds soient apportés à la société cessionnaire par une personne autre qu'une société membre du groupe ou, s'ils sont apportés par une société du groupe, qu'ils ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe. La réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les huit exercices suivants.

« Art. 223 D –

(...)

L'inscription à cette réserve spéciale cesse pour les plus-values imposées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004.

« Art. 223 F- La fraction de la plus-value ou de la moins-value afférente à la cession entre sociétés du groupe d'un élément d'actif immobilisé, acquise depuis sa date d'inscription au bilan de la société du groupe qui a effectué la première cession, n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice de cette cession. Cette disposition est également applicable à la fraction, calculée dans les conditions prévues à la phrase précédente, du résultat afférent à la cession entre sociétés du groupe de titres du portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 et au transfert de titres visé au cinquième ou au sixième alinéa du a ter du I de l'article 219 et retenu dans le résultat imposable de la société cédante lors de la cession de ces titres à une autre société du groupe. Une somme égale au montant des suppléments d'amortissements pratiqués par la société cessionnaire d'un bien amortissable est réintégrée au résultat d'ensemble au titre de chaque exercice ; il en est de même de l'amortissement différé en contravention aux dispositions de l'article 39 B, lors de la cession du bien. Le régime défini par ces dispositions n'est pas applicable aux apports placés sous le régime de l'article 210 A.

Les méthodes des bénéficiaires comparables consistent à déterminer le résultat d'un *indicateur de profitabilité* ou *ratios* à partir des états financiers des entreprises comparables afin de vérifier si le bénéfice de l'entreprise vérifiée est de pleine concurrence. Ces indicateurs mesurent la relation entre le bénéfice et les coûts, le chiffre d'affaires ou les ressources employées par l'entreprise étudiée.

Ainsi, c'est la rentabilité, le bénéfice des parties dans la transaction qui fera l'objet de comparaison avec les bénéfices (rentabilité) des entreprises comparables et non les prix des transactions.

Il y a plusieurs indicateurs de profitabilité, ce sont des *ratios*. Chaque *ratio* a une spécificité propre et mesure une forme particulière de profitabilité : a) profitabilité des actifs, b) profitabilité par rapport aux coûts engagés etc. Ainsi, chaque *ratio* est une sous-méthode par elle-même.

La méthode de bénéfices comparables ne requiert que des comparaisons basées sur des sociétés comparables. Cette technique américaine prévoit explicitement l'utilisation de trois types d'indicateurs de profitabilité : a) *ratio* le retour sur actifs, b) *ratio* de Berry ; c) *ratio* le retour sur chiffre d'affaires⁵²¹. Toutefois, d'autres indicateurs peuvent être utilisés s'ils permettent la mesure fiable du bénéfice de pleine concurrence⁵²².

Toutefois, l'indicateur choisi ne serait valable que si leur résultat permet une évaluation fiable de la marge nette de pleine concurrence.

2. LES INDICATEURS DE PROFITABILITÉ

2.1. Les '*ratios*' le retour sur actif et le retour sur capital

Le retour sur actif et le retour sur capital sont deux indicateurs forts conseillés par les économistes, car ils sont les plus performants. Néanmoins, en matière fiscale, ils sont utilisés avec prudence, car les administrations fiscales sont plus habituées aux *ratios sur le chiffre d'affaires et sur les coûts d'exploitation totaux*.

Le rapport OCDE souligne que le rendement des actifs peut servir comme un *ratio* pour déterminer la marge nette de pleine concurrence d'une entreprise contrôlée⁵²³.

Le retour sur actif correspondant au rapport *résultat opérationnel/actifs d'exploitation* employé⁵²⁴ est utilisé lorsque les actifs jouent un rôle dans la création du bénéfice chez l'entreprise contribuable et dans les comparables identifiés. La valeur de l'actif servant d'assiette sera soit la valeur vénale de l'actif, soit sa valeur réelle. Dans tout les cas, il faut exclure du calcul de sa valeur les participations dans les filiales, les excédents de trésorerie et les valeurs mobilières de placement.

Néanmoins, étant donné qu'un contribuable, règle générale, n'aura pas d'accès à la composition précise du bilan d'une entreprise comparable qui lui permettrait de trouver les éléments qui sont en rapport avec l'activité de l'entreprise et qui pourraient donc jouer un rôle fondamental dans la formation du bénéfice, par exemple les éléments incorporels créés directement par l'entreprise, l'entreprise vérifiée n'aura aucun moyen de calculer la valeur réelle

⁵²¹ Treas.Reg. 1482-5 (b) (4) (i) et (ii).

⁵²² Treas.Reg. 1482(b) (4) (iii)

⁵²³ Rapport OCDE 1995, § 3.27.

⁵²⁴ Ce Ratio est présenté dans la législation américaine et dans les recommandations de l'OCDE.

de son actif. Ainsi, les calculs se feront le plus souvent en fonction des valeurs comptables.

Un second *ratio* est le retour sur capital employé qui consiste en la vérification si la rentabilité des capitaux permanents (capitaux propres et dette à long terme) est conforme à celle qu'aurait constatée une entreprise indépendante placée dans les mêmes circonstances économiques.

Ces deux ratios de rentabilité consistent à rapprocher la marge nette de l'entreprise de son chiffre d'affaires ou de ses coûts d'exploitation totaux. Le retour sur capital employé est utilisé dans les mêmes conditions et avec les mêmes avantages que le retour sur actif.

Or, si l'on tient compte que les droits incorporels peuvent être regroupés dans les catégories suivantes

1. Les actifs incorporels technologiques : propriété du nom, propriété de la marque, propriété des brevets, concession de licence, facturation de redevances, paiement de redevances, utilisation de la marque et du nom, inventions etc.
2. Les actifs incorporels littéraires : droits d'auteur, compositions artistiques, musicales, littéraires, etc. ;
3. Les actifs incorporels de vente : marques de fabrique, de service, de distribution, etc. ;
4. Les actifs de distribution : franchise, licences, contrats, etc. ;
5. Les informations et les banques de données : méthodes, programmes, systèmes, procédures, études, prévisions, estimations, fichiers clients, données techniques, etc.

L'on peut alors conclure que si une entreprise se développe en gagnant ou en perdant de l'argent, les *ratios* retour sur actif ou retour sur capital employé sont un instrument qui sert à mesurer ce gain et cette perte.

Néanmoins, la principale difficulté de l'utilisation du retour sur actifs c'est qu'il peut être parfois délicat de déterminer la notion d'actif. En effet, l'on ne peut pas être certain que l'ensemble des actifs nécessaires à l'activité est inscrit au bilan.

Egalement, dans le retour sur capital employé une entreprise peut préférer se financer par des moyens à court terme, ce qui fausse les transactions intra groupe.

Généralement, le retour sur actifs sera utilisé pour évaluer le bénéfice de pleine concurrence devant être attribué à un producteur n'ayant qu'une activité de sous-traitance. Sa principale fonction est la mise à disposition de son outil de production au bénéfice du donneur d'ordres.

2.2. Le 'ratio' de Berry

Le ratio de Berry vérifie la mesure du degré de service rendu par un distributeur. Ce *ratio* est employé comme un indicateur des bénéfices d'une société dans une période donnée, mais il est d'utilisation peu courante, car

bien que ce *ratio* soit un compte simple son application est délicate. De ce fait, son appréhension est faite avec méfiance par les autorités fiscales.

Le *ratio* de Berry correspond au rapport *résultat brut/dépenses opérationnelles*, mais parfois on le trouve sur la formule *dépenses opérationnelles/résultat brut*.

Un coefficient de rapport de 1 - ou plus - indique que la société fait des dépenses variables surtout de bénéfice, tandis qu'un coefficient au dessous de 1 indique que la société est en perte.

Ce ratio fonctionne sur un schéma proche de ceux proposés par la méthode du prix de revient majoré (*'cost plus'*) et la méthode du prix de revente minoré (*resale minus*).

La méthode du prix de revient majoré mesure la valeur ajoutée par la fonction production et la méthode du prix de revente minoré mesure la valeur du service rendu par un distributeur, le *ratio* se distingue de cette dernière méthode qui cherche à évaluer la marge normale qui devrait réaliser un distributeur en raison de la nature du produit distribué et non en raison du degré de service rendu par l'entreprise.

Le principe de pleine concurrence exige qu'une entreprise reçoive une rémunération additionnelle pour un service complémentaire qu'elle rend, mais cela ne signifie pas que la même rémunération doit être versée à une entreprise qui exécuterait un service de même nature mais de niveau différent. Ainsi, la marge de distribution ne devrait pas tant varier en raison de la nature du produit, mais en raison de l'étendue du service de distribution.

Le *ratio* de Berry ne mesure pas directement si le prix payé par une entreprise pour acquérir les biens en vue de les revendre est de pleine concurrence, mais si la rémunération de sa fonction de distribution est suffisante, en utilisant les dépenses opérationnelles, car elles révèlent le service rendu par le distributeur. Au numérateur, l'on trouve le résultat brut de l'entreprise qui correspond à la rémunération restant à un distributeur qui prend possession des biens finis, ne les modifie plus et les revend. Cette rémunération permet au distributeur de financer son service de distribution⁵²⁵.

2.3. Les ratios sur le chiffre d'affaires et sur les coûts d'exploitation

Les ratios les plus fréquemment rencontrés qui indiquent les profits sont les *ratios* sur le chiffre d'affaires et sur les coûts d'exploitation.

Ces indicateurs consistent à rapprocher la marge nette de l'entreprise de son chiffre d'affaires ou de ses coûts d'exploitation totaux.

⁵²⁵ . Le chiffre d'affaires du distributeur, utilisé dans la méthode du prix de revente n'est pas très utile car il n'indique que la valeur des marchandises vendues et non les revenus générés par l'activité de distribution.

Le *ratio* sur le chiffre d'affaires est utilisé pour déterminer le bénéfice opérationnel de pleine concurrence devant être attribué à un distributeur. Sa formule est *résultat net/chiffre d'affaires*.

Le *ratio* sur les coûts d'exploitation totaux est utilisé pour déterminer le bénéfice opérationnel de pleine concurrence devant être attribué à un producteur ou à un prestataire de services. Sa formule est *résultat net/coûts d'exploitation totale*.

Les deux ratios rappellent la méthode du prix de revente minoré laquelle est recommandée pour les activités où l'essentiel de la marge est lié au savoir-faire de distribution où le marketing est essentiel, aux produits de luxe (évaluation d'une fonction de distribution), et la méthode du prix de revient majoré.

Le retour sur le chiffre d'affaires est utilisé dans les mêmes conditions que la méthode du prix de revente minoré, pour évaluer une fonction de distribution, et le retour sur les coûts d'exploitation⁵²⁶ dans les mêmes conditions que la méthode du prix de revente majoré.

Le coût d'exploitation total est l'ensemble des dépenses contrôlées à l'exploitation de l'entreprise y compris une part d'amortissements et de provisions liés aux opérations d'exploitation.

Le *ratio* retour sur les coûts d'exploitation a le même domaine d'application que la méthode du prix de revente majoré, recommandé pour les activités de fabrication, ou celles où la production constitue un facteur déterminant de la création de marge dans le groupe, soit parce que le produit est très technique, soit parce qu'il s'agit de services fondés sur le savoir faire très spécifique de spécialistes (évaluation d'un producteur ou d'un prestataire de services).

Les méthodes fondées sur les bénéfices sont imposées principalement en raison des difficultés d'application des méthodes traditionnelles, souvent en raison de l'indisponibilité de données fiables sur les prix et les marges brutes pratiqués entre entreprises indépendantes (méthode CUP et autres méthodes traditionnelles respectivement). En outre, les méthodes de bénéfices nécessitent un moindre degré de comparabilité. Toutefois, celui-ci ne sera pas le même pour les produits, les services et les fonctions.

B. LA METHODE DE PARTAGE DE BÉNÉFICE – ‘BÉNÉFICE SPLIT’ ET SON ADAPTATION AUX TRANSACTIONS AVEC LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

L'OCDE a recommandé explicitement la méthodologie du partage du bénéfice en 1995 pour la détermination des prix de transfert lorsque les transactions intragroupe sont intimement liées les une aux autres de sorte qu'il

⁵²⁶ Le coût d'exploitation total est l'ensemble des dépenses associées à l'exploitation de l'entreprise et qui comprennent une part d'amortissement et de provisions liés aux opérations d'exploitation.

n'est pas possible de les dissocier. Le *bénéfice split* à partager entre les parties contractantes est le bénéfice global résultant de ces transactions⁵²⁷.

Tout comme la méthode transactionnelle sur la marge nette, la méthode du partage des bénéfices a pour objectif de déterminer la profitabilité des entreprises liées. Elle tient compte de la situation de l'ensemble des parties et le bénéfice réellement réalisé par le groupe.

Par conséquent, l'utilisation de cette méthode n'aboutit pas à un résultat improbable ou excessif. Généralement, et théoriquement cette méthode va aboutir à un résultat global cohérent, puisqu'elle analyse simultanément la position de l'ensemble des parties aux transactions contrôlées.

En outre, en se limitant au bénéfice réel et global du groupe (et non à une profitabilité artificielle) et en le partageant le risque de double imposition ou d'imposition d'un bénéfice inexistant reste limité. Le partage *a priori* peut être préféré au partage *a posteriori*, c'est-à-dire sur la base du bénéfice effectivement réalisé.

La méthode de partage de bénéfice permet à un Etat de saisir des valeurs générées par la détention d'actifs incorporels rares ou par une activité particulière qui n'aurait pas pu être évaluée autrement et de vérifier qu'il a imposé toute richesse du contribuable.

En tout état de cause, en se limitant à l'imposition d'un bénéfice fonctionnel, les méthodes sur le bénéfice empêchent parfois un Etat de saisir une survalue particulière à une entreprise, Il y a donc un risque de perte de matière imposable que les Etats ne peuvent pas admettre.

Pour éviter tels inconvénients, des méthodes supplémentaires ont été créées. Il s'agit de la méthode de partage des bénéfices et de l'accord de répartition des coûts (ARC).

La méthode de partage de bénéfice est la méthode la plus adaptée aux transactions avec des biens incorporels, car différemment des bénéfices comparables, les données concernant le marché libre sont moins importantes.

L'objectif de cette méthode est d'éliminer l'influence des conditions particulières accordées ou imposées à une opération réalisée entre des entreprises associées, en fixant le partage des bénéfices que les entreprises indépendantes auraient eu si elles avaient réalisées les opérations étudiées.

Cette méthode consiste donc à identifier le bénéfice à être partagé entre les entreprises associées comme conséquence d'une transaction contrôlée, et ensuite à faire l'allocation de ces bénéfices⁵²⁸. Les sociétés associées doivent obtenir dans la répartition des bénéfices le prix de pleine concurrence qu'une entreprise indépendante espère d'obtenir.

⁵²⁷ Rapport OCDE 1995, §3.5.

⁵²⁸ DOUVIER, Jean-Pierre. Op. cit., p. 217.

Néanmoins, 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 est utile pour valider *a posteriori* la cohérence des résultats obtenus à l'aide de la méthode principale utilisée pour fixer les prix de transfert.

Dans le cadre de la méthode de bénéfice partagé, la distinction entre risque anticipé et réalisation du risque doit conduire à considérer les pertes au même titre que les bénéfices lors de la répartition des résultats d'une transaction donnée entre les différentes parties impliquées.

La réalisation d'études sur des périodes de plusieurs années, à définir selon le secteur d'activité (durée des cycles), permettrait de prévoir les conséquences des réalisations des risques.

Un tel remodelage serait souhaitable dans la mesure où les anticipations de risque doivent être conformes au principe de pleine concurrence puisque des réalisations de risque différentes de leurs anticipations donnent rarement lieu à des renégociations de contrats sur le marché libre.

Chaque partie déterminera un prix de cession qui intègre le bénéfice, qu'il se réalise ou non. L'activité économique connaît des aléas qui ne sont pas au préalable connues et qui conduisent soit une majoration, soit une diminution du résultat réalisé sur les prévisions.

Ainsi, il est nécessaire de se concentrer sur les éléments disponibles par l'entreprise au moment de la négociation du contrat, afin de permettre l'établissement du caractère normal du prix.

Une administration fiscale qui se réfère à des éléments qui ne peuvent pas être raisonnablement à la disposition des parties commettrait une erreur méthodologique particulièrement préjudicielle à ces parties.

Ainsi, une entreprise qui subit un préjudice en relation à sa prévision risque d'être pénalisée fiscalement pour un inconvénient déjà vu économiquement.

En ce qui concerne le caractère raisonnable des prévisions, il faut exclure tous les éléments qui par une raison chronologique quelconque ne soient pas à la disponibilité de l'entreprise. D'autre part, ce n'est pas raisonnable d'exiger des contribuables des éléments qui ne leur sont pas accessibles.

Le bénéfice dégagé et qui sera imposable est le bénéfice 'disponible'. Le bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les sociétés (IS) réalisé par des entreprises ayant une personnalité fiscale⁵²⁹ diffère du bénéfice

⁵²⁹ Sociétés de capitaux, quel que soit leur objet (sociétés anonymes (SA), sociétés par actions simplifiées (SAS, SASU, SUIR), sociétés en commandite par actions (SCA), sociétés à responsabilité limitée (SARL), et personnes morales assimilées quel que soit leur objet (EURL dont l'associé est une personne

imposable au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) réalisé par des entreprises sans personnalité fiscale⁵³⁰.

En France, s'il s'agit du bénéfice imposable au titre de l'impôt sur les sociétés et selon l'article 205 du Code général des impôts (CGI): «*il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206*». C'est la société ou autre personne morale qui sera imposée en tant que telle au titre de l'impôt sur les sociétés, de plein droit, les sociétés de capitaux quel que soit leur objet, et d'autres personnes morales assimilées, et sur option irrévocable, les sociétés de personnes (SNC et SCS) et d'autres sociétés non soumises à l'IS (EURL et les sociétés en participation).

Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque qu'il n'est pas possible de déterminer et/ou de justifier une valorisation pour chaque opération (par exemple, construction et assemblage par plusieurs entreprises associées d'un même produit, vendu ensuite à un client indépendant), car les projets ou les activités au sein du groupe sont communs et très imbriqués.

Le recours à cette méthode est également possible lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées en l'absence de comparables indépendants pertinents, ou lorsque les deux entreprises associées mettent en œuvre des actifs incorporels significatifs qui rendent difficile l'application des méthodes traditionnelles décrites ci précitée.

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, par exemple, les fonctions de production et de distribution, et ensuite de répartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée.

Afin de faciliter l'allocation du bénéfice (ou de la perte) le rapport de l'OCDE propose deux méthodes: la méthode du partage du bénéfice global **(1)** et la méthode du partage du bénéfice résiduel **(2)**. Il existe encore la méthode du capital employé, mais l'OCDE ne recommande cette méthode que dans des cas extrêmes⁵³¹.

morale, sociétés civiles exerçant des activités industrielles ou commerciales, sociétés coopératives, sociétés en commandite simple (SCS) pour la part de bénéfice revenant aux commanditaires, certains organismes bancaires (Caisse d'épargne, Crédit agricole etc.), les établissements publics et les collectivités privées réalisant des opérations à but lucratif, les sociétés d'exercice libéral (SEL).

⁵³⁰ Il s'agit d'entreprises individuelles, sociétés de personnes (société en nom collectif, société en commandite simple pour la part de bénéfice revenant au commandité, société en participation, société de fait, SARL de famille – sur option -, EURL et groupement d'intérêt économique, exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale). Si le bénéfice imposable est au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, ce sont les personnes physiques qui seront imposées, autrement dit, l'entreprise individuelle et la société de personnes ne sont pas imposées sur les bénéfices générés par leur activité, mais sont passibles de l'impôt sur le revenu d'après les BIC les personnes physiques, soit l'exploitant, s'il s'agit d'une entreprise individuelle, soit les associés, s'il s'agit des sociétés de personnes et assimilées.

⁵³¹ Rapport OCDE 1995, §3.24..

L'utilisation de cette méthode présente quelques inconvénients mais elle est très répandue lorsqu'il s'agit de transactions avec les droits de la propriété incorporelle (3).

1. LA MÉTHODE DU PARTAGE DU BÉNÉFICE GLOBAL

Cette dernière méthode consiste à répartir le bénéfice total de façon à ce que chaque entreprise contrôlée qui participe à la transaction contrôlée obtienne le même taux de rendement pour le capital à investir dans cette transaction.

En utilisant cette méthode le capital investi par chaque entreprise contrôlée ou liée participant à la transaction contrôlée est soumis à un niveau de risque similaire, de sorte que l'on peut penser que ces entreprises obtiendraient des taux similaires de rendement si elles opéraient sur le marché libre.

Néanmoins cette supposition n'est pas réaliste dans la mesure où elle ne tient pas compte des conditions des marchés de capitaux et donc la méthode risque d'ignorer tous les aspects pertinents qui seraient révélés par une analyse fonctionnelle pour le partage des bénéfices.

La méthode de partage du bénéfice global a comme point de départ l'agrégation de l'ensemble des transactions étroitement liées afin de déterminer le bénéfice global de l'activité.

Dans une deuxième étape, il faut étudier les contributions ou participations à l'activité et analyser l'importance relative des uns par rapport aux autres pour en déduire le pouvoir de négociation effectif de chaque partie à la transaction, c'est le bénéfice global. C'est sur cette base qu'il sera possible de définir la part de bénéfice revenant à chaque participant.

Afin d'affiner cette première phase, l'analyse devra être complétée par une étude de structure concurrentielle du marché. Dans un marché concurrentiel où plusieurs acteurs économiques proposent aux consommateurs des produits identiques, la demande aura un rôle important sur le prix et il y aura une grande liberté dans le choix des fournisseurs et donc plusieurs alternatives, ce qui laisse au client une plus grande inclination à rompre les négociations, certain de trouver une autre opportunité plus avantageuse.

Si le marché est moins concurrentiel, s'il est gouverné par un petit nombre de producteurs proposant des produits très spécifiques et ayant une influence certaine sur le prix, le client sera prêt à consentir des efforts sur son prix d'achat en raison de son plus faible poids dans la transaction.

Cette deuxième étape consiste à diviser le résultat entre les sociétés contrôlées en fonction d'une base économique qui doit s'approcher de la division des bénéfices qui auraient réalisés une entreprise indépendante. A travers l'examen du pouvoir de négociation de chaque partie il sera possible alors d'étudier des contributions de chacune. Plus le pouvoir de négociation

d'une entreprise est élevé, plus le bénéfice qui lui sera attribué sera grand et, ainsi, inversement.

Le pouvoir de négociation d'une partie pourra être déterminé à travers l'étude des éléments suivants⁵³² :

- 1) Le temps dont dispose chaque partie pour conclure la transaction ;
- 2) Le risque de rupture des négociations ;
- 3) Les alternatives extérieures offertes à chaque entreprise;
- 4) Les alternatives internes à disposition de chaque entreprise;
- 5) Les informations disponibles pour chaque entreprise;
- 6) La stratégie de négociation de chaque entreprise ;
- 7) Les dépenses de développement ;
- 8) Le capital investi etc. En suite un pourcentage fondé sur cette comparaison et sur les données extérieures relatives au marché sera fixé.

En ce qui concerne le temps, plus une partie désire conclure rapidement une transaction plus elle sera prête à faire des concessions. Par conséquent, elle sera prête à renoncer à une part important du bénéfice global de l'opération afin d'aboutir rapidement à sa conclusion.

En ce qui concerne le risque, plus une entreprise sera sensible au risque de rupture des négociations, soit en raison de facteurs incontrôlables et extérieurs aux parties, soit en raison de la volonté d'un des négociateurs de ne pas conclure la transaction, plus elle sera prête à faire des concessions pour que la transaction se réalise. La partie qui ne peut pas se permettre une rupture des négociations aura droit à une part moins importante du bénéfice généré par la transaction.

Les options alternatives extérieures qui sont offertes à chaque entreprise sont généralement étudiées à partir des informations disponibles au jour de la transaction. Si une partie a le choix entre plusieurs solutions économiquement équivalentes, elle sera moins inclinée à transiger et grâce aux plusieurs offres mises à sa disposition elle se permettra de faire pression sur ses partenaires pour obtenir les conditions les plus avantageuses.

Les alternatives internes consistent en la possibilité pour chaque négociateur de choisir entre la décision de faire ou d'acheter. Cette décision prise au sein du groupe sera influencée, d'une part, par le coût ou l'économie qui résultera du choix d'internalisation ou d'externalisation d'une opération, et d'autre part, par la structure de gestion du groupe.

Lorsque le groupe est décentralisé, les parties disposent d'une liberté de gestion suffisante pour opter entre faire elle-même, acheter au groupe ou se fournir à l'extérieur.

Au contraire, lorsque le groupe est centralisé, la décision pourra être imposée par le management global afin d'optimiser les ressources internes. En ce sens, les alternatives internes à chaque partie ne pourront pas être prises en compte pour déterminer leur pouvoir de négociation.

⁵³² MARICHAL, Olivier. Op.cit., p. 101.

Ainsi, il y a des situations où une analyse nette de marge est plus robuste que l'analyse de marge brute, où les transactions impliquent la présence des biens incorporels significatifs et où il convient de faire l'analyse en utilisant les méthodes du partage du bénéfice.

Les difficultés concernant la comparabilité et l'application de la méthode du partage du bénéfice sont partiellement le résultat de l'information insuffisante (notamment, l'information des comparables) et partiellement la conséquence d'une approche trop superficielle à l'analyse de comparabilité.

L'analyse de comparabilité doit représenter la pierre angulaire de l'analyse globale, d'une part. D'autre part, il faut reconnaître qu'une analyse soigneusement conduite de comparabilité et qui s'adresse en détail à chacun des cinq facteurs de comparabilité peut être très complexe et consommer beaucoup temps, en constituant, ainsi, un fardeau excessif pour la plupart des contribuables:

1. Caractéristiques du biens, droit ou service;
2. Analyse fonctionnelle (fonctions réalisées, actifs employés, risques assumés);
4. Clauses contractuelles;
5. Stratégies des entreprises.

Ainsi, lorsque l'entreprise démontre qu'elle a fait un effort raisonnable en considérant les critères de comparabilité les plus appropriés, l'administration fiscale devra considérer l'analyse de comparabilité comme suffisamment approfondie.

En outre, règle générale, il y a peu d'informations, notamment financières, organisées et présentées de façon à ce qu'elles soient immédiatement utilisables pour une analyse d'évaluation du transfert.

Ainsi, cette méthode ne sera pratiquée ou admise par une administration fiscale que si elle y trouve un intérêt impératif, par exemple, en cas de présence d'une survaleur qui ne peut pas être saisie que par ce biais.

En fait, l'administration fiscale ne consentira à cette méthode que si elle lui permet d'imposer un plus grand bénéfice ou lorsqu'elle y est contrainte lors de l'application d'une procédure de recours amiable.

De ce fait, si un groupe souhaite mettre en œuvre la méthode du partage du bénéfice global, il devra prendre soin de soutenir l'application de cette méthode par une documentation détaillée décrivant et justifiant l'ensemble des hypothèses économiques fondant sa méthode.

Néanmoins, les *ratios* de profitabilité (retour sur actifs, le ratio de Berry et le retour sur chiffre d'affaires) peuvent être utilisés comme indicateurs complémentaires des bénéfices pour donner une plus grande crédibilité à la méthode choisie.

1.1. Les inconvénients de la méthode du partage du bénéfice global

Tout comme la méthode transactionnelle sur la marge nette, la méthode du partage des bénéfices vise à déterminer les bénéfices des entreprises liées. Néanmoins, elle tient compte de la situation de l'ensemble des parties et le profit réellement réalisée par le groupe et donc le résultat global.

Ainsi, l'application de la méthode du partage de bénéfices aboutit, en fait, à un résultat probable. En outre, étant donné que la méthode cherche le profit réel ou global du groupe – et non le profit artificiel -, le risque de double imposition ou d'imposition d'un profit est presque inexistant.

Cette méthode concilie les objectifs des parties et de l'Etat, c'est-à-dire, vérifier que toute richesse imposée revient à l'Etat et limiter la double imposition.

À travers l'analyse fonctionnelle sont vérifiées les fonctions jouées par chaque société en tenant compte des risques supposés et les actifs utilisés

La contribution de chaque entreprise, fixée sur la base d'une analyse fonctionnelle, est évaluée selon des données externes et disponibles sur le marché, ce qui constitue une difficulté.

Les éléments extérieurs du marché peuvent être des pourcentages de divisions de bénéfices ou de revenus entre des sociétés indépendantes, à condition que ces dernières exercent des fonctions comparables. Cette méthode utilise comme norme la division des bénéfices qui aurait été réalisée par des sociétés indépendantes, si celles-ci avaient réalisé les mêmes opérations.

La méthode du partage du bénéfice global est peu utilisée par les entreprises, mais, en revanche, elle est pratiquée par les administrations en cas de redressement au titre des prix de transfert⁵³³. Néanmoins, cette méthode présente des inconvénients.

Un premier inconvénient consiste en sa mise en œuvre, car la méthode du partage de bénéfice global est élaborée sur la base de données internes du groupe. En ce sens, l'administration fiscale pourra contester la légitimité de l'étude et l'objectivité des données utilisées.

Ainsi, étant donné que la méthode du partage de bénéfices ne se fonde pas sur des transactions entre entreprises indépendantes étroitement comparables, elle induit un risque de subjectivité quant à l'analyse des contributions des entreprises liées. Par ailleurs, les informations qu'elle requiert peuvent être difficile d'obtenir et ou à traiter.

⁵³³ RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco. Op. cit., p.46.

Ce premier inconvénient, qui est tout de même relatif, concerne les données financières. Les données qui seront disponibles seront celles contenues dans les comptes annuelles des sociétés.

De ce fait, la marge de pleine concurrence sera déterminée en année de pleine, sans tenir compte de l'état du marché au moment de la transaction étudiée. Mais cet inconvénient est relatif si l'on tient compte que les marges des sociétés associées sont fréquemment calculées en année de pleine.

Un autre inconvénient, c'est que l'administration fiscale d'un Etat ne se préoccupe pas – ou très peu – avec la répartition équitable de bénéfice entre les parties.

L'administration fiscale ne se préoccupe pas ou très peu d'une répartition équitable de la masse imposable avec les filiales étrangères ou de la limitation de l'imposition au bénéfice effectif du groupe. Ce qui est souhaitable pour l'administration fiscale est l'imposition de toute la richesse du contribuable, c'est maintenir au niveau ou en augmenter les recettes publiques résultant de la concurrence fiscale.

Le contrôle fiscal des prix de transfert cherche à éviter de pertes de recettes fiscales, la réduction due en raison de l'allocation artificielle de recettes et de dépenses dans les opérations commerciales ou financières avec la vente de biens, droits ou services entre des personnes liées placées dans de différentes juridictions fiscales, ou alors, si elles ne sont pas liées, qui sont placées dans des pays qui possèdent un régime fiscal privilégié.

Ainsi, la méthode ne sera admise par l'administration que si elle y trouve un intérêt impératif, par exemple, être en présence d'un surveillant qui ne peut être saisi que par cette méthode et que lui permettra d'imposer un plus grand profit. L'administration procurera également pour cette méthode lorsqu'elle y est contrainte lors de l'application d'une procédure de recours amiable.

Le troisième inconvénient c'est une incohérence temporelle : ces méthodes utilisent des données publiques toujours anciennes et donc ceux qui seront disponibles seront au mieux celles de l'année précédente.

Le degré de comparaison des opérations résulte de la similitude des transactions, en tenant compte les fonctions, les risques, les prestations, les engagements contractuels, les coûts, les revenus ou la répartition des actifs et des règles comptables appliquées.

En fait, la méthode du partage de bénéfices devient intéressante lorsque plusieurs affaires sont tellement et strictement en relation que l'examen des transactions séparément devient impossible.

Un quatrième inconvénient de cette méthode consiste en sa complexité. En effet, les analyses requises pour l'application de cette méthode

sont complexes et requiert fréquemment le recours à des analyses économiques poussées et très chères.

La complexité de l'analyse qui est fondée sur des nombreuses et variées hypothèses économiques, ce qui permettra à l'administration de contester ces hypothèses et de remettre en cause les conclusions auxquelles l'étude a abouti. D'autre part, la méthode requiert le recours à des analyses économiques poussées fortement consommatrices de ressources.

Ainsi, souvent, une analyse nette de marge présente plus d'avantages que des inconvénients en termes de comparabilité, en raison, par exemple, de l'inapplicabilité relative de la classification des centres de coût.

En outre, la fiabilité des ajustements comparables qui peuvent être nécessaires pour éliminer des différences entre les transactions étudiées est un facteur important pour déterminer que la méthode choisie est celle appropriée.

Néanmoins, la méthode du partage du bénéfice est devenue à l'heure actuelle une méthode assez utilisée par les entreprises, c'est la raison par laquelle dans la pratique il est difficile de la voir en tant qu'une technique de dernier recours, nonobstant les recommandations de l'OCDE.

Le but du choix des méthodes d'évaluation du prix de transfert doit être celui de se concentrer sur l'identification de la méthode la plus appropriée dans les circonstances à l'étude. Pour atteindre ce but, il faut tenir compte des forces et des faiblesses relatives de chaque méthode ; la comparabilité de la transaction à l'étude; la disponibilité d'information suffisante; et la fiabilité des ajustements qui ont été proposés.

Auparavant, la méthode du partage du bénéfice a été souvent employée avec peu d'attention accordée aux faits et aux circonstances entourant la transaction. Ceci a eu comme conséquence que l'administration fiscale remettait en cause la crédibilité de l'analyse.

Or, le choix d'une méthode appropriée doit être fait une fois que la transaction est conclue et donc l'élément analyse fonctionnelle de la documentation est assez important.

A l'heure actuelle, la méthode de partage de bénéfice est la méthode la plus fiable quand les deux parties à la transaction apportent des contributions uniques et que les parties indépendantes pourraient souhaiter partager les bénéfices proportionnellement à leurs contributions respectives ou quand une méthode bilatérale pourrait être plus appropriée qu'une méthode unilatérale.

En outre, une méthode de partage de bénéfice transactionnelle peut être utile comme preuve de bonne foi pour expliquer des différences dans des niveaux de risque, la réalisation des risques en étant difficile.

La méthode de partage de bénéfice peut également être la méthode appropriée lorsque les capitaux, les fonctions et les risques utilisés dans les

transactions entre entreprises liées sont également partagés entre les parties, et il est donc impossible d'identifier la partie non examinée de la partie examinée.

Nonobstant, 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 et ensuite de répartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée.

L'OCDE recommande que cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours, ce qui suppose d'avoir démontré que les autres méthodes ne sont pas pertinentes. Très intuitive, elle est toutefois utile pour valider a posteriori la cohérence des résultats obtenus à l'aide de la méthode principale utilisée pour fixer les prix de transfert.

2. LA MÉTHODE DU PARTAGE DE BÉNÉFICE RÉSIDUEL

Cette méthode est plus complexe que la méthode du partage du bénéfice global et comporte trois étapes⁵³⁴.

La première étape est égale au point de départ de la méthode du partage de bénéfice global: l'on rassemble l'ensemble des transactions étroitement associées ou liées afin de déterminer le bénéfice global de l'activité. Chaque participant se voit attribuer un revenu de base correspondant au type de transaction qu'il effectue.

Le revenu de base ou standard de chaque participant correspond au revenu observé sur le marché pratiqué par des entreprises indépendantes pour des transactions similaires. C'est le prix correspond au prix le plus faible qu'un vendeur indépendant accepterait de vendre dans les circonstances données et au prix le plus élevé que l'acheteur accepterait de payer. Tout écart entre ces deux chiffres peut alors indiquer le bénéfice résiduel qui donnerait lieu aux négociations entre des entreprises indépendantes.

Ensuite, au moyen d'une méthode transactionnelle sur la marge nette, généralement utilisée pour l'application de la méthode du partage du bénéfice résiduel, il faudra identifier les fonctions habituelles exercées par chaque participant et la rémunération de pleine concurrence devant être attribuée à raison de l'exercice de ces fonctions. Tout ce qui concerne la contribution des parties sous la forme d'actifs incorporels et leurs pouvoirs respectifs de négociation sera utile dans cette phase.

Le bénéfice de pleine concurrence dégagé par ces activités sera soustraite du bénéfice global de l'activité étudiée afin de calculer son profit (ou la perte) résiduel. Ce bénéfice ou cette perte sera alors partagé entre les parties responsables de sa création.

Ainsi, le bénéfice résiduel consiste généralement en la valeur créée par la possession d'actifs particuliers, par exemple des droits incorporels

⁵³⁴Rapport OCDE 1995, § 3.5 et AN-11.

uniques qui ne sont pas à la disposition d'entreprises comparables ayant une activité comparable⁵³⁵.

Cette pratique est proposée par l'OCDE⁵³⁶, mais d'autres modalités de répartitions du profit résiduel sont aussi proposées dans les recommandations de l'OCDE, notamment quatre méthodes qui visent à déterminer la valeur de la contribution de chaque partie dans la formation du bénéfice résiduel :

- 1..La valeur de la contribution de chaque partie au droit incorporel mesurée par une recherche de comparables ;
2. La valeur de la contribution de chaque partie au droit incorporel ou de ses éléments mesurée par la capitalisation des coûts de recherche et développement et de la mise à jour de ce droit, diminuée d'un amortissement basé sur la durée de vie du bien incorporel ;
3. La valeur de la contribution de chaque partie au droit incorporel ou de ses éléments mesurée par les frais d'actualisation de la recherche et développement, au cas où les coûts de recherche et développement sont constants dans le temps et si la vie de tous les biens incorporels utilisés par les parties est comparable.
4. La valeur de la contribution de chaque partie au droit incorporel ou de ses éléments mesurée par le pouvoir de négociation de chaque partie.

L'utilisation des techniques basées sur le bénéfice pour la fixation des prix de transfert des droits incorporels ne fait que croître.

La méthode du partage des bénéfices est la plus adaptée aux transactions avec des biens incorporels, car différemment des bénéfices comparables, les données relatives au marché libre sont moins importants.

Toutefois, la détermination du bénéfice retiré de l'exploitation d'un élément de la propriété industrielle peut présenter quelques problèmes.

Tout d'abord, la majorité des contrats de transfert de technologie n'autorise pas les parties à renégocier le paiement en fonction de la rentabilité obtenue. Règle générale, les parties prévoient un paiement correspondant à un pourcentage de la valeur des affaires du bénéficiaire de la technologie. Dans ce cas, il est nécessaire la conversion de la partie du bénéfice de chacune des parties en une partie de la valeur des affaires.

Si le partage est fait au moment de la conclusion du contrat la seule option pour les parties est de faire une estimation fondée sur un pourcentage du bénéfice espéré par l'acquéreur au début de la relation contractuelle⁵³⁷.

⁵³⁵ Rapport OCDE 1995, § 3.5.

⁵³⁶ Rapport OCDE 1995, § 3.5 et AN-11.

⁵³⁶ Rapport OCDE 1995, 3.21.

⁵³⁷ Par exemple, lorsque le concessionnaire a pour but un bénéfice de 20% sur la valeur de la transaction et lorsque le cédant attend un bénéfice de 25%, le paiement admet sera de 5% de la valeur de la transaction (25% sur 20%).

Du point de vue économique, certaines transactions constituent une seule opération indivisible, mais en permettant l'intervention de plusieurs entreprises intégrées. Dans une telle hypothèse, la tentative de valoriser chaque transaction directement par l'intermédiaire d'une méthode traditionnelle, afin de les comparer avec le prix du marché serait une erreur, car dans ce contexte chaque entreprise indépendante créerait une structure juridique spécifique pour permettre chaque contrôlée de retirer un bénéfice qu'elle attendrait par la légitimité de sa participation.

En effet, la transaction serait atypique et ne pourrait pas être comparée directement en relation à un prix de marché. Cette transaction fait référence à un élément qu'un tiers ne peut pas distinguer du produit qui est l'offre.

C. LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE SUR LA MARGE NETTE (MTMN)

Les méthodes sur la marge nette se concentrent sur l'évaluation du dernier composant du prix et permettent de fixer indirectement le prix de pleine concurrence en déterminant la valeur de pleine concurrence de ce troisième composant.

L'ensemble des méthodes sur les bénéfices est basé sur le postulat selon lequel dans une économie de marché une entreprise doit normalement réaliser un bénéfice et que sans cette perspective de gain, un investisseur ne prendrait pas le risque de s'engager dans une activité.

En fait, il n'existe aucune différence tangible entre la méthode sur les bénéfices comparables et la méthode transactionnelle sur la marge nette.

La mise en œuvre de la méthode de la marge nette (1) consiste à déterminer à partir de données appropriées (exemple : les charges, le chiffre d'affaires, la valeur des actifs, etc.), la marge bénéficiaire nette qui 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, mais il existe une différence d'approche entre cette méthode et la méthode de bénéfices comparables (2).

1. LA MISE EN ŒUVRE DE LA MÉTHODE SUR LA MARGE NETTE

Cette méthode suppose raisonner en termes de *ratio* de marge nette, tels que les 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 termes de prix.

Dans l'hypothèse où l'entreprise réalise un *ratio* de marge nette semblable à celui des entreprises qui réalisent une transaction comparable, ses prix de transfert seront des prix de pleine concurrence.

La méthode fondée sur une comparaison des marges nettes s'applique à tous les biens, corporels ou incorporels ainsi qu'aux prestations de services, mais elle nécessite, pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine

concurrence, d'un niveau de comparabilité similaire à celui 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.

Les mécanismes de fixation des prix d'une nouvelle technologie, par exemple, seront adoptés en fonction des gains ou des risques liés à la transaction et des perspectives de bénéfices.

La méthode transactionnelle fondée sur la marge nette utilise des marges calculées après décompte des dépenses d'exploitation de l'entreprise.

En l'absence de preuve de comparaison, la marge nette qui pratique une entreprise indépendante peut s'avérer une indication inutile. Une analyse fonctionnelle sera donc nécessaire afin d'assurer la comparaison des transactions. Différemment du recours aux prix comparables ou à marge brute, le recours à marge nette est une source d'incertitude sur la similarité.

En tout état de cause, il existe une certaine difficulté éprouvée par les entreprises en obtenir les informations nécessaires à la comparaison. Par conséquent, l'administration fiscale ne sera pas très exigeante sur ce point.

2. UNE DIFFÉRENCE D'APPROCHE: DISTINCTION ENTRE LA MÉTHODE DES BÉNÉFICES COMARABLES ET LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE MARGE NETTE

La réglementation américaine⁵³⁸ et la réglementation française⁵³⁹ prévoient l'utilisation des méthodes sur le bénéfice. Néanmoins, alors que la législation américaine décrit clairement l'application de la méthode de comparaison des bénéfices, la loi française est très discrète et ne révèle que peu d'éléments permettant de comprendre son fonctionnement.

La méthode transactionnelle sur la marge nette et la méthode des bénéfices comparables sont basées sur le principe de pleine concurrence, mais étudient la rentabilité des contribuables et prennent un certain recul par rapport aux termes stricts de la transaction.

Toutefois, des différences existent entre les deux méthodes. Les différences entre ces deux principes se retrouvent plutôt dans leur mise en œuvre.

La première différence réside dans l'approche transactionnelle adoptée par l'OCDE. La méthode de comparaison de bénéfices américaine ne requiert que des comparaisons basées sur des sociétés comparables⁵⁴⁰. L'application de la méthode transactionnelle sur la marge nette nécessite de trouver des transactions comparables externes puis les internes.

⁵³⁸ Treas.Reg. §1.482-5.

⁵³⁹ Art. 57 du GGI, al.4.

⁵⁴⁰ Treas.Reg. §1.482-5 (c) (2).

La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée, par exemple, les coûts, les ventes ou les actifs, la marge bénéficiaire nette qui réalise une entreprise au titre d'une transaction liée.

En pratique, la méthode transactionnelle de l'OCDE n'est pas beaucoup utilisée car les entreprises préfèrent se référer aux résultats d'entreprises comparables. En outre, la méthode transactionnelle sur la marge nette propose de valoriser les fonctions assumées par les parties à la transaction et non des transactions.

Une deuxième différence réside dans les indicateurs (les *ratios*) de bénéfices à utiliser par chacune des méthodes.

La méthode américaine prévoit explicitement l'utilisation de trois types d'indicateurs de bénéfices : le *ratio* le retour sur actifs, le *ratio* de Berry et le *ratio* le retour sur chiffre d'affaires⁵⁴¹, mais d'autres indicateurs peuvent être utilisés.

L'OCDE, différemment, ne recommande aucun *ratio* particulier. L'OCDE n'énumère que des exemples de *ratios* qui pourraient être basés sur les ventes, les actifs ou les coûts, en indiquant seulement que le numérateur de l'indicateur contiendra la marge bénéficiaire nette⁵⁴².

Une troisième différence concerne l'utilisation de l'intervalle de pleine concurrence entier (OCDE) ou coupé (USA) ou, encore, l'utilisation simultanée de plusieurs années (OCDE) ou l'utilisation de l'année contrôlée et des deux années antérieures (USA).

Le rapport OCDE de 1995 reconnaît la notion d'intervalle de pleine concurrence. L'intervalle de pleine concurrence c'est la fourchette de résultats trouvés en appliquant la méthode de détermination de prix de transfert à chaque comparable identifié. C'est la fourchette de prix acceptable pour définir si les conditions d'une transaction entre entreprises associées sont de pleine concurrence. Dans cet intervalle sont exclues les entreprises les moins rentables et les entreprises les plus rentables.

L'intervalle retenu doit avoir un sens, ce qui suppose avant de faire la distribution statistique, de bien analyser les entreprises de l'échantillon, en analysant précisément l'activité et les produits de chaque entreprise.

Un intervalle de pleine concurrence existe dès lors que plusieurs entreprises ou transactions peuvent être considérées comme présentant le même degré de comparabilité à entreprise ou la transaction étudiée.

Pour évaluer la comparabilité, il faut, tout d'abord, tester les cinq facteurs de comparabilité: les caractéristiques des biens ou services ; l'analyse fonctionnelle (fonctions réalisées, actifs employés, risques assumés) ; les

⁵⁴¹ Treas.Reg. (b) (4) (i) et (ii).

⁵⁴² Rapport OCDE 1995, §3.26.

clauses contractuelles et les stratégies des entreprises. Ensuite, il faut faire des ajustements de comparabilité, lorsque ceux-ci s'avèrent appropriés. Finalement, il faut déterminer un intervalle de pleine concurrence.

Les biens incorporels ne seront considérés comparables que lorsqu'ils participent au perfectionnement ou à la fabrication d'une technologie ou de produits (similaires ou non), ou lorsqu'ils conduisent à des perspectives de bénéfices similaires. Ce raisonnement nous conduit à l'idée de comparaison *potentielle*, c'est-à-dire, de comparaison par approche, qui est faite en deux parties :

1° Le bénéficiaire avancera les bénéfices potentiels liés au droit cédé ou licencié qui pourront être évalués à travers un calcul qui permettra la comparaison des coûts directs et indirects avec ceux qui iront apparaître en raison de l'utilisation de la nouvelle technique de fabrication;

2° Les parties feront une répartition de ces bénéfices et des risques qui en découlent. Dans cette phase du mécanisme de fixation du prix des techniques le subjectivisme des contractantes est important.

Ainsi, lorsqu'il s'agit de transactions avec des droits de la propriété incorporelle, la notion de prix raisonnable suggère un ensemble de valeurs acceptables plutôt qu'un nombre unique.

Or, dans le cadre d'une négociation bilatérale entre un acheteur et un vendeur, il existe généralement un intervalle de valeurs aboutissant à l'échange, c'est un intervalle de pleine concurrence. La valeur la plus basse est le montant minimum que le vendeur est prêt à accepter et la valeur la plus élevée le montant maximum que l'acheteur est prêt à offrir. Toutes les valeurs intermédiaires entre ces deux bornes sont acceptables d'un point de vue économique stable. Chacune correspond à une allocation efficace du bien.

Ainsi, même si deux entreprises exercent exactement la même activité, leur rentabilité peut varier en fonction de la localisation géographique, de la taille des marchés, de leur part de marché, de leur position concurrentielle, de la qualité des produits vendus, du pouvoir d'achat des consommateurs ou de leur performance.

L'analyse de comparabilité permettra donc d'identifier plusieurs entreprises ayant un degré de comparabilité. Chaque entreprise comparée aura une marge individuelle qui sera considérée comme ayant une valeur identique aux marges des autres comparables. Chaque marge montrant un résultat de pleine concurrence, l'ensemble va former un intervalle dans lequel tous les points auront une valeur juridique équivalente.

Selon le rapport OCDE :

«Très souvent (...) l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur une fourchette de chiffres tous d'une fiabilité plus ou moins équivalente. Les différences entre les chiffres constituant cette fourchette peuvent être dues au fait qu'en général l'application du principe de pleine concurrence ne permet d'obtenir qu'une approximation des conditions qui se

seraient établies entre des entreprises indépendantes. Il est également possible que les différences de l'intervalle résultent de ce que des entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables dans des circonstances comparables ne pratiqueraient pas exactement le même prix pour la transaction en question⁵⁴³ (...) Si les conditions de la transaction entre entreprises associées (par exemple le prix ou la marge) se situent à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement. Si elles se situent en dehors de ce intervalle de pleine concurrence déterminé par l'administration fiscale, le contribuable devrait avoir la possibilité de démontrer que les conditions de la transaction sont conformes au principe de pleine concurrence et que l'intervalle de pleine concurrence englobe leurs résultats⁵⁴⁴».

D'autre part, si tous les points de l'intervalle ont une valeur identique, il n'est pas possible d'en exclure une ou d'en privilégier une autre en particulier, et en cas d'ajustement il devra être opéré en utilisant le point d'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances de la transaction entre les entreprises associées vérifiées⁵⁴⁵.

Seule l'introduction d'une règle d'équité permet de sélectionner une valeur parmi d'autres.

D'autre part, nonobstant la possibilité d'utiliser en France l'intervalle de pleine concurrence pour l'analyse des résultats des entreprises associées, aucune indication n'a été donnée par l'administration fiscale française concernant l'utilisation de cet intervalle et les années qu'il conviendrait tenir compte.

De ce fait, les juridictions imposent à l'administration fiscale d'utiliser plusieurs années ou des années proches de l'année d'imposition pour des raisons tenant au secret professionnel, et non pour des raisons économiques.

Ainsi, l'administration fiscale est tenue

« d'indiquer pour chaque entreprise la moyenne des entreprises afférents à plusieurs exercices, le nombre de ceux-ci devant être, pour que les moyennes soient significatives, sans que le secret professionnel soit méconnu, de quatre au minimum, soit d'indiquer pour chaque année proche ou contemporaine de l'année d'imposition litigieuse la moyenne des chiffres constatés pour un nombre d'entreprise suffisamment élevé pour que ne se trouve pas dévoilé, fut-ce indirectement, le chiffre d'affaires et les résultats de chacune d'elles⁵⁴⁶».

En pratique, néanmoins, il n'existe aucune différence tangible entre la méthode sur les bénéfiques comparables et la méthode transactionnelle sur la marge nette.

La méthode de marge nette transactionnelle sert à finaliser l'application d'une méthode du prix de revente minoré ou du prix de revient majoré . .

⁵⁴³ Rapport OCDE 1995§ 1.45.

⁵⁴⁴ Rapport OCDE 1995§ 1.48.

⁵⁴⁵ Rapport OCDE 1995, § 1.48.

⁵⁴⁶ CE 14 janv. 1983, req. n. 25.233 :DF 1983, comm. 1414, concl. RIVIERE – CE 3 juin 1985 : DF 1985, comm. 1825, CAA Nantes 3 oct. 2000, req. n. 97-401 : CD-ROM Lamy Fiscal.

Les administrations fiscales européennes et françaises se servent de plus en plus de la méthode de marge nette transactionnelle avec les mêmes fins et la même mise en œuvre qu'aux Etats-Unis.

D. LES ACCORDS DE RÉPARTITION DES COÛTS - ARC

L'accord de répartition des coûts existe dans la législation américaine depuis 1960, mais ce n'est qu'en 1979 que le rapport de l'OCDE a introduit l'ARC sous le nom de « *Cost Contribution Arrangement* ».

Les entreprises transnationales peuvent avancer un prix compatible avec ceux du marché indépendant et essayer d'exploiter le bien, à travers la négociation d'accords préalables de prix (APA) ou accords de répartition des coûts (ARC) avec la recherche et développement.

Pour éviter tout risque de litige avec les entreprises, l'administration fiscale française⁵⁴⁷ a mis en place un instrument de sécurité juridique : l'Accord Préalable en matière de prix de transfert (APA). Ainsi, il est ouvert aux entreprises la possibilité d'obtenir un accord de l'administration fiscale sur la méthode de fixation des prix de transfert futurs.

L'accord préalable (APA) en matière de prix de transfert garantit à l'entreprise que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intragroupes ne sont pas constitutifs d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts.

Cet accord détermine, préalablement à la réalisation de transactions entre entreprises liées, 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.

Cette technique se distingue de l'ensemble des méthodes que nous avons vu précédemment dans la mesure où elle ne détermine pas exactement le prix ou le bénéfice de la transaction intragroupe, mais elle répartit les coûts communs au groupe.

Toutefois, s'il existe un APA ou un ARC, les entreprises risquent d'être présumées par l'administration fiscale comme des constituantes d'un marché captatif et, par conséquent, elles seront soumises aux procédures de contrôle afin de vérifier si le prix pratiqué correspond au juste prix ou prix de marché.

L'ARC est un accord entre des entreprises dépendants afin de se répartir les coûts et les risques générés par la production de biens, services ou de droits de la propriété incorporelle au 'pro rata' de la contribution total de chaque partie⁵⁴⁸.

⁵⁴⁷ Article L. 80 A. du livre des procédures fiscales.

⁵⁴⁸ Rapport OCDE 1995, § 8.3.

Il y a plusieurs types d'ARC. Il peut avoir des ARC pour un financement conjoint, pour le partage des coûts et des risques liés au développement, à l'acquisition de biens, à l'obtention de services⁵⁴⁹. L'ARC permet aussi la mise en commun de services internes au groupe, par exemple la mise en œuvre d'un service informatique, d'un service comptable et juridique etc.

Néanmoins, les ARC les plus connus sont ceux conclus en vue d'activités de recherche-développement portant sur des droits de la propriété incorporelle. En ce sens, l'ARC est adapté aux transactions portant sur les droits de la propriété incorporelle (1).

Une analyse des contributions des participants à l'ARC s'avère nécessaire (2).

1. LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE ET L'ÉVALUATION DU BÉNÉFICE ESPÉRÉ

Pour que l'administration fiscale admette l'entreprise en tant que participant à l'accord, outre la description de la méthode utilisée pour définir les droits respectifs de chaque participant dans le bien incorporel, il faut la démonstration qu'au jour de la conclusion de l'ARC les participants satisfaisaient au principe d'avantage mutuel⁵⁵⁰, c'est-à-dire l'accord doit attribuer à l'entreprise participante à l'ARC un intérêt dans le bien ou le service et l'entreprise doit pouvoir raisonnablement s'attendre à être en mesure d'exploiter ou d'utiliser l'intérêt qui lui a été attribué.

S'il s'agit d'entreprises associées de nationalités différentes, elles seront soumises également à des régimes comptables imposés par leur réglementation nationale et qui pourront être différentes des méthodes comptables utilisées dans le cadre de l'ARC.

En ce qui concerne les droits de la propriété incorporelle, cet accord est notamment utilisé dans les situations suivantes:

1. Lorsque le droit de propriété incorporelle est utilisé par des sociétés associées qui sont implantées sur des zones géographiques différentes ;
2. Lorsque le droit de propriété incorporelle permet d'améliorer l'activité de certaines sociétés du groupe, par exemple concernant les entités de fabrication, l'ARC facilite le partage des coûts de développement d'un brevet susceptible de réduire les coûts de production engagés par ces sociétés ;
3. Lorsqu'un groupe met en commun une technologie développée par chacun de ses centres de recherche et qui sera utile à tous, l'ARC permet à chaque centre d'utiliser la technologie des autres centres et réciproquement.

⁵⁴⁹ Rapport OCDE 1995§ 8.7.

⁵⁵⁰Rapport OCDE 1995., § 8.10.

Une entreprise associée ne peut être considérée en tant que partie à l'accord que si, lors de la réalisation de l'accord, elle peut raisonnablement espérer retirer un bénéfice effectif, au cas où le droit vient à se concrétiser. Il s'agit tout simplement d'un espoir qui peut donc se réaliser ou non.

Toutefois, si cette participation dépasse le simple cadre du financement pour prendre la forme d'une implantation économique durable dans un pays, cette participation à l'ARC pourrait être qualifiée d'établissement stable et il serait imposé en tant que tel, et non en tant qu'une participation à un ARC⁵⁵¹.

Il n'y a pas une règle générale pour mesurer le bénéfice espéré, celui-ci peut être mesuré à travers le nombre d'unités produites, vendues ou utilisées, le chiffre d'affaires de participants ou leur résultat opérationnel.

La mesure du bénéfice espéré sera basée sur le nombre d'unités produites, vendues ou utilisées, lorsque le profit espéré est le même par unité produite, utilisée ou vendue.

Si la mesure du bénéfice espéré est basée, par exemple, sur l'indicateur chiffre d'affaire, c'est parce que le droit de propriété incorporelle développé permettra un gain identique pour chaque euro de chiffre d'affaires.

L'ensemble des techniques pour la détermination du bénéfice espéré repose sur un espoir de gain. Étant donné qu'il est possible qu'au cours du temps il existe une différence entre le bénéfice espéré et le bénéfice réellement réalisé pour chaque membre, il est souhaitable que les parties incluent dans l'ARC des clauses d'ajustement compensatoires en permettant, ainsi, un meilleur respect au principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, il est possible aussi que la part des contributions de l'une des entreprises participantes à l'accord soit très inférieure à la part de bénéfice revenant à cette partie. Dans ce cas, pour que la validité de la répartition des coûts ne soit pas remise en cause par l'administration fiscale, il convient d'introduire dans l'accord une clause d'ajustement compensatoire.

Lorsque l'indicateur de profitabilité choisi pour mesurer le bénéfice espéré est le résultat opérationnel cela indique que le profit de l'activité est surtout basé sur l'utilisation d'un bien incorporel et que le bénéfice espéré est proportionnellement le même chez chaque participant.

Le bénéfice global espéré sera obtenu en additionnant l'ensemble des bénéfices et des économies attendus par chaque partie. Le partage devra être basé sur la mesure la plus faible du bénéfice attendu.

⁵⁵¹ Nous ne prétendons pas aborder en profondeur la discussion concernant le statut fiscal du participant à l'ARC, s'il s'agit d'un établissement stable qui doit être analysé comme un nouveau participant ayant droit à une part du bénéfice futur qui sera distingué du bénéfice revenant à l'entité juridique dont il dépend, ou alors s'il s'agit d'un établissement stable qui doit être aperçu en tant que prestataire de services de l'ARC et être alors indemnisé comme tel. Ce sujet risque de compromettre le développement du réel sujet de ce travail.

Le partage des coûts, directs et indirects, est fait au '*pro rata*' du bénéfice espéré par chaque partie participant à l'ARC.

En tout état de cause, quelque soit la méthode de répartition, dans certains cas il faut apporter à l'indicateur utilisé des correctifs pour tenir compte des différences entre les avantages qui doivent recevoir les participants.

Néanmoins, l'utilisation de prévisions relatives aux parts de participants a des inconvénients vis-à-vis l'administration fiscale.

Un premier inconvénient apparaît lors de la vérification de la bonne foi de ces prévisions. En effet, l'administration pourra être amenée à se demander si les prévisions qui ont été faites auraient été jugées fiables par des entreprises indépendantes dans des circonstances similaires, en tenant compte tous les développements qu'elles pouvaient raisonnablement prévoir à ce moment précis, sans avoir de recul.

Un second inconvénient apparaît lorsqu'il s'agit de savoir quelle attitude adopter lorsque les prévisions sont très différentes des résultats effectués.

Un troisième inconvénient apparaît lorsque l'activité qui fait l'objet à l'ARC cesse plusieurs années avant que les bénéfices espérés se concrétisent.

Ainsi, des ajustements compensatoires sont à prévoir pour tenir compte de l'évolution dans la répartition du bénéfice entre leurs participants.

Les contributions et les ajustements compensatoires donnent au participant l'accès à la technologie qui sera développée dans le cadre de l'ARC.

2. LES CONTRIBUTIONS DES ENTREPRISES PARTICIPANTES À L'ARC

La contribution de chaque entreprise participant à l'ARC devra être conforme au principe de pleine concurrence et donc elle devra être égale à la contribution qui aurait accepté de payer une entreprise indépendante placée dans des conditions économiques similaires.

La contribution à l'ARC est calculée en tenant compte de l'ensemble des coûts engagés dans l'accord et en appliquant à ces coûts globaux le rapport entre le bénéfice que le participant espère retirer du droit de la propriété incorporelle une fois qu'il sera exploité et le bénéfice globalement espéré.

Chaque partie à l'ARC a la propriété du droit de propriété incorporelle qui sera développé. Néanmoins, les versements au titre de droit de propriété incorporelle ne peuvent pas être analysés en tant que des redevances. De ce fait, aucune retenue à la source ne doit pas être prélevée⁵⁵².

En tout état de cause, la contribution d'une entreprise (paiement compensatoire) participant à l'ARC doit être analysé en tant que coût

⁵⁵²Rapport OCDE 1995, § 8.23.

supplémentaire pour celui que lui paye et comme un remboursement pour le bénéficiaire et non comme redevance au titre de l'utilisation d'actifs incorporels, sauf si ce paiement donne au payeur le droit d'utiliser des actifs incorporels au titre de l'utilisation d'actifs incorporels appartenant aux participants (ou à un tiers). Encore, il faut que ce participant n'obtienne pas une partie de l'actif incorporel lui-même.⁵⁵³

En pratique, la qualification de la participation en redevance dépendra de l'étendu du droit qui est concédé.

Par exemple, les groupes accordent à une seule société participante - règle générale, à un holding – la propriété juridique du droit de la propriété incorporelle. Les sociétés participantes opérationnelles n'auront accès qu'à une licence gratuite et exclusive dans leur zone géographique ou dans leur domaine d'activité pour la durée de vie du bien développe. Toutefois, la contribution du holding pourra être plus élevée en fonction du droit qu'il recevra.

Or, si la contribution versée par une société participante ne lui permet d'obtenir qu'une licence sur le bien, cette contribution ne peut pas être assimilée à une rémunération anticipée du droit qui lui sera accordée. Au contraire, cette rémunération doit être assimilée à une redevance et soumise au régime fiscal des redevances.

En France, rien n'indique que la loi autorise ou rejette l'ARC, mais dans la mesure où le rapport OCDE reconnaît la méthode du partage des bénéfices, il paraît possible de l'appliquer en France.

⁵⁵³ Rapport OCDE 1995, § 8.24.

Chapitre 2

LA MÉTHODE FRANÇAISE

L'administration fiscale française a publié des directives précises sur la question de l'évaluation des transactions avec les droits de la propriété incorporelle.

L'instruction administrative 4 A-1211 de mars 2001, mise à jour d'une instruction de 1973 et codifiée en 1933, ne se prononce directement pas sur aucune méthode qui devrait être suivie ou préférée, mais l'administration fiscale française s'interroge

« Sur le point de savoir si telles dépenses sont légitimes et si elles correspondent bien à la rémunération normale des services effectivement fournis par la société étrangère » et observe « que les sommes versées à ce titre peuvent atteindre des montants élevés sans pour autant apparaître comme excessives »⁵⁵⁴

D'une manière générale, l'administration fiscale française admet que *« la déduction des redevances versées aux sociétés mères étrangères ne saurait être autorisée que dans la mesure où le bénéfice net de la filiale est au moins égal à celui réalisé par une entreprise française exerçant une activité similaire et intégrant les services qui font l'objet des redevances considérées [et que] il s'agit là de questions de fait qui ne peuvent être réglées qu'après un examen attentif des avantages directs ou indirects que s'accordent les entreprises agrégées »⁵⁵⁵.*

Néanmoins, l'administration fiscale reconnaît la difficulté voire l'impossibilité de comparaison des droits de la propriété incorporelle car ces droits ont un caractère monopolistique. En outre, le prix peut varier d'un marché à l'autre, car les conditions d'exploitation peuvent être très différentes et les bénéfices gagnés très variables.

De ce fait, l'administration fiscale française semble préférer une analyse de la profitabilité des sociétés et donc l'application des méthodes de comparaison des bénéfices et du partage des bénéfices semble devoir être privilégiées.

Ainsi, la méthode de comparaison des bénéfices est assez utilisée ou admise par l'administration fiscale pour vérifier le caractère de pleine concurrence d'une redevance.

Nonobstant, les services fiscaux restent très ouverts aux méthodes proposées par le rapport OCDE.

⁵⁵⁴ D.adm. 4 A-1211, n. 19.

⁵⁵⁵ D.adm. 4 A-1211, n.20.

Les droits de la propriété incorporelle sont un thème d'actualité dans actuelle économie mondialisée qui est de plus en plus incorporelle, mais dont l'évaluation des droits faite par l'entreprise n'est toujours pas acceptée par l'administration fiscale.

A l'heure actuelle l'économie, aussi immatérielle, elle est tournée vers les technologies, les services informatisés et spécialisés etc.

Les pratiques courantes dans le commerce international, entraînent la localisation de la matière imposable (les bénéfices) dans tel ou tel pays. C'est la raison pour laquelle la plupart des Etats se sont dotés d'une législation permettant de lutter contre cette évasion fiscale.

En France ce sont les articles 57 du Code général des impôts-CGI et L.13 B du Livre des procédures fiscales-LPF qui permettent de réprimer ces transferts de bénéfices à l'étranger. Au Brésil, la discipline est traitée par l'art. 116 du CTN (Code Tributaire National) et par la Loi n. 9430 de 1996.

Dans un premier temps on traitera du bien-fondé de l'administration fiscale française pour imposer le transfert indirect de bénéfices (**Section 1**) avant d'analyser la méthode proposée par la France pour l'évaluation des droits de la propriété incorporelle (**Section 2**).

Section 1

LE BIEN FONDÉ DE L'ADMINISTRTION FISCALE POUR IMPOSER LE TRANSFERT INDIRECT DE BÉNÉFICES À L'ÉTRANGER

Ni la législation ni la doctrine administratives françaises ne reconnaissant pas directement la méthode du prix de revient majoré car elle ne contient aucune indication sur les coûts pouvant être pris en compte dans le calcul du prix de revient, il n'y a que des indices.

D'autre part, rien n'indique que la loi autorise ou rejette la méthode du partage des bénéfices, mais dans la mesure où le rapport OCDE reconnaît la méthode du partage de bénéfice, il paraît possible de l'appliquer en France. Il n'existe à notre connaissance aucune jurisprudence en France sur le problème de l'application de la méthode du partage du bénéfice.

En outre, la législation française ne contient pas de disposition analogue à celle de l'OCDE concernant les ajustements périodiques (principe du *commensurate with income*) et donc les ajustements périodiques n'ont pas été reconnu directement ni par la législation française ni par la doctrine administrative. Seule la jurisprudence française a été saisie pour connaître des problèmes d'évaluation de droits incorporels⁵⁵⁶.

Ainsi, lorsque l'administration fiscale veut établir le caractère normal ou anormal du prix de cession ou d'un brevet d'invention, elle utilise, règle

⁵⁵⁶ CE, 7^{ème} et 9^{ème} s.-s., 1^{er} févr. 1978, req. n. 3.402 : *DF* 78, comm. 476.

générale, une méthode qui consiste à analyser l'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise cessionnaire au cours des exercices ayant suivi la conclusion du contrat de transfert de l'invention. Elle examinera le rôle de l'invention dans ce chiffre d'affaires à travers la progression des ventes des produits incorporant la recherche transférée.

L'art. 57 du CGI établit, dans certaines conditions, que les bénéfices indirectement transférés à l'étranger sont réintégrés aux résultats de l'entreprise. Pour l'application de cet article, l'administration fiscale doit démontrer :

1. L'existence d'un lien de dépendance, qu'elle soit juridique ou de fait, entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère. Lorsque les transferts sont effectués au profit d'entreprises établies dans des Etats dont le régime fiscal est privilégié ('paradis fiscaux'), l'administration est cependant dispensée d'établir l'existence de ce lien de dépendance.
2. L'existence d'avantages particuliers accordés par l'entreprise française à l'entreprise étrangère ne relevant pas la gestion normale de l'entreprise.

Ces avantages font présumer le transfert de bénéfices à l'étranger, mais l'entreprise française peut apporter la preuve contraire en établissant que la transaction apparemment anormale est en réalité justifiée par les nécessités d'exploitation.

En pratique, le transfert de bénéfice soutenu par l'administration fiscale se matérialise par la majoration ou la minoration des prix d'achat ou de vente, mais également par le versement de redevances excessives ou sans contreparties, ou par l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit, par des abandons de créances etc.

Pour comprendre le bien-fondé de l'administration fiscale française pour imposer les entreprises situées hors de France il faut au préalable comprendre l'unicité du système juridique (**A**) et ensuite étudier l'évolution de l'expérience juridique française qui justifie la requalification par l'administration fiscale d'un acte juridique de droit privé pratiqué par l'entreprise dans un but exclusivement fiscal (**B**).

A. L'UNICITÉ DU SYSTÈME JURIDIQUE

Dans un premier temps on verra que les diverses branches du droit sont parfaitement intégrées (1) pour comprendre le caractère résiduel du droit fiscal (2)

1. L'INTÉGRATION DES DIVERSES BRANCHES DU DROIT

Depuis le 19^{ème} siècle la doctrine qui prétendait soumettre le droit fiscal aux principes généraux du droit était dans une complète ébullition.

A cette époque, les principes généraux du droit, à cette période étaient les mêmes principes du droit civil, ce qui imposait au droit fiscal une nécessaire sujétion au droit privé, en toute sa plénitude.

Pendant tout le 19^{ème} siècle le droit fiscal a été dominé par le droit civil et subordonné au droit civil. La conception de règle de droit fiscal était neutre et le contribuable se trouvait placé dans une situation générale et impersonnelle qui garantissait sa sécurité juridique.

Le principe de la neutralité de l'impôt servait de fondement à l'élaboration de la conception classique des finances publiques⁵⁵⁷. Ce principe signifie que la fiscalité ne doit pas avoir d'incidence sur le comportement des contribuables, leurs décisions ne doivent pas être prises en fonction de considérations d'ordre fiscal. Ainsi, la fiscalité ne devrait pas interférer dans le jeu de la libre concurrence. L'unique objet de l'impôt, selon cette conception, était d'assurer la couverture des dépenses publiques.

En France, jusqu'à la fin du 19^{ème} siècle, les difficultés concernant la fiscalité se réduisaient essentiellement à des problèmes relatifs aux droits d'enregistrement.

En effet, afin de déterminer le montant des droits de mutation exigibles lors de la réalisation d'un acte juridique il fallait au préalable le qualifier au regard du droit privé.

Néanmoins, après la première guerre mondiale avec la création des taxes sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur le revenu, le contentieux fiscal se partagea entre les deux ordres de juridiction, judiciaire et administrative⁵⁵⁸, et les publicistes passent alors à s'intéresser au phénomène fiscal⁵⁵⁹.

L'accroissement des besoins financiers de l'Etat a amené le législateur à instituer des impositions plus productives que les droits d'enregistrement. Corrélativement à cette phase qui correspond à l'apparition

⁵⁵⁷ Les finances publiques sont, selon un critère organique, un ensemble de règles gouvernant les finances de l'Etat, des collectivités locales, des organismes de sécurité sociale, des établissements publics et de toutes autres personnes morales de droit public. C'est une branche de la science économique, qui traite des dépenses du secteur public et des formes de financement de ces dépenses. Les Finances Publiques incluent la captation de ressources par l'Etat, leur gestion et leurs dépenses pour résoudre les nécessités de la collectivité et de l'Etat lui-même

⁵⁵⁸ L'article L.199 du LPF règle le partage de compétences. Ainsi, les juridictions judiciaires – le Tribunal de Grande Instance, statuant en premier et dernier ressort et la Cour de cassation – s'occupent pour l'essentiel des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, des droits de timbre, des contributions indirectes et de l'impôt sur la fortune. Les juridictions administratives – le tribunal administratif, la Cour administrative d'appel et le Conseil d'Etat – statuent pour leur part des impôts directs (impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés) et des taxes sur les chiffres d'affaires. Au Brésil, Selon art. 25 du Décret n. 70,235-1972, modifié par la MP n. 232-2004, les Commissaires de la Recette Fédérale de Jugement statuent en premier ressort pour l'essentiel des impôts sur les revenus des personnes physiques ou morales. En second ressort la compétence est du Premier Conseil des Contribuables. L'art. 25 dispose que le Ministre des Finances statue en ressort spécial les recours des décisions des Conseils des Contribuables interposés par les Procureurs du Ministère des Finances et de l'Economie.

⁵⁵⁹ DEBOISSY, Florence. (Préf. de Maurice Cozian). « *La Simulation en droit fiscal* » .. Paris : LGDJ, 1997, p. 17.

de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des personnes morales, le développement de ces impositions s'est accompagné au développement d'une législation spécifique relative à leur assiette, leur liquidation et leur recouvrement.

Étant donné que les problèmes fiscaux se résumaient, notamment, à des difficultés de droit privé concernant la qualification des actes juridiques, les fiscalistes étaient avant tout civilistes et, à leurs yeux, le droit fiscal apparaissait comme une matière de second rang présentant peu d'intérêt par rapport aux questions suscitées par le droit privé⁵⁶⁰. Dès lors, le droit fiscal était subordonné au droit privé.

Toutefois, après la Première Guerre mondiale, l'Etat a débuté des interventions dans de nouveaux domaines. L'impôt est devenu un élément privilégié d'intervention dans les domaines économiques et sociaux. La politique fiscale se traduisait par l'adoption de mesures d'interventions fiscales afin de guider l'activité économique et en fonction des objectifs déterminés par la politique fiscale. L'impôt est alors un moyen au service d'une politique fiscale qui s'accompagne d'options fiscales⁵⁶¹. L'impôt a pour l'objet d'assurer la mise en œuvre de la politique fiscale par l'orientation de l'activité économique des contribuables⁵⁶². Le droit fiscal est le reflet d'une réalité socio-économique diversifiée. L'efficacité de l'impôt est subordonné à sa condition de correspondre fidèlement aux situations imposables. Par cette raison, la règle fiscale est par essence une règle technique⁵⁶³.

Dès lors, la théorie de l'autonomie du droit fiscal postula que les concepts du droit fiscal peuvent recevoir une acception différente de celle pouvant résulter de l'application des autres branches du droit.

Ainsi, le problème de l'autonomie du droit fiscal a eu, notamment, quatre phases :

- 1) Au départ, le droit fiscal a été lié à un intérêt de séparation entre 'économie politique' et 'droit fiscal'.
- 2) Une fois reconnu comme discipline juridique, le droit fiscal s'affirme en tant que règlement autonome de normes, sous l'influence des écoles positivistes de l'époque.
- 3) Une fois reconnu comme règlement autonome, les débats sur l'autonomie du droit fiscal débutent sur droit administratif et sur le droit civil.
- 4) Débat sur l'autonomie de typification et qualification du droit fiscal en face de concepts, instituts et formes de droit privé.

⁵⁶⁰ GENY, François, note sous CE 27 juill. 1923, 22 nov. 1923.

⁵⁶¹ Selon M. AGOSTINI, « *l'option fiscale est le choix que le contribuable exerce entre deux ou plusieurs régimes fiscaux applicables à la même situation telle qu'elle est définie par la loi d'impôt...Le droit d'option est un droit accordé par la loi fiscale, au contribuable placé dans une situation juridique déterminée au regard de l'impôt, d'exercer librement un choix qui l'engage et s'impose à l'Administration* ». In : « DOUET, Frédéric. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. Paris : L.G.D.J, 1997, p.63, 64.

⁵⁶² DOUET, Frédéric. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. Paris : L.G.D.J, 1997, p.63.

⁵⁶³ DEBOISSY, Florence. *Op.cit.*, p. 37.

Le débat concernant le développement du droit fiscal et qui provoqua une controverse relative à ses rapports avec les autres branches du droit a été initié à partir de 1920 par le doyen Trotabas⁵⁶⁴. Trotabas plaide l'autonomie du droit fiscal et le réalisme du droit fiscal.

Louis Trotabas soutient alors l'autonomie du droit fiscal en affirmant que

« ...la loi fiscale, comme la loi administrative, a le pouvoir de régler à sa manière des situations juridiques, et que, lorsqu'elle est muette, si l'on doit apprécier en matière fiscale une situation juridique, ce n'est pas nécessairement la loi civile qui doit s'appliquer ».⁵⁶⁵

Trotabas justifie le fondement du principe d'autonomie du droit fiscal en affirmant que

*«Les raisons qui obligent à reconnaître l'autonomie du droit fiscal (...) paraissent évidentes : car il existe pour le droit fiscal, comme pour le droit administratif, des sources de droit qui sont propres à cette discipline, et même un ordre de juridiction, sinon une juridiction, qui lui est propre, ce qui caractérise l'autonomie juridique »*⁵⁶⁶.

L'autonomie du droit fiscal signifie qu'une même situation peut être juridiquement analysée d'une certaine manière en droit fiscal, et d'une manière différente en droit privé⁵⁶⁷.

Toutefois, lorsque Trotabas a élaboré la théorie de l'autonomie du droit fiscal, les finances publiques reposaient sur le principe de neutralité de l'impôt. Ainsi, sur ce fondement, les décisions prises par les contribuables ne devaient pas être dictées par des considérations d'ordre fiscal.

La théorie de l'autonomie du droit fiscal était fondée sur l'organisation du pouvoir fiscal, sur les prérogatives du fisc.

La relation entre l'administration fiscale et les contribuables est perçue dans une dimension organique qui ramène la fiscalité au sein du droit public. Néanmoins, la seule dimension organique n'est pas en mesure à justifier l'autonomie du droit fiscal.

En outre, l'autonomie du système juridique total constitue une réclusion opérationnelle du monde juridique par rapport au monde des choses, car les sources du droit sont aussi juridiques. C'est seulement l'idée d'unité qui peut être à l'origine d'une organisation suffisante pour permettre le caractère distinctif du droit.

En considérant le principe l'unicité du système juridique, il n'y a un quelconque intérêt d'isoler les normes juridiques, car elles sont inter liées.

⁵⁶⁴ DOUET, Frédéric.Op.cit., p. 236.

⁵⁶⁵ Op.cit., p.236.

⁵⁶⁶ *Apud.*Op.cit, p. 238.

⁵⁶⁷ *Apud.* Op.cit., p. 245.

Mais le fondement essentiel de rejet de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, qui a été marqué par Jean Carbonnier, c'est centré sur la distinction opérée entre les droits «matériels» (droits de fond, substantiels), tels que le droit civil, droit commercial etc., et droits de «mise en œuvre *Ibid.*», au rang duquel se trouve le droit fiscal⁵⁶⁸.

Le droit fiscal, droit d'accomplissement, de mise en œuvre n'a pas un pouvoir créateur aux fins fiscales. Il s'applique sans modifier les rapports juridiques déjà existants. Le droit fiscal poursuit des relations avec le droit privé en se contentant de tirer les conséquences de situations juridiques définies en dehors de lui.

Le droit fiscal doit s'appuyer sur des définitions créées par les droits substantiels⁵⁶⁹. Lorsque le législateur, par exemple, personnalise la charge de l'impôt sur le revenu en fonction de la famille des contribuables, en fonction de sa capacité contributive, il se réfère à une situation juridique définie par le droit civil, ou alors, lorsque la loi fiscale parle de mariage, divorce, ascendant, descendant elle se réfère aux concepts civilistes.

Cette attitude assure la sécurité juridique nécessaire à la prévisibilité qui doit prévaloir dans l'instauration des rapports juridiques. Il n'est pas admis que le droit fiscal remodele à sa guise les situations juridiques qu'il appréhende⁵⁷⁰.

Le droit fiscal présente la particularité d'être un droit de superposition et donc il a vocation à s'appliquer à des situations préalablement qualifiées au regard d'une autre branche du droit.

Cette attitude de renvoi aux qualifications du droit privé est dictée par la mission du droit fiscal et permet d'assurer la sécurité juridique⁵⁷¹.

La question est donc déterminer si la qualification d'un acte juridique ou d'un fait juridique au regard d'une autre branche du droit s'impose en droit fiscal.

2. LE CARACTÈRE RESIDUEL DU REALISME DU DROIT FISCAL

La mission de l'administration fiscale est de rechercher la matière imposable pour asseoir l'impôt correspondant, c'est saisir la réalité en faisant l'abstraction des constructions artificielles destinées à modifier sa juste perception de la masse imposable. Il s'agit tout simplement du réalisme du droit fiscal. Il suffit de prendre en compte la spécificité de la mission du fisc sans avoir besoin de brandir l'étendard de l'indépendance du droit fiscal.

En ce sens, l'administration peut restituer, sous le contrôle du juge, le véritable caractère d'une opération litigieuse. L'administration peut requalifier

⁵⁶⁸ *Apud.* DEBOISSY, Florence. Op.cit , p. 20.

⁵⁶⁹ Op.cit, p. 21.

⁵⁷⁰ Op.cit., p. 21.

⁵⁷¹ DEBOISSY, Florence. Op.cit , p. 21.

l'opération en empruntant les concepts du droit civil, ce qui implique que la qualification de l'acte ou de l'opération soit irrégulière tant au regard du droit fiscal que du droit privé⁵⁷².

En fait, c'est le caractère résiduel du réalisme fiscal qui permet de restituer la véritable qualification à un acte ou opération irrégulièrement qualifié au regard du droit privé afin d'en tirer les conséquences fiscales⁵⁷³.

L'on peut donc conclure, qu'en principe, un acte régulièrement qualifié au regard du droit privé n'est jamais requalifié fiscalement. Une telle opération ne serait possible que si la théorie de l'autonomie du droit fiscal était fondée.

Maurice Cozin⁵⁷⁴, en France, Rubens Gomes de Souza et Alfredo Augusto Becker⁵⁷⁵, au Brésil, soutiennent que le droit fiscal n'est ni autonome ni réaliste. En effet, le droit positif est constitué par l'ensemble des règles juridiques qui constituent l'ordre juridique interne d'un pays, un ensemble unique au sein duquel les règles peuvent être regroupées par branches en fonction de leur objet.

Étymologiquement, le mot réel signifie exister effectivement. Le réalisme est donc une attitude qui consiste à tenir compte de la réalité telle qu'elle existe effectivement.

Comme le dit Maurice Cozin, le recours à la théorie de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal se réduit à un refus d'analyse⁵⁷⁶.

Néanmoins par exception, sur le fondement de l'article L.64 du LPF, en France, et l'article 116 du CTN, au Brésil, l'administration fiscale, sous le contrôle du juge, a la possibilité de restituer leur véritable portée fiscale à des actes juridiques formellement licites tendant uniquement à tenir en échec la loi fiscale. Cela revient à reconnaître un caractère résiduel à la théorie du réalisme du droit fiscal⁵⁷⁷.

B. LA REQUALIFICATION D'UN ACTE JURIDIQUE DE DROIT PRIVÉ PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

En tout état de cause, il faut raisonner en termes d'unité juridique, car les différentes branches du droit font partie d'un ensemble unique⁵⁷⁸. De ce fait, à défaut de volonté contraire du législateur, une situation régulièrement qualifiée au regard d'une branche du droit doit être qualifiée de manière identique en droit fiscal⁵⁷⁹.

⁵⁷² DOUET, Frédéric.Op.cit.,. 250.

⁵⁷³ Op.cit., p. 250.

⁵⁷⁴ Apud. Op.cit.p. 250.

⁵⁷⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p.27.

⁵⁷⁶ Apud. DOUET, Frédéric.Op.cit p. 250.

⁵⁷⁷ DOUET, Frédéric.Op.cit . p. 251.

⁵⁷⁸ Op.cit., p. 246.

⁵⁷⁹ Op.cit., p. 246.

1. LES ACTES DE DROIT PRIVÉ ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE L.64 DU LPF

En France, le Conseil d'Etat a jugé qu'en l'absence de toute disposition législative, la qualification civile s'impose en droit fiscal :

En l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la « délivrance » mentionnée à l'article 1604 du Code civil»⁵⁸⁰.

Le combat à l'abus de droit qui justifie alors l'édiction des normes anti évasion et anti élusion peut s'identifier avec les différentes méthodes, selon le droit national, abus de droit, interdiction de la fraude à la loi, déconsidération de la personnalité juridique, principe de pleine concurrence.

L'on peut donc comprendre que le fisc, dans sa mission, dans sa lutte contre les apparences trompeuses, bénéficie d'un arsenal juridique à lui permettre de réprimer l'abus de droit.

Du point de vue de l'administration fiscale en charge des opérations de contrôle fiscal, la fraude à la loi, la requalification des contrats, l'acte anormal de gestion et les dispositifs anti abus font partie de l'arsenal des instruments de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

De ce fait, ne peuvent pas être opposés à l'administration fiscale les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses, par exemple, qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus.

En France, l'article L.64 du LPF⁵⁸¹ précise :

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;*
- b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus» ;*
- c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.*

En France, le champ d'application de l'abus de droit – art. L.64 du LPF (et l'article L.64-A) - ne concerne pas l'ensemble du champ de la fiscalité⁵⁸².

⁵⁸⁰ CE, 4 mars 1991, req. 97 597 à 97 601 : *Dr. Fisc.* 1991, n. 48, com. 2285, concl. N.Chahid-Nouraï .

⁵⁸¹ L'article L.64 du LPF a un caractère mixte, car c'est à la fois procédure d'imposition et un article d'assiette d'impôt. Du fait du double caractère de l'article L.64 du LPF, le contribuable peut se prévaloir à son sujet d'instructions administratives, sur le fondement de l'art. 80 A du LPF. CE, 24 févr. 1982, req. n. 18276 : *Dr.fisc.* 1982, n. 42, comm. 2269 : *RJF* 1982, n. 406, concl. C. Schricke.

⁵⁸² MARTIN, Philippe. La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée? In: *Revue de droit fiscal*, n. 47-977, 22 nov.2007, p. 11.

En France, la norme de l'article L. 64 du Livre de procédures fiscales, dite «*procédure de répression des abus de droit*», établie que l'administration fiscale peut rétablir le véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement de l'article L.64 du LPF, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du Comité Consultatif pour répression des abus de droit, mais l'administration peut aussi soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis feront l'objet d'un rapport annuel. Si l'administration ne se conforme pas à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement⁵⁸³.

Ainsi, un acte *irrégulièrement* qualifié au regard du droit privé, sous le contrôle du juge, peut être requalifié par l'administration. Mais là, il ne s'agit pas du réalisme du droit fiscal, mais d'une simple application de la théorie de la simulation⁵⁸⁴, ou si l'on veut, le caractère résiduel de la théorie du réalisme fiscal.

La seule hypothèse qui autorise l'administration à requalifier un acte régulièrement qualifié au regard du droit privé, en fonction de considérations purement fiscales est celle d'un acte régulièrement qualifié au regard du droit fiscal, mais inspiré exclusivement par la volonté d'éluider la loi fiscal⁵⁸⁵.

Toutefois, si l'acte est régulièrement qualifié, et donc ne présente pas un caractère fictif, ce qui serait l'hypothèse de fraude à loi, l'administration doit, pour écarter cet acte comme ne lui étant pas opposable, établir que cet acte n'a pas pu être inspiré par aucun motif autre que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales que le contribuable, s'il n'avait pas passé cet acte, aurait normalement supporté eu égard à sa situation et à ses activités réelles.

Ainsi, la notion d'abus de droit en matière fiscale recouvre, outre le cas de fictivité, expressément prévu par le texte, l'hypothèse de fraude à la loi, le cas du but exclusivement fiscal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales.

La notion d'abus de droit permet donc à l'administration fiscale d'écarter les actes fictifs ou de requalifier des actes dont la qualification apparente annulerait la substance de l'acte. Cette notion est d'origine jurisprudentielle, mais elle est devenue une notion législative avec la loi du 13 janvier 1941 qui a introduit dans l'ordre juridique française l'article L.64 du LPF.

En cas d'abus de droit, l'article L.64 du LPF prévoit une pénalité de 80%⁵⁸⁶ des droits à la charge du contribuable.

L'article 1732 du CGI créa la pénalité spécifique de 100%⁵⁸⁷ des droits; limita le champ d'application de la procédure des abus de droits aux seuls conventions et non plus à tous les actes juridiques; elle éteint le champ

⁵⁸³ CE, 27 sept. 2006, req. N. 260050, *Sté Janfin* : Juris Data n. 2006-081020.

⁵⁸⁴ DOUET, Frédéric. Op.cit.,p. 252, 253.

⁵⁸⁵ Op.cit., p. 253, 254.

⁵⁸⁶ L'article 2, III de la loi 87-502 du 8 juillet 1987, institue une majoration de 80% des droits mis à la charge du contribuable, en application de l'article 1729 du CGI, en cas d'abus de droit au sens de l'article L.64 du LPF.

⁵⁸⁷ Lorsqu'il s'agit d'une mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office.

d'application aux droits d'enregistrement et aux taxes sur le chiffre d'affaires; elle érige en principe générale de procédure l'inopposabilité des conventions légalement formés. L'administration fiscale n'est plus tenue à saisir le Comité Consultatif pour que l'acte ne lui soit plus opposable: elle ne sollicitera son avis que pour basculer la charge de la preuve⁵⁸⁸.

La loi du 13 janvier 1941⁵⁸⁹ précitée qui est à l'origine du texte de l'article L.64 du LPF a laissé en dehors du champ de la procédure de répression des abus de droits les droits d'enregistrement jusqu'à ce que la loi du 27 décembre 1963 les y intègre.

Ainsi, entre 13 janvier 1941 et 27 décembre 1963, la répression des abus de droit avait été prohibée en matière des droits d'enregistrement, mais la Cour de Cassation a continué à valider la poursuite des abus de droit opérée par l'administration et donc sans aucun support légal.

Néanmoins, au nom de la sécurité juridique l'administration fiscale a choisi et préféré prévenir des contentieux en faisant modifier le LPF, pour inclure expressément la taxe professionnelle, impôt local, dans le champ d'application de la procédure de l'art. L.64 du LPF⁵⁹⁰.

En outre, la compétence du Conseil Consultatif a été élargie à d'autres impôts.

Nonobstant, lorsque l'administration omettait, sous l'empire de la loi n. 63-1316 du 27 décembre 1963, de suivre la procédure prévue à l'article L.64 du LPF, les seules conséquences de la requalification de l'acte, par le juge,

⁵⁸⁸ L'administration fiscale a la charge de démontrer successivement le lien de dépendance, de droit ou de fait, entre la société française et la société étrangère et l'existence d'un avantage anormal consenti à cette société étrangère et afin de prouver le transfert de bénéfices, l'administration fiscale essaiera d'établir l'existence d'achats à pris majorés, ventes à prix minorés, prêts consentis dans des conditions plus avantageuses que celles du marché, versements de redevances excessives ou sans contrepartie, commissions anormales, abandons de créances, prise en charge de frais sans contrepartie, cautions données gratuitement à des filiales étrangères etc. L'article L 13 B du Livre de Procédures Fiscales (LPF) a institué la procédure de renseignements. L'article L.13 B du LPF précise que l'administration fiscale a la possibilité d'exiger d'une entreprise qu'elle lui communique toute information ou document sur les relations qu'elle entretient avec une entreprise étrangère. Également, l'administration peut interroger par écrit l'entreprise sur ses méthodes de détermination des prix des transactions. L'entreprise est tenue de donner ces renseignements dans un délai de deux mois éventuellement prorogable. Si l'entreprise ne répond pas ou si sa réponse est insuffisante elle encourt une amende pour chaque exercice visé par la demande de l'administration. L'administration fiscale doit démontrer que l'art. 57 du CGI est applicable (liens de dépendance et réalité de l'avantage consenti à la société étrangère). En ce sens, le fardeau de la preuve appartient à l'administration. Néanmoins, le contribuable a la faculté de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. l'arrêt du Conseil d'Etat du 29-1-64 requête n° 47515). En ce sens, la preuve contraire pourra être apportée par le contribuable. L'administration fiscale doit démontrer que l'art. 57 du CGI est bien applicable (liens de dépendance et réalité de l'avantage consenti à la société étrangère). En ce sens, le fardeau de la preuve appartient à l'administration. Néanmoins, le contribuable a la faculté de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. l'arrêt du Conseil d'Etat du 29-1-64 requête n° 47515). En ce sens, la preuve contraire pourra être apportée par le contribuable.

⁵⁸⁹ Les dispositions de la loi de 1941 ont été reprises par l'article 115 du décret de réforme fiscale n. 48-1986 du 9 décembre 1948.

⁵⁹⁰ L.fin. rect. 2003, n. 2003-1312, 30 déc. 2003, art. 60 : *Dr.fisc.* 2004, n. 4, comm. 176.

portait sur la charge de la preuve⁵⁹¹. C'est la jurisprudence dite « l'abus de droit implicite » ou « rampant ».

Le 10 juin 1981 le Conseil d'Etat affirme que les comportements dont le seul but est de faire échec à la loi fiscale en dehors de toute simulation peuvent être réprimés sur le terrain de la procédure de l'abus de droit (CE, Plén., 10 juin 1981, req. 19079 : Dr.fisc. 1981, n. 49-49, com. 2187, concl. E.Lobry : RJF 1981, n. 9, p. 429:

"Considérant que lorsque l'administration use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation et à ses activités réelles ».

Ainsi, le juge administratif, en France, a fait évoluer l'interprétation de la loi de 1941, en formulant deux critères alternatifs dans l'arrêt du 10 juin 1981⁵⁹², pour l'abus de droit :

- 1) La fictivité ;
- 2) Le but exclusivement fiscal des opérations effectuées par le contribuable.

Néanmoins, il faut distinguer l'abus par fiction et l'abus par fictivité économique, c'est-à-dire par fraude à la loi avec un but exclusivement fiscal. L'abus par fictivité économique inclut l'absence de réalité économique et la contrariété à l'intention du législateur, qui est consubstantielle à la fraude à la loi.

Pour le contribuable, le but de l'abus de droit est de mettre en œuvre un montage qui permet d'obtenir un effet. Pour l'administration, le but de l'abus est le constat d'un effet, l'identification et l'analyse d'un montage et la démonstration du but⁵⁹³.

Le but exclusivement fiscal est un critère de fraude à la loi, c'est un élément objectif résidant dans l'obtention d'un avantage contraire à l'objectif de la norme elle-même.

Néanmoins, il existe également l'élément subjectif qui est l'appréciation du but exclusivement fiscal de la part du contribuable. Cet élément subjectif, les effets concrets des actes que le contribuable passe sont un indice extrêmement important et qui est largement discuté dans le cadre du débat contentieux en France.

⁵⁹¹ CE, plén. 21 juill.1989, n. 59970, Bebdjador : Dr.fisc. 1990, n. 1, comm. 28, concl. Mme M. Liébert-Champagne ; RJF 1989, n. 998, chron. J. Tuot, p. 458.

⁵⁹² CE, plén., 10 juin, 1981, req. N. 19079 : Dr.fisc. 1981, n. 48-49, comm. 2187.

⁵⁹³ GAUTHIER, Jean-Louis. La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée ? « In » : *Revue de droit fiscal*, n. 47-977, 22 nov.2007, p. 12.

La notion d'abus de droit entoure les comportements de simulation comme de fraude à la loi fiscale, comme soulève L. Cadiet :

« Le civiliste moyen, normalement savant de l'enseignement ordinaire dispensé par ses manuels courants, ne peut manquer d'éprouver le sentiment d'une distorsion, dans la notion fiscale de l'abus de droit, entre le fond et la forme, la chose et le mot, quand on vient lui dire que la procédure de répression des abus de droit sanctionne des simulations et de fraudes à la loi. Dans son esprit, la fraude à la loi et l'abus de droit sont deux techniques concurrentes permettant d'assurer le respect des finalités du système juridique »⁵⁹⁴.

Au sens large, la fraude désigne toute manœuvre déloyale, artifice ou tromperie. Un acte peut être simulé et frauduleux, par exemple, une société fictive peut être inspirée par une volonté de fraude. La simulation ne peut pas permettre de valider des opérations qui ne pourraient valablement être conduites au grand jour. La fraude appartient au monde du réel.

Dans toute opération il y a un départ économique, par exemple, un souhait le financement de la part d'une de la société ou un investissement commun. L'abus de droit est saisi à travers les buts et les effets de la série d'actes qui ont été pris pour mettre en œuvre ce souhait initial. Ainsi, le contribuable peut, au départ, être motivé pour un objectif économique, mais les actes qu'il passe pour atteindre cet objectif peuvent révéler une manœuvre qui a un but totalement fiscal et qui élude la finalité de la norme.

En ce qui concerne la fraude à la loi en droit administratif, un avis de section du Conseil d'Etat a donné une définition générale de fraude à la loi⁵⁹⁵:

« Si un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient, cependant, à l'administration, lorsqu'il se révèle commis en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé. Ce principe peut conduire l'administration, qui doit exercer ces compétences sans pouvoir renvoyer une question préjudicielle à l'autorité judiciaire, à ne pas tenir compte, dans l'exercice desdites compétences, d'actes de droit privé opposables aux tiers ».

La simulation, inscrite dans la zone illégale de la fraude fiscale, ne relève pas de la zone légale de l'optimisation fiscale, néologisme désignant l'habilité autorisée du contribuable⁵⁹⁶.

La simulation révèle une création volontaire d'une contradiction entre l'apparence et la réalité en vue d'induire les tiers – le fisc – en erreur. L'élément matériel de la simulation se déploie à la fois sur le terrain de l'apparence et sur celui de la réalité et c'est le droit civil qui, dans sa fonction normative, va préciser le substrat juridique de la simulation, le droit fiscal doit se conformer à la notion privatiste de simulation, sauf à justifier un intérêt légitime, mais pourra déqualifier l'acte, l'opération ou les opérations juridiques.

⁵⁹⁴ Remarques sur la notion fiscale d'abus de droit. In: « Regards sur la fraude fiscale ». Paris : Economica, 1986, p. 33.

⁵⁹⁵ CE, avis, 9 oct. 1992, Abihilali : Rec. CE 1992, p. 363.

⁵⁹⁶ « Fiscalité et vie des entreprises », 13^e rapport du Conseil des impôts, Dr. Fisc., 1994, n. 48, p. 1701.

La simulation et la fraude au sens étroit sont deux techniques différentes, mais la simulation peut permettre la réalisation d'une fraude au sens large.

À la différence de la simulation, la fraude ne suppose aucune altération de la réalité, elle n'implique pas un acte occulte qui vient démentir une apparence dressée à la vue des tiers. Sur le terrain psychologique, la simulation est le produit d'une volonté et d'une intention de tromper les tiers quant à la réalité de l'apparence créée. La fraude est l'un des motifs qui poussent les parties sur la voie de la simulation et, à ce titre, elle est étrangère à la qualification de simulation : l'intention frauduleuse n'est pas par essence une composante de la simulation⁵⁹⁷.

La notion d'abus de droit avait été proposée en France, par l'avant-projet du Code civil, dans le texte de l'article 147.

Néanmoins, il s'agissait d'une définition générale et qui n'a pas été reprise dans le texte final :

«Tout acte ou fait qui excède manifestement par l'intention de son auteur, par son objet ou par les circonstances dans lesquelles il est intervenu, l'exercice normal d'un droit, n'est pas protégé par la loi et engage la responsabilité de son auteur».

Pour les civilistes, deux éléments caractérisent l'abus de droit : 1) l'élément intentionnel – l'intention de l'auteur de l'acte; 2) l'élément objectif – l'usage anormal ou excessif d'un droit.

Néanmoins, pour le droit administratif, l'abus de droit recouvre deux notions: 1) la fictivité; 2) la fraude à la loi.

L'administration fiscale peut écarter un acte au seul motif qu'il est fictif. Un acte fictif est présumé violer les objectifs de la législation dont l'application est demandée⁵⁹⁸. L'abus de droit, lorsqu'il ne consiste pas à écarter une fictivité prend la forme de la répression de la fraude à la loi.

En droit privé, l'abus de droit se répare sur le terrain de la responsabilité (dommages et intérêts), en droit public le mécanisme retenu est celui de l'inopposabilité des actes à l'administration.

Le 8 juillet 1987 la loi n. 87-502 – *Loi Aicardi* – a été publiée dont le texte de l'article 14 a permis au contribuable, en cas de mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit, de demander la saisine du Comité Consultatif. Si l'administration fiscale omet de suivre la procédure prévue à l'article L.64 du LPF, la procédure d'imposition est donc irrégulière⁵⁹⁹.

⁵⁹⁷ DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 75.

⁵⁹⁸ CE, 17 juin 1955; D. 1998, *jurispr.* P. 414.

⁵⁹⁹ Dans la rédaction de l'article L.64 du LPF antérieure à l'intervention de la loi *Aicardi*, lorsque l'administration fiscale omet de recueillir l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droits, il lui revient d'apporter la preuve de l'abus de droit qu'elle entend punir.

En tout état de cause, le cas de la requalification d'un acte *irrégulièrement* qualifié met en évidence la première catégorie de l'abus du droit, l'abus de droit par *simulation* juridique, qui correspond à simulation du droit civil⁶⁰⁰. La deuxième hypothèse, celle de la requalification d'un acte *régulièrement* qualifié, met en évidence la deuxième catégorie de l'abus de droit, l'abus de droit par *fraude à la loi*, dont la motivation exclusive est celle de diminuer la charge fiscale⁶⁰¹. L'abus de droit par fraude à la loi constitue donc le domaine résiduel du réalisme du droit fiscal.

2. LES ACTES DE DROIT PRIVÉ N'ENTRANT PAS DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE L.64 DU LPF : LA THÉORIE JURISPRUDENTIELLE DE LA FRAUDE

La décision *min. c/ Sté Janfin* du 27 septembre 2006 refuse une interprétation extensive du texte de l'article L.64 du LPF. Cette décision applique, en dehors du champ législatif d'application de l'article L.64 du LPF, une théorie jurisprudentielle de la fraude.

La théorie de la fraude, proche de l'arrêt de plénière du 10 juin 1981, s'inspire aussi de la jurisprudence générale du Conseil d'Etat sur la fraude, notamment d'un avis de section *Abihilali* du 29 octobre 1992⁶⁰² en matière de fraude au séjour en France par le biais du mariage blanc, et aussi de la jurisprudence de la CJCE en matière d'abus de droit à la TVA régie par la sixième directive⁶⁰³.

Lorsque le litige n'entre pas dans le champ d'application de l'article L.64 du LPF, c'est-à-dire lorsque l'opération ne déguise pas ni la réalisation, ni le transfert de bénéfices, l'administration fiscale peut toujours écarter l'acte passé par le contribuable comme ne lui étant pas opposable étant donné le caractère fictif de l'acte, en se fondant sur le principe que l'acte a été passé pour éluder ou atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles, s'il n'avait pas passé ces actes.

L'évolution de la jurisprudence en ce qui concerne le contenu et donc l'interprétation de l'article L.64 du LPF fait par la jurisprudence du Conseil d'Etat a été inauguré donc par la décision *min. c/ Sté Janfin* du 27 septembre 2006⁶⁰⁴, puis par la décision *min. c/ Bank of Scotland*, du 29 septembre 2006⁶⁰⁵, ensuite

⁶⁰⁰ DOUET, Frédéric. Op.cit., p. 252.

⁶⁰¹ Op.cit., p. 252, 253.

⁶⁰² CE, avis, sect. 9 oct. 1992, n. 137342, *Abihilali* : *Juris-Data* n. 1992-044735 ; *JCP G* 1982, IV, 2883, note M.-C. Rouault ; *D.* 1992, inf.rap. p. 253 ; *RJS* 1993, n. 86.

⁶⁰³ CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax e.a.* : *Rec. CJCE*, I, p. 1609 ; *RJF* 2006, n. 648 – Y. Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE* : *Dr.fisc.* 2006, n. 16, étude 16.

⁶⁰⁴ CE, 27 sept. 2006, req. n. 260050, *min. c/ Sté Janfin* : *Juris-Data* n. 2006-081020 ; *Dr.fis.* 2006, n. 47, comm. 744, concl. L.Olléon, étude 65, O. Fouquet.

⁶⁰⁵ CE, 29 déc. 2006, n. 283314, *min. c/Bank of Scotland* : *Juris-Data* n. 2006-081065 ; *Dr.fisc.* 2007, comm. 87, concl. F. Séners, note O. Fouquet.

par les décisions *min. c/ Mme Persicot* du 28 février 2007⁶⁰⁶ et *Pharmacie des Chalonges* du 5 mars 2007⁶⁰⁷.

Ainsi, en dehors du champ d'application de l'article L.64 du LPF l'administration fiscale, en se fondant sur la théorie jurisprudentielle d'abus de droit dégagée par la décision *min. c/Sté Janfin*⁶⁰⁸, peut procéder aux redressements.

La généralisation du champ d'application de l'abus de droit, telle qu'elle était mise en évidence par la décision *min. c/ Sté Janfin*, signifie que pour les contribuables que tout l'ensemble du champ de la fiscalité qui n'entre pas dans le champ d'application de l'article L.64 du LPF n'est pas exclu du risque de l'abus de droit à raison de la nature de l'impôt ou de la taxe, de la nature de l'opération fiscale incriminée, de son objet ou encore du rapport procédural avec l'administration⁶⁰⁹. Toutefois, si le contribuable fait preuve d'habileté fiscale sans détournement de l'esprit de la loi, il n'y a pas de fraude à la loi.

En France, le Conseil d'Etat retient la qualification d'abus de droit à chaque fois qu'il constate «*l'existence de majoration purement fictive de prix d'achat, non effectivement payé*»⁶¹⁰ dont le but est exclusivement fiscal, dépourvue de réalité économique et qui est contraire aux objectifs poursuivis par le législateur.

La majoration fictive de prix peut être révélatrice d'une simulation par acte déguisé qui obéit, pour l'essentiel, à des motivations fiscales dont le but est d'effacer les plus-values susceptibles d'être taxées à la revente⁶¹¹. Elle peut également avoir des motivations extra-fiscales, par exemple, tromper les banques en favorisant l'octroi de prêts d'un montant supérieur à ceux correspondant à la valeur vénale des biens achetés⁶¹².

Toutefois, le mobile qui explique le recours à la simulation n'est pas opposable à l'administration fiscale, laquelle peut opposer au contribuable l'existence d'un abus de droit dans la mesure où elle constate que le prix réellement versé est inférieur au prix indiqué dans l'acte.

⁶⁰⁶ CE, 28 févr. 2007, req. n. 384565, *min. c/ Mme Persicot* : *Juris-Data* n. 2007- 081088 ; *Dr.fisc.*2007, n. 14, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Foquet ; *RJF* 2007, n. 564.

⁶⁰⁷ CE, 5 mars 2007, req. n. 284457, *SELARL Pharmacie des Chalonges* : *Juris-Data* n. 2007-0181090 ; *Dr.fisc.* n. 2007, n. 20, comm. 522, note O. Fouquet.

⁶⁰⁸ La décision *min. c/ Sté Janfin* est d'un intérêt particulier pour tout ce qui est omis par l'article L.64 : taxe foncière, taxe d'habitation, taxes sur les salaires, refus d'imputation ou de remboursement de crédits d'impôts, enfin, la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit est d'application générale.

⁶⁰⁹ DIBOUT, Patrick M. « *La frontière entre l'abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée ?* » « *In* » : *Revue de droit fiscal*, n. 47, 22 nov. 2007, 977, p. 9.

⁶¹⁰ CE, 7^e et 9^e sous-sect., 19 nov. 1984, req. 35491 : *Dr.fisc.* 1985, n^o9, com. 453, concl. O. Fourquet ; *RJF* 1985, n^o 1, p. 76.

⁶¹¹ CE, 7^e et 9^e sous-sect., 19 nov. 1984, req. 35491 : *Dr.fisc.* 1985, n^o9, com. 453, concl. O. Fourquet ; *RJF* 1985, n^o 1, p. 76.

⁶¹² CE, 8^e et 9^e sous-sect., 3 févr. 1986, req. 41026 : *RJF* 1986, n. 4 p. 245.

Ainsi, pour la qualification de simulation il suffit vérifier la création volontaire d'une apparence contraire à la réalité en vue de tromper les tiers, soit le fisc, soit les banquiers⁶¹³.

Inversement, si le prix majoré dans l'acte a été réellement versé par le débiteur, la qualification de simulation doit être rejetée, car le comportement révèle une gestion anormale, l'on présuppose que l'entreprise a acheté pour un prix supérieur ce qu'elle aurait pu obtenir à meilleur coût.

Ainsi, la qualification de l'acte anormal de gestion s'impose lorsque la valeur d'acquisition du bien a été délibérément exagérée⁶¹⁴.

Le cumul de qualifications n'est pas envisageable : l'acte anormal de gestion est toujours réel et donc il correspond à la réalité et ne contredit aucune apparence contraire, l'acte entaché d'abus de droit par simulation est, par contre, contraire à l'apparence.

L'acte entaché *d'abus de droit par fraude à la loi* est un acte réel passé dans le seul but de faire échec à la loi fiscale qui enrichit l'entreprise puisqu'il se traduit par une *économie d'impôt* substantielle et donc il est difficile de considérer qu'il est contraire à l'intérêt social. C'est un acte poursuivi avec l'intérêt exclusivement fiscal de l'entreprise.

Inversement, l'acte anormal de gestion suppose la poursuite d'un intérêt étranger à l'entreprise. C'est un acte conclu en contravention avec l'intérêt social et qui appauvrit donc indûment l'entreprise et enrichi corrélativement un tiers.

Toutefois, la frontière séparant l'abus de droit par fraude à la loi et l'acte anormal de gestion n'est pas aisée, car l'on peut supposer l'existence d'un acte qui à la fois appauvrit financièrement l'entreprise mais l'enrichit fiscalement, par exemple le secours d'une filiale par abandon de créance. Il s'agit d'un acte qui appauvrit économiquement la société-mère pouvant, ainsi, révéler l'existence d'une gestion anormale tout en étant susceptible d'être attaqué sur le terrain de l'abus de droit au motif que le choix de l'abandon de créance par préférence à l'apport en capital répond à une préoccupation exclusivement fiscale.

L'acte anormal de gestion constitue l'opération qui, se traduisant par une dépense ou une perte de recette, n'est pas justifiée par les intérêts de l'exploitation commerciale. Ce sont les cas, par exemple :

1. Paiement au propriétaire et à l'associé d'un loyer supérieur à la valeur locative réelle de l'immeuble qu'il loue à la société, ou de la cession à un associé d'une immobilisation pour un prix inférieur à sa valeur⁶¹⁵ ;
2. Supplément de prix important payé au fournisseur,

⁶¹³ DEBOISSY, Florence. Op.cit., p.225.

⁶¹⁴ CE, 8^e et 7^e sous-sect., 2 oct. 1985, req. 37791 : *RJF* 1985, n. 11, p. 751.

⁶¹⁵ La jurisprudence du Conseil d'Etat a fixé depuis longtemps la règle selon laquelle, lorsqu'une société cède un bien à un des associés ou à son dirigeant, le prix de cession doit être calculé à partir de la valeur vénale et non à partir du prix de revient – CE 20 juin 1984, n° 35 964 : *RJF* 8-9/84, n° 982.

3. Abandon de créance pour des raisons étrangères à l'exploitation ;
4. Prêts ou avances consentis sans intérêts ou assorties d'intérêts réduits.

La gestion normale ou anormale doit être appréciée au niveau de chacune des sociétés membres du groupe : un acte sera considéré comme « normal » dans la mesure où il servira les intérêts de la société, soit directement, soit indirectement en favorisant l'activité d'une autre société ayant des relations privilégiées avec elle.

Pour analyser le caractère normal ou anormal du prix, l'administration fiscale française utilise généralement, par exemple pour établir le caractère normal ou anormal du prix de cession ou de licence d'une invention, une méthode qui consiste à analyser l'évolution du chiffre d'affaires de l'entreprise cessionnaire, au cours des exercices ayant suivi la conclusion du contrat de transfert de l'invention.

Dans la quasi-totalité des litiges relatifs au prix de cession ou de licence d'une invention l'élément pris en considération est celui de l'existence d'un acte normal ou anormal de gestion.

Une société accomplit un acte anormal de gestion lorsqu'elle fait une opération non dans son intérêt propre, mais dans celui d'un tiers.

Si le contribuable n'est pas en mesure de justifier, dans son principe et dans son montant, l'exactitude de cette écriture et si l'administration fiscale conteste le caractère normal d'un acte qui s'est traduit en comptabilité par une écriture importante portant sur des créances de tiers, des amortissements, des provisions ou des charges, elle doit apporter la preuve qui lui incombe.

La majorité d'actes anormaux interviennent à l'intérieur des groupes de sociétés et si chacune des sociétés d'un groupe est autonome sur le plan juridique, la gestion normale ou anormale doit être appréciée au niveau de chacune des sociétés membres du groupe. Un acte sera considéré comme "normal" dans la mesure où, directe ou indirectement, il servira les intérêts de la société en favorisant l'activité d'une autre société ayant des relations privilégiées avec elle.

Aux yeux du Conseil d'Etat il n'existe pas un intérêt général du « groupe » qui transcenderait les intérêts particuliers des sociétés membres. A contrario sens, un acte sera considéré comme anormal pour une filiale, s'il est fait dans le seul intérêt de la société mère

La distinction entre l'acte entaché d'abus de droit par simulation et de l'acte anormal de gestion est évidente : l'un est contraire à l'apparence alors que l'autre lui est conforme. Dans les deux cas, qu'ils soient anormaux ou frauduleux, les actes relèvent de la sphère du réel. L'acte anormal de gestion, conclu en contravention avec l'intérêt social, appauvrit indûment l'entreprise et enrichit corrélativement un tiers. À l'inverse, l'abus de droit par fraude à la loi enrichit fiscalement l'entreprise puisqu'il se traduit par une économie d'impôt substantielle.

La distinction entre l'intérêt du groupe et l'intérêt propre d'une filiale doit être prise en considération par la jurisprudence. Il faut apprécier l'intérêt de chacune des sociétés membres d'un groupe afin de vérifier si l'acte comporte, pour la société en cause, une contrepartie « réelle et suffisante ».

D'une manière générale, les avances consenties par une société mère à sa filiale correspondent, en principe, à une gestion commerciale normale, sauf si la société a poursuivi des fins étrangères à son propre intérêt, par exemple, des avances à fonds perdus consenties par une société, qui n'était pas juridiquement tenue d'apporter son aide, n'ont pas « le caractère d'une libéralité ou d'un acte de gestion normale dès lors qu'en protégeant les intérêts de ceux qui avaient fait confiance à sa filiale, la société mère sauvegardait son *propre renom* bancaire⁶¹⁶.

La prise en charge du déficit d'une filiale étrangère n'est pas, nécessairement un acte anormal, si la participation au règlement du passif a pour objet, pour la société, le maintien de son *propre renom commercial*⁶¹⁷.

Néanmoins, il faut que cette prise en charge ne soit pas systématique et ne dissimule pas un véritable transfert de bénéfices à l'étranger⁶¹⁸.

Le versement de subventions à une filiale peut aussi entrer dans le cadre d'une gestion normale lorsque les sociétés sont, en outre, liées par d'étroites relations commerciales⁶¹⁹.

Les décisions de gestion irrégulières sont des erreurs volontaires ou frauduleuses, ce sont des décisions prises en l'absence de faculté d'option ouverte au contribuable par la loi fiscale qui ont pour but exclusif de réduire son bénéfice imposable par rapport à ce qui devrait l'être par l'application exacte de la loi.

D'autre part, l'administration fiscale peut se placer sur le double terrain de l'abus de droit et de l'acte anormal de gestion dans les opérations de fusion rapide d'une holding de reprise et de la société étudiée en mettant en relief, par exemple, l'économie de l'impôt réalisé ou encore la mise à la charge de la société étudiée des frais financiers.

La perception de l'acte déguisé par le juge administratif est en complète cohérence avec les solutions de droit privé, tant civil que commercial. L'autonomie du droit fiscal est encore ici une illusion que l'analyse du droit positif permet de démentir.

Dans un cas d'opération de fusion rapide d'une holding de reprise et de la société qui est vérifiée l'administration fiscale peut remettre en cause soit l'économie d'impôt ainsi réalisé, et donc un cas d'abus de droit par fraude à la

⁶¹⁶ CE 20 nov. 1974, 85 191 : *RJF* 1975.1.22.

⁶¹⁷ CE 1^{er} juin 1983, 24 427 : *RJF* 1983.8-9.436.

⁶¹⁸ CE 27 nov. 1981, Plén. 16 814 : *RJF* 1982.1.17 et 8, concl. Verny.

⁶¹⁹ CE 9 oct. 1981, 15 553, *DF* 1982.4.108, concl. Verny.

loi, soit la mise à la charge de la société en vérification des frais financiers et donc un cas d'acte anormal de gestion. L'administration ici se place sur le double terrain de l'abus de droit par fraude à la loi et de l'acte anormal de gestion.

Une insuffisance de prix constatée en cours de l'année pourra aussi être qualifiée d'acte anormal de gestion qui aura comme conséquence un redressement de la société désavantagée de façon à faire disparaître au plan fiscal l'avantage indûment consenti à l'autre partie en ne lui facturant pas le prix de marché et en se privant ainsi d'une recette.

La théorie de l'acte anormal de gestion est une exception au principe de non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises, qui permet à l'administration fiscale, sous contrôle du juge administratif, de refuser la déduction de dépenses du bénéfice imposable d'une entreprise, si ces dépenses n'ont pas été engagées dans l'intérêt de l'exploitation de celle-ci.

Ainsi, en vertu du principe de non immixtion dans la gestion, l'Administration fiscale ne doit pas se substituer au contribuable qui est le seul juge de l'opportunité et des actes de gestion qui conviennent le mieux à son entreprise⁶²⁰.

Néanmoins, bien que l'administration fiscale ne soit pas habilitée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, en France, le Conseil d'Etat lui reconnaît le droit d'apprécier si l'acte consistant à prendre en charge est une dépense ou alors si l'acte consistant à renoncer à une recette procède ou non d'une gestion commerciale normale et en tire les conséquences sur le plan fiscal.

Les règles de procédure issues de l'interprétation de l'article L.64 du LPF ne sont pas applicables lorsque la théorie jurisprudentielle dégagée par la décision *min. c/ Sté Janfin* est mise en œuvre.

La procédure de répression d'abus au droit de l'article L.64 du LPF est une procédure qui concerne exclusivement l'assiette de l'impôt (minorations d'assiette) et non le paiement de l'impôt⁶²¹.

L'on vérifie donc qu'il existe, en France, un régime distinct pour la procédure et les pénalités, ce qui permet d'affirmer que les bases légales sont également distinctes pour la définition de l'abus de droit version *Janfin* et pour la définition de l'abus de droit version article L.64 du LPF, même si la définition de l'abus de droit sont rigoureusement identiques pour les deux versions.

La pénalité pour abus de droit de 80% prévue à l'article L.64 du LPF ne s'applique pas lorsque les redressements sont fondés sur la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit. Lorsqu'il est fait l'application de cette théorie, les pénalités susceptibles d'être appliquées sont celles de droit commun, c'est-à-dire, manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses.

⁶²⁰ CE 7 juill. 1958, n° 37.977.

⁶²¹ Doc.adm. 13 L-1432, 1^{er} juill. 1989, reprise aujourd'hui dans Doc.adm. 13 L-153, 1^{er} juill. 2002.

Lorsqu'un acte de droit privé opposable aux tiers, en principe, également opposable à l'administration, n'entre pas dans le champ d'application de l'article L.64 du LPF, tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient à l'administration fiscale, en présence d'une fraude commise, de remettre en cause la qualification de l'acte, même dans le cas où la fraude revêt la forme d'un acte de droit privé. Dans ce cas la base légale pour le redressement n'est pas l'article L.64 du LPF, mais la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit.

Or, ce n'est que par exception que l'administration fiscale peut vouloir opposer à un contribuable le caractère fictif d'un acte et c'est dans cette hypothèse qu'elle pourra requalifier un acte dont le but est exclusivement d'éluider l'impôt⁶²².

En effet, l'administration fiscale peut procéder à des requalifications lorsque la substance d'un acte et ses conséquences immédiates témoignent contre la qualification que les contractants lui ont donnée, en dissimulant un contrat qui a pour but la soustraction au droit déterminé par la loi fiscale⁶²³.

D'autre part, lorsque l'administration fiscale entend réprimer un abus de droit dans une hypothèse qui rentre dans le champ d'application de l'article L.64 du LPF, elle n'a pas de choix: l'administration doit respecter la procédure spéciale et permettre au contribuable de saisir le Comité Consultatif pour la répression des abus de droit⁶²⁴.

Ainsi, le juge peut accorder à l'administration fiscale le pouvoir de faire obstacle, même sans texte, à une fraude à la loi fiscale. Ce pouvoir résulte d'un principe général du droit et ne pourra pas être supprimé par le législateur. Cette conclusion, en France, résulte de la combinaison des règles d'un principe général du droit préexistant et d'une loi ultérieure intervenant dans le champ de ce principe⁶²⁵.

En revanche, lorsque les faits litigieux n'entrent pas dans le champ d'application de l'article L.64 du LPF, concernant, par exemple, les impôts qui ne sont pas couverts par ces dispositions, l'administration fiscale n'est pas tenue à respecter la garantie qui constitue la faculté reconnue au contribuable de saisir le Comité Consultatif, mais pour écarter l'acte fictif ou faire obstacle à une fraude à la loi hors du champ de l'article L.64, l'administration fiscale est tenue de suivre la procédure contradictoire de droit commun des articles L.55 et suivants du LPF. La charge de la preuve obéira aux principes de la procédure contradictoire.

En tout état de cause, pour que la procédure contradictoire d'imposition de l'article L.55 du LPF soit régulière, le contribuable doit avoir été

⁶²² DOUET, Frédéric. Op.cit., p. 251.

⁶²³ Cass.civ., 20 août 1867 : DP 1867, 1, p. 337.

⁶²⁴ CE, 19 nov. 1986, req. n. 30465 et 32295 : Dr.fisc. 1987, n. 10, comm. 506 ; RJF 1987, n. 78, concl. P. Martin, p. 9.

⁶²⁵ CE 4 oct. 1974, Dme David : Rec. CE 1974, o. 464, concl. Gentot ; RTD civ. 1975, obs. J. Normand, p. 353.

mis à demander la saisine de la Commission Départementale sur toutes les questions relevant de la compétence de celle-ci.

Néanmoins, si à tort l'administration fiscale entame la procédure spéciale de l'article L.64 pour faire écarter un montage artificiel hors du champ de l'article L.64 du LPF, elle devra demander une substitution de base légale, même s'il y a eu la consultation du comité consultatif qui s'est reconnu à tort compétent.

S'agissant d'un cas concret qui demande l'application jurisprudentielle de l'abus de droit et non de l'article L.64 du LPF, comme l'administration ne peut pas se fonder sur la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L.64 du LPF pour remettre en cause le paiement de l'impôt⁶²⁶, au cours du contentieux, l'administration peut toujours demander une substitution de base légale tendant à substituer à l'article L.64 du LPF la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit, sous peine de l'imposition être prononcée déchargée par le juge administratif, mais à condition que le contribuable ne soit pas privé de la garantie d'en avoir discuté, débat qui peut intervenir devant le juge.

En l'absence de demande de substitution de la base légale de la part de l'administration fiscale, le juge ne peut pas procéder d'office à une telle substitution, et par conséquent, il devra prononcer la décharge de l'imposition irrégulièrement établie⁶²⁷.

En sens inverse, si l'administration fiscale a conduit à tort le redressement sur le terrain de la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit, elle ne pourra plus réclamer devant le juge la substitution à cette base légale pour de l'article L.64 du LPF, dans la mesure où le contribuable aura déjà été privé de la garantie que constitue la saisine du comité consultatif.

Ainsi, en France, l'abus de droit, en matière fiscale, est utilisé tantôt comme une construction juridique fictive (abus de droit-simulation – article L.64 du LPF), tantôt pour définir les pratiques de détournement normatifs dont l'unique but c'est d'atteindre un traitement le plus avantageux en termes fiscaux (abus de droit-fraude- théorie jurisprudentielle de l'abus de droit).

Les concepts d'abus de droit, soit pour l'application de l'article L.64 du LPF, soit pour la construction prétorienne sont similaires, mais les bases légales et le régime pour la procédure et les pénalités sont différents.

En tout état de cause, l'interprétation de l'article L.64 du LPF et la théorie jurisprudentiellesont issues de la décision *min. c / Sté Janfin* coexistent, mais la mise en œuvre de l'article L.64 du LPF nécessite au préalable d'une procédure de redressement. Lorsqu'il s'agit de fraude à la loi qui peut être

⁶²⁶ Les impôts locaux ne sont pas inclus dans le champ de l'article L.64 du LPF (CE, 27 sept. 2006, req.n. 260050, *Sté Janfin* : *Juris-Data* n. 2006-081020). La procédure de l'art. L.64 du LPF ne s'applique pas en matière de brevet, car l'impôt n'est pas visé par le texte (CE, 25 févr. 1966, req.n. 64228, *Bourgeon* : *Dr.fisc.* 1966, n. 12 comm. 330 ; *Dupont* 1966, p. 241 ; RO 1966, p. 83)

⁶²⁷ CE, 24 juin 1985, req. n. 40780. *Mogras* : *Dr.fisc.* 1985, n. 43, comm. 1836 ; RJF 1985, n. 1236.

invoquée dans la phase contentieuse ce n'est pas exigé au préalable la procédure de redressement, mais la démonstration de la fraude à la loi nécessite des investigations approfondies qui relèvent plutôt des procédures de contrôle.

Toutefois, pour l'application de la procédure de répression de l'abus de droit de l'article L.64 du LPF, l'administration ne peut pas entamer la procédure de répression de l'abus de droit sur le seul fondement prétorien (les principes généraux du droit⁶²⁸. L'administration n'a pas de choix de base légale. La définition d'abus de droit de l'article L.64 di LPF et la définition prétorienne de l'abus de droit sont identiques, mais les régimes sont différents, soit pour la procédure, soit pour les pénalités.

L'article L.64 du LPF est omis en ce qui concerne l'épuisement des possibilité que l'administration fiscale possède pour écarter les actes de droit privé révélateurs d'un abus de droit, ce texte ne traduit pas la volonté du législateur d'interdire à l'administration de réprimer éventuels abus de droit hors du champ de ces dispositions, c'est-à-dire en dehors du texte⁶²⁹.

La Cour de Justice des Communauté européennes (CJCE), dans l'arrêt du 21 févr. 2006⁶³⁰ a jugé que la sixième directive en matière de TVA devrait être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive.

En ainsi décidant, la CJCE a jugé que la constatation et l'existence d'une *pratique abusive*⁶³¹ exige, d'une part, que l'opération doit avoir pour résultat un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire aux dispositions légales, et d'autre part, que le but essentiel de l'opération en cause est l'obtention d'un avantage fiscal.

En ce sens, en matière de TVA, la CJCE a jugé que lorsque l'existence d'une pratique abusive est constatée, les administrations nationales sont fondées à mettre en application, même sans texte, le principe général d'interdiction des pratiques abusives afin que les opérations concernées soient redéfinies de façon à établir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique.

A partir de ce précédent jurisprudentiel, le Conseil d'Etat⁶³² passe à décider qu'il est possible étendre la procédure de répression des abus de droit,

⁶²⁸ L'abus de droit renvoie à l'article L.64 du LPF, seule base légale qui devra être invoquée et qui ne coïncide pas avec la fraude à la loi, qui n'est qu'une catégorie.

⁶²⁹ CE, 27 sept. 2006, req. n. 260050, *Sté Janfin* : *Juris-Data* n. 2006-081020.

⁶³⁰ CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifaxplc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Proprety Investments Ltd* : *RJF* 2006 n. 648, étude O. Fouquet, p. 383 ; *BDCF* 5/2006, n. 68.

⁶³¹ La CJCE se rapporte plus précisément aux pratiques abusives, au lieu d'abus de droit.

⁶³² CE, 27 sept. 2006, req. n. 260050, *Sté Janfin* : *Juris-Data* n. 2006-081020.

même sans texte, en matière fiscale, sans être tenu à recourir à une quelconque spécificité du droit fiscal, tout en se reportant aux principes de droit non écrit⁶³³.

Le 12 septembre 2006, la CJCE a tranché le litige *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, en réponse à une question préjudicielle britannique. Il ressort de cet arrêt que la recherche d'un but exclusivement fiscal ne suffit pas, à elle seule, à caractériser une fraude à la loi ou un abus de droit. Il faut encore que le montage permettant d'obtenir l'avantage fiscal ne comporte une substance juridique et économique pour en déduire le caractère purement artificiel du montage.

Ainsi, il ressort de l'arrêt du 12 septembre 2006 de la CJCE que, nonobstant la motivation de nature fiscale, les actes de droit privé qui correspondent à une réalité économique ne sont pas constitutifs d'une pratique abusive.

À l'heure actuelle, lorsque l'on se situe dans le champ d'application de l'article L.64 du LPF, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat il faut rechercher :

- 1) S'il existe l'obtention d'un avantage dont le but est exclusivement fiscal⁶³⁴ - l'identification d'un montage purement artificiel sera l'élément de nature à établir ce but exclusivement fiscal ;
- 2) Si l'obtention d'un avantage fiscal s'inscrit dans un détournement de la loi, c'est-à-dire si l'obtention d'un avantage fiscal est contraire aux objectifs poursuivis par le législateur⁶³⁵ ;
- 3) Si le montage permettant d'obtenir l'avantage fiscal est dépourvu d'une substance juridique et économique – cette condition doit être appréciée au regard de l'objet des instruments juridiques utilisés qui doit être regardé comme artificiel⁶³⁶.

Il faut, néanmoins, souligner que le montage simple échapperait à l'abus de droit, seul le montage sophistiqué dans le but exclusivement fiscal entre dans le champ d'application de la théorie jurisprudentielle de l'abus de droit⁶³⁷.

⁶³³ Le principe de la fraude à la loi est un principe général de droit en matière fiscale qui permet l'administration d'opposer au citoyen pour lui refuser un droit.

⁶³⁴ CE, sect. 27 sep. 2006, req. n. 260050, *Sté Janfin* : *Juris-Data* n. 2006-01020.

⁶³⁵ CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* : RJF 12/06 n. 1644 ; CE, 18 mai 2005, n. 267087, *Min. c/ Sté Sagal* : *Juris-Data* n. 2005-080715 ; *Dr.fisc.* 2005, n. 44-45, comm. 726, concl. P. Collin. ;

⁶³⁶ CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* : RJF 12/06 n. 1644 .. FOUQUET, Olivier. *Fraude à la loi et abus de droit* .Paris : *Revue de Droit Fiscal* n. 47 : 23 nov. 2006, p. 65 ; CE, 29 déc. 2006, req. n. 283314, *Min. c/Sté Bank of Scotland* : *Juris-Data* n. 2006-081065 ; *Dr.fisc.* 2007, n. 4, comm.87, concl. F. Séners, note Olivier Fouquet ; CE, 28 févr. 2007, req. n. 284565, *Min. c/ Mme Persicot* : *Juris-Data* n. 2007-081088 ; *Dr.fisc.* 2007, n.4, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Fouquet ; RJF 2007, n. 564.

⁶³⁷ MARTIN, Philippe. L'optimisation entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée? In : *Revue de droit fiscal*, n. 47-977, de nov. 2007, p. 10, 11.

Les actes de droit privé que l'administration peut écarter sur le fondement de l'article L.64 du LPF ce sont ceux «qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention» et non les autres actes juridiques tels que les actes collectifs, par exemple, les décisions des assemblées générales dans les sociétés, ou les actes unilatéraux, par exemple, l'abandon de créances consenti unilatéralement, l'octroi d'une subvention consenti unilatéralement.

Toutefois, la jurisprudence en dépassant le cadre des contrats et conventions condamne les montages juridiques constitutifs d'une fraude à la loi fiscale, même s'ils reposaient sur des actes juridiques ne présentant pas un caractère conventionnel⁶³⁸.

En tout état de cause, pour les problèmes de qualification, le droit fiscal est dépendant des concepts empruntés aux autres branches du droit. En revanche, il est indépendant à l'égard des questions spécifiquement fiscales.

L'article 57 du CGI modifié par l'Ordonnance 2004-281 2004-12-25 art. 27 JORF 27 mars 2004 en vigueur le 1er juin 2004, établit :

« 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 bénéficiaires 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 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. »

Pour l'application de l'article 57 l'administration fiscale doit, tout d'abord, établir les liens de dépendance entre la société française et la société étrangère. Il convient, ensuite, de démontrer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices de l'entreprise française à l'entreprise étrangère affiliée au même groupe. L'article 57 du CGI joue à l'égard d'une entreprise française placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère, mais aussi à l'égard d'une entreprise française qui a sous sa dépendance une entreprise étrangère, ou d'une entreprise française placée en même temps sous la dépendance d'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance d'une même entreprise

La preuve du lien de dépendance s'avère souvent très difficile, à apporter, voire impossible lorsque des relations s'établissent entre des entreprises françaises et des entreprises étrangères domiciliées dans des pays à régime fiscal privilégié, compte tenu du secret généralement maintenu sur les propriétaires réels de ces dernières.

⁶³⁸ CE, 1^{er} avr. 1987, req. n. 51831, SARL Cotra : *Dr.fisc.* 1987, n. 28 ; RJF 1987, n. 483, concl. O.Fouquet ; *Rev.sociétés* 1987, p. 415.

Ainsi, pour corriger cette difficulté le deuxième alinéa de l'article 57 du CGI dispense l'administration de prouver le lien de dépendance ou de contrôle pour les transferts de bénéfices effectués au profit d'entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié⁶³⁹.

L'article 57 ne donne pas de définition de la notion de dépendance qui peut être, néanmoins, juridique ou simplement de fait.

S'agissant d'entreprises contrôlées par des groupes ayant des ramifications sur le plan international, les procédés de transfert utilisés conduisent généralement à localiser la majeure partie des bénéfices du groupe dans les pays où l'impôt est le moins élevé.

Au titre de l'article 57 du CGI, l'administration fiscale doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise française, sauf si l'entreprise justifie que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes.

Néanmoins, à défaut d'avoir procédé à une comparaison, l'administration n'est pas fondé à invoquer la présomption de transferts de bénéfices. Au contraire, elle doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations, par exemple, à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu⁶⁴⁰.

Sauf dans le cadre communautaire, les bénéfices que les sociétés étrangères réalisent en France, notamment par l'intermédiaire de succursales, sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile ou leur siège social en France. Ceux-ci sont soumis à une retenue à la source au taux de 25%, sauf si une convention fiscale interdit à la France de prélever la retenue, ou si elle en réduit le taux. Il s'agit là d'une double présomption : de distribution d'une part, à des associés non résidents, d'autre part.

Ainsi, les sommes réputées avoir été mises indûment à la charge de l'entreprise française sont redressées et soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux). Ensuite ces sommes redressées sont réputées avoir été distribuées à des tiers ou à des associés (cas des sociétés mères) et une retenue à la source est appliquées sur le fondement de l'art. 119 bis , 2 du CGI. Le taux de cette retenue à la source est de 25%, mais elle est en fait calculée sur le montant brut désinvesti par la société française. Son taux effectif est donc égal au tiers de la somme désinvestie.

⁶³⁹ La notion de régime fiscal privilégié est explicitée au deuxième alinéa de l'article 238-A du C.G.I., qui précise que les personnes domiciliées ou établies hors de France "sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France". C'est au Service qu'il appartient d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, si l'entreprise bénéficiaire se trouve dans cette situation.

⁶⁴⁰ CE, 3ème et 8ème sous-sections réunies, du 7 novembre 2005, 266436, *Recueil Lebon.*

En présence d'un transfert de bénéfices il est anormal de voir imposé en France un bénéfice alors qu'il a généralement été déclaré à l'étranger (ainsi par exemple, le prix considéré comme exagéré en France aura été déclaré dans le chiffre d'affaire à l'étranger de la société associée). Dans cette hypothèse, la plupart des conventions fiscales prévoient la possibilité pour le contribuable de provoquer l'ouverture d'une procédure amiable, conforme la convention type modèle OCDE en son art. 25.

Cette procédure consiste à demander une réunion au sein d'une commission mixte des autorités fiscales des deux pays en cause, et ainsi d'obtenir par exemple un dégrèvement dans l'Etat de destination des transferts de bénéfices. Pour la France cette demande de saisine des autorités fiscales doit être adressée à la direction de la législation fiscale, s/direction E, 139 rue de Bercy Paris 12°.

Lorsque l'administration fiscale constate que la comptabilité d'une entreprise se trouvant dans l'un des cas visés à l'article 57 du C.G.I. ne fait pas apparaître les véritables résultats de l'exploitation, elle redresse les données de façon à faire rentrer dans les bénéfices imposables⁶⁴¹ les profits abusivement transférés hors de France.

Le montant des produits imposables est déterminé, selon l'article 57 du CGI, soit directement, par incorporation des bénéfices abusivement transférés hors de France aux résultats accusés par les comptabilités, soit, à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements, par comparaison avec les produits imposables des entreprises similaires exploitées normalement

La jurisprudence du Conseil d'Etat n'admet l'application de l'article 57 du CGI que si des avantages particuliers ont été consentis à la société étrangère.

Alors, l'administration fiscale a la charge de la preuve de l'existence de tels avantages et elle doit déterminer le montant concernant à tels avantages, tout en apportant, au préalable, la preuve des liens de dépendance (de droit ou de fait) qui unissent la société française et la société étrangère, sauf s'il s'agit d'une entreprise établie dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238A du code général de l'impôt.

L'existence de tels avantages fait présumer le transfert de bénéfices. La loi ne fixe, à cet égard, aucune règle de preuve particulière. Aussi, appartient-il à l'administration de prouver, selon la procédure de droit commun, le caractère anormal de l'opération qu'elle entend redresser.

Lorsque l'existence d'avantages accordés par l'entreprise française à l'entreprise étrangère est établie, l'article 57 du C.G.I. établit une véritable présomption de transfert de bénéfices. Mais l'entreprise peut combattre cette présomption en démontrant que ces avantages ne se sont pas traduits, en fait, par un transfert de bénéfices à l'étranger.

⁶⁴¹ Article 38 du CGI.

L'administration reconnaît à l'entreprise française la possibilité d'apporter la preuve que les avantages résultant des opérations réalisées avec une entreprise étrangère répondent à des nécessités commerciales réelles, et non au souci d'effectuer des transferts de bénéfices au préjudice du Trésor français.

D'une manière générale, l'administration recommande, pour déterminer les résultats à attribuer à une société française dans ses relations avec sa filiale étrangère, de considérer l'ensemble des opérations commerciales, y compris celles réalisées par cette filiale.

Néanmoins, l'entreprise française a la faculté d'apporter la preuve contraire en établissant que l'opération apparemment anormale est, en réalité, justifiée par les nécessités de l'exploitation.

La valeur d'un droit de la propriété incorporelle dépend d'éléments subjectifs propres à chaque cas particulier et surtout des espoirs, encore plus subjectifs que les parties fondent sur l'avenir.

Le prix de pleine concurrence d'une transaction dépend de règles économiques indépendantes de la volonté des entreprises ou des administrations fiscales.

Les groupes internationaux sont également soumis à de multiples contraintes économiques dont les prix de transfert sont un élément clé.

Ainsi, la détermination du prix d'une transaction interne n'est pas forcément fonction de la seule fiscalité applicable à chacune des entités parties à la transaction: concentration de la trésorerie dans une seule entité et recherche de financement interne avantageux, mesures performantes de chaque entreprise locale; contournement des législations nationales s'opposant aux versements de dividendes⁶⁴² ou de redevances⁶⁴³; gestion optimisée des droits de douane, avantages consentis, etc.

⁶⁴² Les produits des filiales comprennent les dividendes reçus d'autres sociétés membres du groupe ou de filiales situées hors du groupe. Sauf dans le cadre communautaire, les bénéfices que les sociétés étrangères réalisent en France, notamment par l'intermédiaire de succursales, sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile ou leur siège social en France. Ils sont donc soumis à une retenue à la source au taux de 25% sauf si une convention fiscale interdit à la France de prélever la retenue, ou si elle en réduit le taux. Ils s'agit, donc, pour les sociétés qui n'appartiennent à la Communauté, d'une double présomption : de distribution d'une part, à ses associés non résidents, d'autre part. La retenue est exigible indépendamment des distributions effectives de dividendes. (article 115 quinquies du CGI, e articles 379 à 382 de l'Annexe UU du CGI) .

⁶⁴³ En l'absence de convention internationale donnent lieu à l'application de l'article 182 du CGI qui détermine une retenue à la source de 33 1/3% (article 182 B-II, CGI) les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisés en France. La finalité de ce prélèvement est de protéger le Trésor public contre le risque de non recouvrement de l'impôt, ce qui explique le taux du prélèvement qui est le plus élevé que la plupart de ceux applicables à des opérations symétriques (retenue prélevée dans un pays A sur des paiements effectués par un débiteur établi dans ce pays à un bénéficiaire établi dans un pays B) réalisés dans d'autres pays, qui sont généralement entre 10 à 30%. L'ensemble des opérations de cession ou de licence de brevet ou de savoir-faire (article 182 B-I alinéas a et b, CGI) et les opérations relatifs aux transferts d'inventions (article 182 B-I alinéas a, b, et c, CGI) sont assujetties au prélèvement de 33 1/3%, et également les prestations d'assistance technique à une entreprise établie en

Le caractère exclusif ou non d'une concession, l'étendue de la zone géographique sur laquelle les droits peuvent être utilisés, les restrictions possibles à l'exportation des biens produits en vertu des droits transférés sont des éléments de nature à modifier l'appréciation à faire d'un prix.

Les nombreux contrats de licence de marques doivent faire l'objet de rémunérations normales, conforme aux prix de pleine concurrence. Le prix de pleine concurrence doit être déterminé en fonction des faits et circonstances du transfert, de l'étendu des obligations du licencié, de l'importance de l'assistante technique fournie par le concédant et de l'avance consenti.

Lorsque le contribuable n'accepte pas les redressements envisagés par l'administration, le désaccord peut être soumis à l'appréciation de la Commission Départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Cet organisme est compétent pour connaître toutes les questions de fait qui se rattachent à l'existence et au montant du transfert de bénéfices à l'étranger.

Si l'imposition est établie en conformité avec l'avis de la Commission, c'est au contribuable qu'il appartient de prouver l'inexistence des avantages relevés par l'Administration ou l'exagération de l'évaluation retenue.

Si le Tribunal Administratif ne s'estime pas suffisamment informé, il peut ordonner une expertise à l'effet d'établir que la société française n'a pas consenti d'avantages à sa filiale étrangère, qu'en tout état de cause, lesdits

France (Cf. PIERRE, Jean-Luc. *Fiscalité de la recherche de la propriété industrielle et des logiciels*. Paris : EFE, 2000, p. 223, 224, 226). Mais lorsque les revenus qui entrent dans le champ d'application de la retenue à la source de 33 1/3% sont versés à un résident, personne physique ou société, d'un Etat ayant conclu avec la France une convention internationale destinée à éviter les doubles impositions les effets des clauses de la convention sont tenus compte en ce qui concerne l'exigibilité ou non de la retenue à la source, d'une part, son taux et son caractère éventuellement libératoire, d'autre part. Les produits de transfert d'inventions (brevetées ou non brevetées) de marques et de dessins sont fréquemment visés par l'article de la convention relatif aux redevances. La convention conclue par la France avec le Brésil (article 3, Conv. 10 sept. 1971, : JO 28 nov. 1972), aussi bien d'autres conventions internationales conclues avec le Royaume-Uni (article 12-2 de la Conv. 22 mai 1968 : JO 24 et 25 nov. 1969 ; avenant 10 févr. 1971 : JO 2 août 1971 ; avenant 14 mai 1973 : JO 28 févr. 1974 ; avenant 12 juin 1986 : JO 20 juin 1987 ; avenant 15 oct. 1987 : JO 4 févr. 1988), avec l'Allemagne (article 15-1, Cov. 21 juill. 1959 : JO 8 nov. 1961 ; avenant 9 juin 1969 : JO 22 nov. 1970 ; avenant 28 sept. 1989 : JO 7 nov. 1990), avec la Belgique (article 8-1, Conv. 10 mars 1964 : JO 15 août 1965 ; avenant 15 févr. 1971 : JO 6 déc. 1073), avec les Pays-Bas (article 12-2, Conv. 16 mars 1973 : JO 21 avr. 1974), avec l'Italie (article 11-1, Conv. et éch. de lettres 5 oc. 1989 : JO 8 mai 1992), avec la Suisse (article 13-3, Conv. 9 sept. 1966 : JO 9 et 10 oct. 1967 ; avenant 3 déc. 1969 : JO 2 nov. 1970 ; avenant 22 juill. 1997 : JO 27 août 1998), avec l'Espagne (article 12-3, Conv. 10 oct. 1995 : JO 10 juill. 1997), avec le Luxembourg (article 10-2, Conv. 1^{er} avr. 1958 : JO 9 avr. 1960 ; avenant 8 sept. 1970 : JO 8 janv. 1972), avec les Etats-Unis (article 12-4-b, Conv. 31 août 1994 et éch. de lettres 31 août, 19 et 20 déc. 1994 : JO 22 mars 1996) et avec le Canada (article 12-5, Conv. 2 Mai 1975 : JO 10 oct. 1976 ; avenant 16 janv. 1987 : JO 13 oct. 1988), retiennent une définition de redevances de forme identique (ou semblable) à celle contenue dans le modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, établi par l'OCDE. Selon l'article 12-2 de la Convention Modèle OCDE (mise à jour de novembre 1997), le terme « redevances » désigne : « (...) les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

avantages, à les supposer établis, ne sont pas traduits par un transfert de bénéfices au profit de ladite filiale.

Le Conseil d'Etat admet que les relations commerciales entre sociétés mères et filiales peuvent être plus flexibles que les transactions entre sociétés complètement indépendantes et que la société mère peut ne réaliser aucun bénéfice, mais elle ne doit subir, dans ce cas, aucune perte⁶⁴⁴.

La jurisprudence française, généralement, estime que les avantages consentis par une société mère à sa filiale correspondent, en principe, à une gestion commerciale normale⁶⁴⁵, sauf si la société a poursuivi des fins étrangers à son propre intérêt, car en pratique, l'intérêt propre de la société mère se confond souvent avec l'intérêt du groupe. Néanmoins, il faut que cette prise en charge ne soit pas systématique et ne dissimule pas un véritable transfert de bénéfices vers l'étranger⁶⁴⁶.

En aidant sa filiale, la société mère, en réalité, a recherché son propre intérêt. En pratique, ces aides prennent la forme, soit d'une prise en charge de dépenses incombant à une filiale (ou à une succursale) située à l'étranger, soit de l'octroi d'une aide directe telle que, par exemple, un abandon de créances.

Le Conseil d'Etat a déjà jugé que les avances à fonds perdus consenties par une société, qui n'était pas juridiquement tenue d'apporter son aide, n'ont pas « *néanmoins le caractère d'une libéralité ou d'un acte de gestion anormal dès lors qu'en protégeant les intérêts de ceux qui avaient fait confiance à sa filiale, la société mère sauvegardait son « propre renom » bancaire ...* »⁶⁴⁷

Les abandons de créances consentis par une société mère à une de ses filiales peuvent, ainsi, être des actes normaux⁶⁴⁸. Egalement, un versement de subventions à une filiale peut entrer dans le cadre d'une gestion normale lorsque les sociétés sont, en outre, contrôlées par d'étroites relations commerciales⁶⁴⁹.

En tout état de cause, la haute juridiction admet que la facturation à un prix inférieur au prix de revient n'est pas un critère suffisant d'une gestion anormale. Dans l'hypothèse l'administration fiscale devra elle établir que les prix consentis à l'intérieur du groupe étaient sans commune mesure avec ceux de la concurrence⁶⁵⁰.

⁶⁴⁴ CE 24 févr. 1978, 2 372, DF 1978.30.1212, Concl. Rivière, *RJF* 1978.4.122.

⁶⁴⁵ CE 1^{er} juin 1983, 24 427, *RJF* 1983.8.-9.436 ; CE 18 nov. 1983, 32 817, *DF* 1984.13.647, concl. Racine.

⁶⁴⁶ CE 27 nov. 1981, Plén. 16 814, *RJF* 1982.1.17 et 8, concl. Verny ; CE 14 mars 1984, 33 188, *RJFR* 1984.5. 295, Chr. M. de Guillenchmidt, 280.

⁶⁴⁷ CE 20 nov. 1974, 85 191, *RJF* 1975.1.22.

⁶⁴⁸ CE 4 déc. 1985, 44 323, *DF* 1986, concl. contr. Mme. Latournerie.

⁶⁴⁹ (CE 9 oct. 1981, 15 553, *DF* 1982.4.108, concl. Verny ; CE 16 févr. 1983, 37 868, *DF* 1983.26.1450, Concl. Schricke.

⁶⁵⁰ CE 26 juin 1996, 80 178, SARL « Rougier-Hornitex », *RJF* 1996.8-9.560, BCF 1996.15, Concl. Loloum.

Si le prix de transfert est supérieur au prix de vente du produit final sur le marché de la maison mère, c'est parce qu'il est possible que le groupe cherche à s'implanter sur ce marché et qu'il pratique de ce fait des prix très bas.

Si l'entreprise justifie qu'elle n'a pas retiré un bénéfice excessif de sa position sur le marché et que les produits sont distribués par le circuit commercial le plus court et le moins onéreux, il est possible d'avoir une dérogation à la prohibition de vente à un prix minimum imposé à travers, par exemple, les clauses contractuelles, ce prix sera considéré comme le juste prix⁶⁵¹. Cette dérogation considère le prestige de la marque, la notoriété du fabricant etc.

Si l'on analyse la rémunération faite par des redevances, l'on doit tenir compte qu'une redevance due en raison d'une concession de licence est déterminée le plus souvent en fonction d'une analyse prospective du revenu ou des économies susceptibles d'être générés par l'utilisation du droit incorporel.

Si la redevance est partagée entre le concédant et le concessionnaire alors les bénéfices résultent de l'exploitation du droit incorporel. La détermination d'une redevance entre des parties contrôlées est très délicate.

En effet, elle correspond soit à l'identité même du groupe, soit à des procédés qui lui confèrent un fort avantage concurrentiel. Les droits incorporels ne sont jamais concédés à une partie indépendante.

Les spécificités des opérations complexes avec droits de la propriété incorporelle rendent difficile l'utilisation des méthodes traditionnelles et si éventuellement une transaction comparable est finalement identifiée, il sera nécessaire corriger toute différence matérielle existant avec la transaction contrôlée afin de pouvoir mener une comparaison effective.

D'autre part, les recherches de comparables externes sont très rarement accessibles soit en raison de leur confidentialité, soit en raison de la spécificité des transactions contrôlées.

Toutefois, lorsqu'il s'agit de transactions portant sur la cession ou concession de biens incorporels, l'administration française oblige les parties à un contrat de cession ou concession à publier certaines informations dans leur centre de propriété industrielle, en faisant, ainsi, l'exception à la règle du secret des transactions existant pour les transactions libres conclues entre parties indépendantes et dont l'objet est la cession de biens corporels.

En outre, l'Instruction du 7 septembre 1999⁶⁵², relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert précise :

« *Sous-section 3 : Confidentialité des informations transmises*

⁶⁵¹ C.H. Giraud Op. cit. p.203.

⁶⁵² Instruction 4 A-8-99 , n° 171, du 17 septembre 1999.

Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication d'un document ».

Les comparaisons de biens incorporels sont des comparaisons potentielles. En fait, les biens incorporels ne seront considérés comparables que lorsqu'ils participent au perfectionnement ou à la fabrication d'une technologie ou de produits, similaires ou non, ou alors, lorsqu'ils conduisent à des perspectives de bénéfices similaires.

Ainsi, étant donné la difficulté en rencontrer des biens incorporels comparables, afin de l'application du principe de pleine concurrence, la méthode la plus appropriée de détermination des prix de transfert n'est pas la méthode fondée au prix indépendant comparé de marché libre qui se trouve surtout à s'appliquer pour des biens corporels suffisamment communs pour disposer d'un prix de marché.

L'OCDE n'exige pas une comparaison identique ou similaire : « *une simple analogie doit suffire à déterminer la marge à appliquer* », mais il est tout de même très rare d'identifier des transactions comparables lorsqu'il s'agit de biens incorporels, sauf en cas de comparables internes, car les droits incorporels sont par nature uniques et donc très différents les uns des autres.

Les éléments qui intègrent les biens incorporels, par exemple la notoriété, sont des fruits d'une longue et onéreuse expérience. Ces éléments détermineront la valeur économique du bien. Il est donc possible que la spécificité du bien incorporel vendue au sein du groupe, ou encore, sa qualité ne connaisse pas d'équivalent.

De ce fait, la recherche d'une comparaison avec d'autres transactions analogues n'aboutit jamais à une appréciation valable.

L'application de l'article 57 du C.G.I. se rattache, dans une certaine mesure, à la notion plus large d'acte anormale de gestion. Néanmoins, il peut y avoir transfert indirect de bénéfice sans pour autant que l'acte de gestion soit anormal.

En tout cas, si la preuve contraire est ouverte à l'entreprise sur les deux plans, elle est plus difficile à établir dans le cadre de l'article 57 du C.G.I., dès lors que le contribuable doit combattre une véritable présomption instituée par la loi.

Section 2

LA MÉTHODE PROPOSÉE PAR LA FRANCE POUR L'ÉVALUATION DES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

Étant donnée la difficulté d'évaluation des droits de la propriété incorporelle, en France, l'administration fiscale propose les méthodes transactionnelles sur les bénéfices (**A**), mais l'administration n'est toujours pas suivie par la jurisprudence (**B**).

A. LA MÉTHODE PROPOSÉE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Afin d'une comparaison de la valeur des droits de la propriété incorporelle il faut se rassurer que les marchés sont comparables, ce qui n'est pas souvent le cas lorsqu'il s'agit d'une situation dont la transaction est rare ou même unique.

Etant donné les difficultés d'application des méthodes traditionnelles pour ces opérations (1), l'administration fiscale propose des méthodes transactionnelles sur la marge nette que se distancient sensiblement du prix de pleine concurrence (2).

1. L'ABANDON DES MÉTHODES TRADITIONNELLES

En effet, on a vu que la méthode du prix de revente minoré (*resale minus* ou *resale price method –RPM*) consistant à déduire du prix de vente un coefficient multiplicateur ou un pourcentage de bénéfice (mark up) du prix de revente qui est attribué à l'activité du distributeur est une méthode plus adéquate pour déterminer le prix d'achat d'un bien corporel par un distributeur et est inadaptée lorsqu'il s'agit de transfert de droits de la propriété incorporelle. La méthode du prix de revente minoré est utilisée pour déterminer le prix d'achat des produits dans une activité de distribution.

En effet, lorsque le distributeur a des responsabilités limitées et assume peu de risques dans leur activité de distribution, leur rôle se limitera à la négociation des contrats voire seulement à l'identification des clients. Ces distributeurs ne possèdent aucun stock et seront généralement rémunérés par une commission calculée sur le chiffre d'affaires auquel ils auront participé : ils supportent un risque de marché restreint. Cette commission couvrira leurs coûts et leur permettra de dégager une marge proportionnelle à leur fonction.

Ces distributeurs peuvent exercer une activité de courtier ou d'agent commercial et non de véritables distributeurs. Leurs fonctions sont de prestataire de services au bénéfice du véritable distributeur des produits (celui qui signe les contrats de vente, qui assume le risque de marché et qui détient la propriété des stocks).

La méthode du prix de revient majoré ou *cost plus* reposant sur la comparaison entre la marge réalisée par un fournisseur dans un cadre d'une transaction contrôlée et les marges réalisées par une ou plusieurs entités indépendantes dans le cadre des transactions comparables aura la marge brute de bénéfice sensiblement différente en raison de différences fonctionnelles.

D'autre part, il s'avère aussi difficile l'application de la méthode comparée en vu de l'application du principe de pleine concurrence lorsque la transaction est faite avec des droits de la propriété incorporelle, car il est difficile de fixer un prix de pleine concurrence basé sur des méthode de coûts, étant donné que le prix de marché n'est pas en rapport direct avec les coûts nécessaires pour la recherche et développement de ces biens.

En effet, si l'on pense en termes de technologie, l'on vérifie que le concept de prix de pleine concurrence ne s'identifie pas avec les prix de marché pour le secret technologique par la simple raison qu'il n'existe pas de prix de marché pour le secret technologique et que les entreprises détenteurs de technologie possèdent le monopole dans la branche de son activité. Ainsi, les transactions réalisées n'ont pas de précédentes qui servent de référence à l'application du principe de pleine concurrence⁶⁵³.

Les méthodes traditionnelles sur la marge brute – la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente minoré, ont vocation d'être appliquées pour mesurer le prix de pleine concurrence de transactions simples et *a priori* très courantes.

Néanmoins, les transactions comparables sont si difficiles à identifier que dans la méthode du prix comparable sur le marché libre. Ce sont les bases de données adéquates qui iront rendre possible l'identification des entreprises présentant de fortes similarités fonctionnelles avec l'entreprise étudiée. C'est donc sur la base de leurs données financières que la marge brute de pleine concurrence sera déterminée.

Ainsi, ces méthodes sont inadaptées pour évaluer le prix de pleine concurrence d'opérations plus complexes qui font, par exemple, intervenir des biens incorporels qui ne peuvent pas être valorisés à travers ces méthodes.

Par conséquent, ces méthodes sont condamnées à terme à une utilisation marginale et exceptionnelle et utilisées à d'opérations à faible valeur ajoutée, car elles sont devenues obsolètes dans une économie dominée par les biens incorporels et financiers. Ces méthodes sont inadaptées aux nouveaux objectifs des Administration fiscales.

2. LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE SUR LA MARGE NETTE

En pratique, les administrations fiscales françaises sont indifférentes aux prix de pleine concurrence d'une transaction, car ce prix leur garantit seulement que le prix est bien celui du marché et non qu'il permet à l'entreprise de dégager un bénéfice imposable. Ainsi, l'on peut dire que les administrations fiscales françaises rejettent l'utilisation des méthodes traditionnelles au profit des méthodes transactionnelles sur le bénéfice.

Ainsi, lorsqu'une entreprise souhaite appliquer une méthode traditionnelle, la prudence commandera de vérifier le résultat obtenu avec une méthode sur les bénéfices et développer une documentation détaillant le rationnel économique des choix méthodologiques effectués.

En fait, les administrations fiscales françaises ne sont pas intéressées par le prix d'une transaction, car ce prix ne leur assure pas un résultat positif. L'administration fiscale préfère vérifier directement si le résultat imposable est suffisant. L'administration fiscale délaissera donc les méthodes

⁶⁵³ OHANA. E. Felipe. *Apud* PINHEIRO, JURANDI BORGES, *Direito Tributário e Globalização. Ensaio Crítico sobre Preços de Transferência*. Rio de Janeiro: éd. Renovar, 2001, p. 86.

traditionnelles qui ne leur permettent pas de contrôler directement le niveau du résultat réalisé dans leur juridiction fiscale pour privilégier, lors de leurs contrôles, les méthodes fondées sur les bénéfices qui leurs permettent d'atteindre directement ce résultat.

Néanmoins, des nombreuses entreprises utilisent les méthodes traditionnelles pour fixer leurs prix de transfert, mais dans leur mise en œuvre elles utilisent des *rations* fondées sur leur marge nette et non sur leur marge brute. Ainsi, par exemple, le prix d'une transaction contrôlée sera parfois déterminé sur la base des coûts engagés. En ce sens, l'entreprise déterminera l'ensemble des coûts auxquels elle ajoutera une marge correspondante au bénéfice opérationnel net de l'entreprise.

L'administration fiscale française considère que 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 associées sont de pleine concurrence.

Dès alors, si la détermination de ces méthodes fait référence aux techniques traditionnelles, elles se rapprochent en fait des méthodes fondées sur le bénéfice.

L'article 57 alinéa 4 du CGI, adoptée en 1933 dispose « *à défaut d'éléments précis (...), les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement* ».

Cet article est le seul texte législatif contenant une référence explicite à une méthode d'évaluation des prix de transfert des transactions liées, mais il ne précise pas le mode de comparaison des produits et l'administration fiscale n'a donné aucune indication sur les conditions d'utilisation de cette technique, même si plusieurs instructions commentent l'article 57.

L'article 57 utilise le mot 'produits'. Toutefois, ce vocabulaire est imprécis, étant donné l'actuelle économie imparfaite du marché qui réalise opérations avec la propriété incorporelle et donc avec des droits.

Ainsi, il faut comprendre la notion de 'produit' comme renvoyant à la notion de bénéfice d'exploitation ou de bénéfice global de l'entreprise contrôlée. Ainsi, le texte devient plus clair, car il suffira de vérifier si le bénéfice de l'entreprise associée est conforme au bénéfice qu'elle aurait pu réaliser si elle avait été indépendante.

L'instruction administrative 4A-121 et suivante, commente l'article 57 du CGI, mais elle ne présente aucune méthode de détermination des prix de transfert. Néanmoins, elle préconise une comparaison des bénéfices pour évaluer si le montant d'une redevance versée à une entreprise étrangère n'est pas excessif.

Cette doctrine administrative a été mise à jour en 1973 et codifiée en 1993. Une première mise à jour de cette instruction a été publiée en mars 2001

lors de la codification de l'instruction relative à l'article L.13B du Livre des procédures fiscales qui autorise l'administration fiscale à se faire communiquer par le contribuable les documents nécessaires à la justification de sa politique de prix de transfert.

Une seconde instruction qui a commenté les dispositions de l'article L. 13 B du LPF a été publiée le 23 juillet 1998 sous le n. 13 L-7-98. Cette instruction a été codifiée en mars 2001 sous le n. 4 A-12-1214 et reprise sous la documentation administrative de base 13 L-140 du 1^{er} juillet 2002.

La dernière instruction, publiée le 7 septembre 1999 sous le n. 4 A-8-99 crée la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, laquelle est fondée sur l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE.

Aucun de ces textes législatifs ne fait directement référence au principe de pleine concurrence. Son utilisation s'inspire du rapport OCDE publié en 1979 et modifié en 1995.

Toutefois, si la lecture de l'instruction administrative qui interprète l'article 57 du CGI qui fut publié en 1973 et insérée en 1993 dans la doctrine administrative de la Direction Générale des Impôts – DGI sous le n. 4 A-121 et suivants ne présente aucune méthode de détermination des prix de transfert, elle préconise, néanmoins, une comparaison des bénéficiaires pour évaluer si le montant d'une redevance versée à une entreprise étrangère liée n'est pas excessif :

« D'une manière générale », l'administration subordonne la déduction « une redevance versée à une société mère étrangère » au fait que :

« le bénéfice net de la filiale est au moins égal à celui réalisé par une entreprise française exerçant une activité similaire et intégrant les services qui font l'objet des redevances considérées. Il s'agit là de questions de faits que ne peuvent être réglées qu'après un examen attentif des avantages directs ou indirects que s'accordent les entreprises agrégées.

Le Conseil d'Etat a jugé sur ce point, dans un arrêt du 3 août 1942⁶⁵⁴, que les redevances versées par une société française à une société étrangère, sous la dépendance de laquelle elle se trouve placée, ne peuvent être admises en déduction des bénéfices imposables dans la mesure où elles sont anormalement élevées notamment en comparaison des bénéfices restant à la société »⁶⁵⁵.

L'arrêt du Conseil d'Etat, req. n. 65 810 du 03 août 1942 justifie la position administrative de préférence des méthodes transactionnelles sur les bénéficiaires. La société française VTG, dépendante d'une société étrangère, versait à cette dernière une redevance élevée en rémunération de son assistance technique, commerciale et financière. La déductibilité de cette charge a été remise en cause par l'administration fiscale. Le Conseil d'Etat a rejeté partiellement la déduction de la redevance au motif que :

« les sommes versées à la société VTG en exécution du contrat précité la redevance sont anormalement élevées notamment en comparaison des

⁶⁵⁴ Req. n. 65.810, p. 177.

⁶⁵⁵ D.adm. 4^a-1211, n. 21.

bénéfices restant à la société française...après paiement de la redevance et déduction des frais généraux, lesdits bénéfices s'étaient trouvés ainsi réduits à 114 400 en 1931, 70 489 Francs en 1932 et 21 795 en 1933 ; que dans les circonstances de l'affaire, la redevance versée pour l'année 1931 à la société VTG ne saurait être regardée comme la rémunération normale des services rendus que jusqu'à concurrence de 800 000 francs ».

Par conséquent, le Conseil d'Etat a réintégré une somme de 845 249 francs dans le bénéfice de l'entreprise.

Cet arrêt de 1942 justifia la position administrative, mais l'on remarque qu'il porte sur l'année fiscale de 1931, alors que l'article 57 du CGI a été adopté en 1933. D'autre part, même s'il s'agit d'un arrêt qui sert de fondement pour justifier la position administrative, le fait est qu'aucune comparaison avec des entreprises indépendantes n'est réalisée et la charge a été rejetée, en fait, uniquement en raison de son montant principal sans référence au montant que l'entreprise aurait acquitté sur le marché libre pour un service équivalent.

En 1992, le Conseil d'État a reconnu la validité de la méthode sur le bénéfice dans l'arrêt Société Normande d'Assistance Technique -SNAT⁶⁵⁶. La société SNAT facturait des prestations de services à sa société mère avec une marge bénéficiaire inférieure aux prestations de services facturées à des tiers dont elle ne justifiait pas la différence de nature. L'administration pour fonder son redressement a utilisé des transactions comparables, mais la méthode employée semble être une méthode sur la marge nette.

Dans l'arrêt *Laboratoire Wellcome*⁶⁵⁷, de 1993, le Conseil d'Etat a rejeté un redressement fondé en partie sur une comparaison du résultat de la société *Wellcome* avec des sociétés indépendantes comparables et n'a pas rejeté la méthode sur le bénéfice. L'administration soutenait que les marges sur les transactions attaquées étaient inférieures aux marges constatées sur les années suivantes, et que le résultat global du laboratoire était inférieur au résultat des entreprises comparables sur la seule année en cause.

Toutefois, le Conseil d'Etat a conclu que l'administration n'établissait pas l'existence d'une majoration des prix d'achats des produits concernés et qu'en raison de l'absence de preuve l'administration n'était pas en droit de faire le redressement en application des dispositions de l'article 57 du code général des impôts.

Ainsi, si la méthode sur le bénéfice a une base légale, ni la loi ni la doctrine administrative ne permettent pas de définir avec certitude son application en France.

D'autre part, même si aucun texte normatif ne se réfère au rapport de l'OCDE publié en 1995 sur la question des prix de transfert, la doctrine

⁶⁵⁶ Ce 31 JUILLET 1992, REQ. N. 61.286, SNAT : *RJF* 11/92, 1468 .

⁶⁵⁷ CE 16 juin 1993, req. n. 70.446, *Laboratoires Wellcome* : *RJF* 7/93, 983.

administrative le cite dans deux instructions différentes⁶⁵⁸ et également certaines décisions jurisprudentielles⁶⁵⁹. En outre, la pratique admet son application en France et l'utilise quotidiennement.

En France, l'hiérarchisation des méthodes semble être adoptée par la législation. Ceci résulte de l'interprétation de l'article 57 du CGI, en reléguant les méthodes sur le profit à des techniques subsidiaires :

« Qu'à défaut d'élément précis ... les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

Néanmoins, la pratique de l'administration semble s'orienter vers une application directe des méthodes sur la marge nette en délaissant la démonstration selon laquelle l'administration recherche la meilleure méthode à être applicable au cas concret.

La meilleure méthode sera sélectionnée en fonction de chaque situation, en fonction des éléments présents dans chaque situation. C'est l'analyse économique de la transaction étudiée et les comparables disponibles qui permettront ce choix. Ainsi, il n'y a pas de règle générale.

La Direction générale des impôts a proposé⁶⁶⁰, à titre indicatif, deux méthodes d'évaluation d'un bien incorporel qui peuvent être utilisées : 1) la méthode par comparaison ; 2) la méthode globale.

La méthode par comparaison consiste à comparer l'opération concernée à des opérations analogues dans le temps et l'espace faites par des entreprises similaires. Par ailleurs, l'Administration a informé que :

« D'une façon générale, les taux de redevances s'échelonnent de 1 à 12% du chiffre d'affaires, avec une forte concentration sur les taux compris entre 2 et 6% du chiffre d'affaires. En cas de licence exclusive (ou de marge élevée), les taux représentent fréquemment de 3 à 12% du chiffre d'affaires ».

La méthode globale est moins utilisée. Par cette méthode la valeur vénale d'un brevet ne devrait pas être :

« Inférieure au produit du coût de recherche par la marge bénéficiaire de l'entreprise venderesse qui, en cas de concession, doit être égal au montant des redevances et paiements forfaitaires demandés par l'entreprise concédante.

*Supérieure au pourcentage moyen de chiffre d'affaires affecté à la recherche-développement dans le secteur concerné qui, en cas de concession, doit correspondre au taux des redevances majoré du quotient des paiements forfaitaires éventuels par le chiffre d'affaires potentiel du nouveau produit.
(...) inférieure au coût du brevet, représenté par les frais de recherche et de délivrance du titre de protection, lorsque celui-ci n'est pas exploité ».*

⁶⁵⁸ L'instruction 13 L -7-98, commentant l'article L 13 B du LPF et l'instruction 4 A-8-99 qui permet une procédure sur les accords préalables en matière de prix de transfert visent directement le rapport de l'OCDE.

⁶⁵⁹ TA Lyon 25 avril 1990, req. n. 86 9508 et 86-10150, *Laboratoire Fisons* : RJF 11/91, n. 1347.

⁶⁶⁰ Guide de l'évaluation des biens, 1989, p. 152.

La Direction générale des impôts exerce un contrôle *a posteriori* du prix de la cession ou licence d'une invention, c'est-à-dire, le contrôle est réalisé après l'enregistrement comptable (*ex post*) pour établir le caractère normal ou anormal du prix de cession ou de licence d'une invention⁶⁶¹.

Les méthodes basées sur des transactions comparables seront préférées lorsque des transactions suffisamment comparables seront disponibles. Pour déterminer la rémunération qui revient à un distributeur, les méthodes sous la forme du prix de revente minoré (marge brute ou marge nette) seront privilégiées, ainsi que le *ratio* de Berry. Le prix des transactions pour un producteur et un prestataire de services sera fixé par une méthode sur les coûts ou sur la profitabilité des actifs lorsque ces derniers jouent un rôle prépondérant dans la formation du bénéfice de la transaction.

Pour admettre l'utilisation d'une méthode traditionnelle les administrations exigeront qu'une comparabilité stricte puisse être démontrée, ce qui est assez rare en pratique, car le nombre de données publiques disponibles sur une entreprise sont limitées et, ainsi, il est difficile d'identifier avec certitude toutes les différences économiques qui pourraient exister entre les entreprises comparables et l'entreprise contrôlée.

En d'autres termes, il est presque certain que pour l'utilisation d'une méthode traditionnelle, l'administration fiscale rejettera les méthodes sur le prix en argumentant d'une insuffisance d'information et appliqueront une méthode de détermination du profit.

En fait, les administrations fiscales ou les groupes internationaux opteront pour les méthodes qui serviront avant tout à leurs intérêts. Les administrations essayeront de faire valoir les méthodes de profitabilité⁶⁶². Les groupes tenteront de sélectionner soit une méthode correspondant à leur technique de gestion interne et à leur schéma d'optimisation fiscale, soit permettant de limiter les effets de l'agressivité des administrations.

En ce qui concerne l'OCDE qui impose l'hierarchisation des méthodes, si le contribuable choisit une méthode prioritaire, mais l'administration désire appliquer une méthode subsidiaire, il lui appartiendra alors de démontrer que la méthode prioritaire est adaptée à la situation du contribuable et, en outre, que seule sa technique permet de s'approcher de l'idéal de pleine concurrence.

⁶⁶¹ Le contrôle 'a priori', différemment du contrôle 'a posteriori' est un contrôle réalisé avant l'enregistrement comptable (*ex ante*).

⁶⁶² CE 26 juin 1996, req. n. 80.178. SARL *Rougier Hornitex* : RJF 8-9/96, n. 973. Dans cet arrêt l'administration tentait de faire prévaloir sur le prix de marché la situation économique de la filiale qui facturait à sa maison mère un prix inférieur à leur prix de revient et ne tenait pas compte le bien fondé de la société redressée qui soutenait qu'elle vendait à cette époque à sa maison mère à un prix inférieur à son prix de revient car elle avait comme unique client sa société mère. L'administration soutenait, à son tour, que la filiale aurait dû facturer son service à un prix supérieur de manière à, au moins, couvrir les coûts. Le Conseil d'Etat rejeta cette position en faisant valoir que l'administration ne démontrait pas que le prix original demandé par la filiale n'était pas le prix de marché.

Voici les raisons imposant la méthode transactionnelle sur la marge nette en France. La méthode de marge nette transactionnelle sert à finaliser l'application d'une méthode du prix de revente minoré ou du prix de revient majoré.

Les administrations fiscales françaises se servent de plus en plus de la méthode de marge nette transactionnelle avec les mêmes fins et la même mise en œuvre qu'aux Etats-Unis. Mais si la doctrine administrative préfère les méthodes sur les bénéfiques, la jurisprudence en France a la tendance à soutenir l'application des méthodes traditionnelles.

B. LA MÉTHODE PROPOSÉE PAR LA JURISPRUDENCE

En dépit de la méthode proposée par l'administration fiscale, la jurisprudence analyse les méthodes sur bénéfiques comme des méthodes économiquement artificielles (1). La jurisprudence propose alors les méthodes traditionnelles pour justifier un prix d'un droit de propriété incorporelle (2).

1. L'APPROCHE DE LA JURISPRUDENCE : L'ARTIFICIALITÉ DES MÉTHODES SUR BÉNÉFICES

La jurisprudence semble ne pas suivre le principe de l'analyse *a posteriori* du prix justifié de cession ou licence d'une invention. Le Conseil d'Etat, dans plusieurs décisions⁶⁶³ utilise le critère des perspectives de bénéfice pour l'entreprise cessionnaire ou concessionnaire, telles que celle-ci existant au moment de la conclusion du contrat :

« Considérant (...) que la valeur d'un brevet lors de son acquisition, qui dépend des bénéfiques que l'acquéreur du brevet peut escompter de l'exploitation de celui-ci, ne peut être déterminée rétrospectivement en se fondant, comme l'a fait l'administration, sur l'évolution du chiffre d'affaires réalisé par la société, qu'elle doit être appréciée en fonction des perspectives de bénéfices que, à la date d'acquisition, la société pouvait raisonnablement espérer réaliser (...)»⁶⁶⁴ ;

« Considérant (...) que si, pour apprécier cette valeur (des brevets), l'expert s'est appuyé notamment sur des données de fait postérieures à 1954, la prise en compte de ces éléments, qui entrent dans le champ des prévisions normales des parties à la convention du 27 août 1954, a servi à corroborer l'anticipation qui pouvait être faite à cette date, de manière raisonnable, des bénéfices escomptés (...)»⁶⁶⁵.

Le critère de l'analyse prospective des bénéfices de l'entreprise cessionnaire ou concessionnaire pourra amener, à l'aide de spécialistes externes à l'entreprise, à évaluer les besoins du marché; la part de marché susceptible d'être prise par l'entreprise grâce à la technologie acquise en propriété ou en licence et à apprécier la capacité technique, industrielle et financière de l'entreprise à exploiter industriellement et commercialement

⁶⁶³ CE 7^e et 9^e sous-sect., 29 sep. 1989, req. N° 44402, *Société Avions Marcel Dassault – Bréguet aviation : Dr.fisc. 1990*, n°4, comm. 91, concl.comm.gouv. O. Fouquet, note Tixier et T. Lamuelle.

⁶⁶⁴ CE, 8^e et 9^e sous-sect., 12 janv. 1990, req. N° 57754, *Société Agripinne France : JCP E 1991*, II, 105, concl. Comm.gouv. P.-F. Racine.

⁶⁶⁵ CE, 9^e et 8^e sous-sect., 16 mars 1990, req. N° 41059, *Société Ford France : Dr.fisc. 1990*, n° 42, comm. 1886.

l'invention pour, en fonction du prix de vente des produits qui incorporent l'invention, fixer un taux de redevance raisonnable.

Dans la quasi-totalité des litiges relatifs au prix de cession ou de licence d'une invention l'élément pris en considération est celui de l'existence d'un acte normal ou anormal de gestion.

Toutefois, il existe des situations dans lesquelles l'opération de cession ou de licence a été appréciée au regard de la répression des abus de droit, soit l'opération qualifie l'ensemble d'actes fictifs, soit elle a pour but exclusif la réduction d'impôt comme sa seule motivation, dans les deux cas la qualification de l'acte de droit privé a pour but de rendre l'opération non opposable à l'administration.

Pour la jurisprudence, le défaut majeur des méthodes sur les bénéfiques résulte de leur postulat même. Ces techniques supposent que l'absence d'un bénéfice suffisant localisé dans l'entreprise provient uniquement d'un prix de transfert inadéquat. Si le prix d'une transaction n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, le bénéfice de l'entreprise en sera mécaniquement affecté.

Les méthodes sur le bénéfice sont des méthodes économiquement artificielles, car elles ont pour but de calculer le bénéfice objectif d'une entreprise, celui qu'elle aurait dû réaliser compte tenu de ses fonctions et de ses risques.

Par conséquent, ces nouvelles méthodes permettent aux Etats de se soustraire des aléas économiques auxquels sont soumises les entreprises et d'exiger qu'un membre d'un groupe international ait une rentabilité fiscale minimale. Elles recherchent le bénéfice qui aurait normalement dû réaliser la société contrôlée si elle avait été indépendante.

2. LES MÉTHODES TRADITIONNELLES PROPOSÉES

Lorsque les juridictions françaises sont saisies, contrairement aux administrations fiscales, elles préfèrent se référer aux méthodes traditionnelles plutôt qu'aux méthodes fondées sur les bénéfiques, mais la jurisprudence du Conseil d'Etat est finalement partagée.

Dans l'arrêt *SARL Rougier Hornitez*⁶⁶⁶ de 1996, l'administration fiscale soutenait que le prix de vente de la filiale à sa maison mère des prestations de services était inférieur à leur prix de revient, et donc désavantageux pour la société filiale, et donc que ce prix était anormal car il aurait dû au moins couvrir les coûts de la maison mère. Néanmoins, le Conseil d'Etat a rejeté cette position en faisant valoir que l'administration fiscale ne démontrait pas que le prix demandé par la filiale n'était pas celui du marché par la seule référence au prix de revient des prestations. Ainsi, le Conseil d'Etat a estimé que le redressement pratiqué par l'administration fiscale était sans base légale et a fait prévaloir une méthode traditionnelle contre une approche fondée

⁶⁶⁶ CE 26 juin 1996, req. n° 80.178, *SARL Rougier Hornitez* : *RJF* 8-9/96 ; n° 973.

exclusivement sur le fait que les opérations n'étaient pas profitables pour la filiale⁶⁶⁷.

Néanmoins, dans les *arrêts SNAT* de 1992 et *Laboratoire Wellcome* de 1993 le Conseil d'Etat a validé les méthodes sur les bénéfiques, mais en raison de l'absence de preuve apportée par l'administration de l'existence d'un transfert de bénéfiques

En fait, en matière de prix de transfert, les contentieux sont rarement portés devant les tribunaux, car les procédures sont très chères et longues. Mais il semble que les juridictions en France, lorsqu'elles sont saisies, préfèrent se référer à des méthodes traditionnelles plutôt qu'à des méthodes sur les bénéfiques.

Néanmoins, lorsqu'une entreprise contrôlée veut appliquer une méthode traditionnelle, la prudence imposera de vérifier le résultat obtenu avec une méthode sur les bénéfiques et de développer une documentation détaillant le rationnel économique des choix méthodologiques effectués.

En pratique, choisir parmi ces méthodes n'est pas facile et il est souvent nécessaire de procéder à une étude détaillée d'un ensemble de facteurs qui devront être pris en compte.

⁶⁶⁷ CE 26 juin, req. n. 80.178, SARL Rougier Hornitez : *RJF* 8-9/96, n. 973.

LES MÉTHODES BRÉSILIENNES

La loi n. 9430 de 1996 a introduit dans l'ordre juridique le principe de pleine concurrence.

La question initiale qui se pose est celle d'investiguer si les méthodes brésiliennes contrarient le principe de pleine concurrence. Une éventuelle reconnaissance de contradiction entre les normes positives et le principe de pleine concurrence dépend d'interprétation préalable afin de vérifier si l'adéquate pondération de principes ne serait suffisante pour éliminer possibles antinomies. Indépendamment du cas concret, certaines antinomies sont apparentes et peuvent être dépassées par le biais de l'interprétation.

Les normes de droit dérivent de principes éthiques ou juridiques qui leur sont préalables et supérieurs, c'est la raison par laquelle ces principes ne sont pas assujettis au discours du législateur ou de la normativité factice.

Pour comprendre les expériences juridiques de l'ordre juridique brésilien dans la configuration des normes fiscales anti fraude et anti évasion ou anti élusion, il est dispensable de s'appuyer sur le caractère résiduel du réalisme du droit fiscal, mais il faut étudier de façon analytique la Constitution Fédérale du Brésil.

L'expérience juridique en France ne peut pas être transplantée dans l'ordre juridique au Brésil pour comprendre la constitutionnalité de la loi n. 9430 de 1996 qui discipline le prix de transfert, mais qui écarte de la discipline les redevances payées pour l'utilisation d'un droit de la propriété incorporelle, lesquels sont assujetties à la législation spécifique.

Ainsi, dans la **Section 1** on comprendra le caractère analytique de la Constitution de la République qui empêche que l'expérience juridique de la France en la matière soit transplantée au Brésil et dans la **Section 2** on traitera de la mise en œuvre du contrôle du prix de transfert au Brésil.

Section 1 **L'EXPÉRIENCE EN FRANCE: UNE EXPÉRIENCE QUI NE PEUT PAS** **SOUTENIR L'ORDRE JURIDIQUE BRÉSILIEN**

Au Brésil, jusqu'au 31 décembre 1996, il n'y avait dans la législation brésilienne aucune norme de contrôle de prix de transfert.

De ce fait, l'une des stratégies de optimisation fiscale entre les entreprises domiciliées au Brésil, avec les sociétés-mères et filiales, étaient celles de la super facturation de l'importation et de sous facturation de l'exportation.

Le 30 décembre 1996 a été publiée la loi n. 9430 qui discipline dans les textes des articles 18 à 23 les prix de transferts.

On étudiera l'évolution de la législation brésilienne jusqu'à la publication de la loi n. 9430 du 30 décembre 1996 (A) pour comprendre l'expérience historique brésilienne justifie les adaptations faites par la législation fiscale sur le prix de transfert (B).

A. L'ÉVOLUTION DE LA LÉGISLATION BRÉSILIENNE

Dans un premier temps on consacrera aux premières mesures législatives et le contrôle des prix d'importation et d'exportation des marchandises avant la loi n. 9430 de 1996 (1) et dans un second temps on traitera des aspects de la loi n. 9430 de 1996 qui la différencie de la pratique internationale (2).

1. LES PREMIÈRES MESURES LÉGISLATIVES ET LE CONTRÔLE DES PRIX D'IMPORTATION ET D'EXPORTATION DES MARCHANDISES

Avant la loi n. 9430 du 30 décembre 1996, le Brésil ne possédait pas une norme fiscale sur les prix de transfert, à l'exception de quelques dispositions dans certains traités bilatéraux en matière fiscale sur le revenu et le capital, et le traitement de la distribution déguisée de bénéfices. Le regard de l'administration fiscale portait sur les entreprises situées dans le territoire national C'est après l'apparition des premières entreprises étrangères sur le territoire que le regard de l'administration fiscal a été détournée.

Les premières mesures législatives avaient pour but l'interdiction du transfert de revenus entre des entreprises résidentes au Brésil plutôt que le transfert de bénéfices à l'étranger.

Les premières réglementations concernant le sujet sont apparues non pas spécifiquement pour éviter le transfert de revenus à l'étranger mais pour éviter le transfert de revenus entre des entreprises résidentes au Brésil.

En 1958, la loi n. 3470 a introduit dans l'ordre juridique brésilien des limites de déductibilité de ces transferts.

La loi n. 4132 de 1962 a interdit le transfert de redevances pour le paiement de l'utilisation de licences de brevets ou de marques aux entreprises filiales des entreprises étrangères à sa maison mère à l'étranger.

La loi n. 4131 de 1962 a un caractère économique et non fiscal, car elle discipline l'application du capital étranger et les transferts de valeurs à l'étranger.

Ainsi, pour empêcher des distributions déguisées ou occultes de bénéfiques, la loi n° 4506 de 1964 modifiée par le Décret-loi n° 1.598-1977 a été la manifestation législative à l'origine du principe de pleine concurrence.

L'institut de la distribution déguisée de bénéfiques, dès la Loi n. 4506 de 1964, constituait déjà la manifestation législative de consacrer le principe des transactions commutatives (principe de pleine concurrence).

La Loi n. 4506 de 1964 modifiée par le décret-loi n. 1598 de 1977 est la manifestation législative à l'origine du principe de pleine concurrence.

La distribution déguisée de bénéfiques est caractérisée lorsque les transactions sont réalisées entre la personne morale concernée et les personnes physiques liées à la personne morale, ces transactions sont présumées être réalisées avec intention de faveur.

Le décret-loi n. 1598 de 1977, dont le texte de l'article 60, VI autorise les paiements de redevances aux personnes liées mais dont la valeur ne dépasse pas notablement la valeur de marché, considère ces paiements comme un transfert déguisé de bénéfiques. Cette norme est encore en vigueur et a été reprise dans le texte le RIR de 1994 et 1999.

La loi n. 9249 du 26 décembre 1995 en adoptant dans l'ordre juridique interne le principe de l'universalité du revenu a permis l'imposition du revenu perçu à l'étranger, est publiée dans le but exclusif de combattre l'optimisation fiscale et l'évasion fiscale⁶⁶⁸, car le principe de la territorialité permettait que les entreprises fassent des allocations de bénéfiques des entreprises à ses filiales ou subsidiaires situées dans des paradis fiscaux.

La Loi n. 7713 de 1988 a établi que pour l'assujettissement à l'impôt sur le revenu il suffit l'existence de bénéfice perçu par le contribuable, à tout titre.

Le Brésil a eu son système fiscal de caractère national à partir de l'Édition de l'Amendement Constitutionnel n° 18, de 1965. Dès lors, le principe de la légalité, parmi d'autres, en vue la sécurité de la relation juridique-fiscal entre l'État et le contribuable, de la discrimination des compétences fiscales de la Fédération, ainsi que la forme de la distribution de recettes fiscales entre l'Union, États et Provinces ont été bien définis.

La structure fiscale instituée par l'Amendement Constitutionnel de 1965 s'est caractérisée par un système très rigide et de concentration.

L'Union retenait la plupart des compétences fiscales, en instituant des impôts et en retenant sous son administration la recette fiscale, en violation au principe fédératif qui devrait exister entre la fédération brésilienne (Union, États, District Fédéral et Provinces).

Ainsi, le Gouvernement Fédéral retenait la partie la plus significative

⁶⁶⁸ HUCK, HERMES. LEITE, Fernando Pereira. op.cit., p. 264.

de la recette fiscale, l'Union pouvait intervenir dans la compétence fiscale des autres personnes de la fédération.

L'efficacité dudit système s'est révélée, surtout, dans la décennie de 60, avec la forte ingérence de l'État dans l'économie, avec la fortification du secteur public. La croissance économique est arrivée à atteindre le chiffre de jusqu'à de 14% du PIB en 1973.

Ledit système a commencé à être vulnérable entre la fin de la décennie de 70 et début de la décennie de 80, quand alors le pays exigeait, outre changement dans sa structure politique, un changement de la structure fiscale, notamment parce que l'économie commençait à s'affaiblir et parce que les ressources externes manquaient, ce qui donnait plus de relief aux recettes fiscales à permettre que l'Etat accomplisse sa fonction de satisfaction de l'intérêt général.

Suite à l'apparition des entreprises liées dans la première moitié du 20^{ème} siècle et l'internationalisation de ces groupes sociétaires au moyennant du fractionnement de la société mère en plusieurs sociétés localisées dans différents pays, et donc différentes juridictions, la préoccupation des pays développés en ce qui concernait les transactions commutatives ont été centrées aux affaires des sociétés liées en dehors de ces pays, car c'est là où il y avait le risque de perte de recettes pour le trésor public.

De ce fait, les opérations qui artificiellement transféraient des flux de caisse ou de résultat à d'autres pays diminuaient.

Au Brésil, avant la loi n. 9430 de 1996 l'évaluation des marchandises importées et exportées n'était faite que pour des fins d'imposition douanière et contrôle cambial.

En ce qui concerne les marchandises importées, l'évaluation aux fins de vérification de l'assiette de l'impôt de l'importation était fait moyennant l'application des critères de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce l'accord GATT de 1994, le Secrétaire de la Recette Fiscale, au Brésil, était chargé de la vérification fiscale et l'application de ces critères.

L'article VII du GATT a fixé les principes généraux d'un système international d'évaluation en douane. Cet article prévoyait que la valeur en douane des marchandises importées devrait être fondée sur la valeur réelle de la marchandise importée sur laquelle s'applique le droit, ou d'une marchandise similaire, mais ce ne devrait pas être fondé sur la valeur de produits d'origine nationale ou sur des valeurs arbitraires ou fictives.

Ainsi, la base première pour la détermination de la valeur en douane dans le cadre de l'accord GATT est la "valeur réelle" telle qu'elle est définie à l'article sept.

En fait, l'article VII, alinéa 2 du GATT de 1994 indique que la valeur en douane de la marchandise importée sera déterminée sur la base de la

valeur réelle. Cependant, l'article ne définit pas comment déterminer cette valeur, d'où les divergences entre les différents pays membres du GATT.

2. a) *La valeur en douane des marchandises importées devrait être fondée sur la valeur réelle de la marchandise importée à laquelle s'applique le droit ou d'une marchandise similaire et ne devrait pas être fondée sur la valeur de produits d'origine nationale ou sur des valeurs arbitraires ou fictives.**

b) *La «valeur réelle» devrait être le prix auquel, en 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. Dans la mesure où le prix de ces marchandises ou des marchandises similaires dépend de la quantité sur laquelle porte une transaction déterminée, le prix à prendre en considération devrait se rapporter, suivant le choix opéré une fois pour toutes par le pays importateur, soit i) à des quantités comparables, soit ii) à des quantités fixées d'une manière au moins aussi favorable pour l'importateur que si l'on prenait le volume le plus considérable de ces marchandises qui a effectivement donné lieu à des transactions commerciales entre le pays d'exportation et le pays d'importation.**

c) *Dans le cas où il serait impossible de déterminer la valeur réelle en se conformant aux termes de l'alinéa b) du présent paragraphe, la valeur en douane devrait être fondée sur l'équivalence vérifiable la plus proche possible de cette valeur.**

3. *La valeur en douane de toute marchandise importée ne devrait comprendre aucune taxe intérieure exigible dans le pays d'origine ou de provenance dont la marchandise importée aurait été exonérée ou dont le montant aurait fait ou serait destiné à faire l'objet d'un remboursement.*

4. a) *Sauf dispositions contraires du présent paragraphe, lorsqu'une partie contractante se trouve dans la nécessité, aux fins d'application du paragraphe 2 du présent article, de convertir dans sa propre monnaie un prix exprimé dans la monnaie d'un autre pays, le taux de conversion à adopter sera fondé, pour chaque monnaie, sur la parité établie conformément aux Statuts du Fonds monétaire international, sur le taux de change reconnu par le Fonds ou sur la parité établie conformément à un accord spécial de change conclu en vertu de l'article XV du présent Accord.*

L'article 7 précité prévoit donc des méthodes à utiliser pour déterminer la valeur en douane.

Néanmoins, au Brésil, Adilson Rodrigues Pires souligne l'inconvénient de s'introduire dans l'ordre juridique interne matière dont l'intérêt est directement en rapport avec les relations commerciales sans au préalable vérifier la base des accords internationaux signés par le Brésil⁶⁶⁹:

« (...) Il est opportun de souligner la difficulté de comptabilisation entre la disposition légale précitée⁶⁷⁰ et l'Accord sur valorisation douanière, par lequel le Brésil a adhéré formellement les termes de l'article VII du GATT (Général Agreement on Tariffs and Trade) et législation complémentaire ».

⁶⁶⁹ PIRES, Adilson Rodrigues. Op.cit., p. 11.

⁶⁷⁰ L'auteur fait ici référence aux articles 18 à 34 de la loi 9430 de 1996, mais le commentaire est néanmoins pertinent.

En ce qui concernait les exportations, le contrôle des prix d'exportation était fait, auparavant, par le Secrétariat de Commerce Extérieur – SECEX, remplacé par le Département de Commerce Extérieur – DECEX.

Selon les termes de l'article 16⁶⁷¹ de l'Arrêt du Département de Commerce Extérieur – DECEX n. 8/91, la preuve de la valeur de la transaction devra être faite par des cotations en bourses internationales de marchandises, publications spécialisées, listes de prix des fabricants étrangers, prix déclarées par les importateurs et contrat de fournitures de biens de capital.

En ce qui concerne les prix d'exportations, selon le texte de l'article 36 de l'Arrêt SECEX n. 2/92, « *le prix pratiqué dans l'exportation devra être le courant dans le marché international pour le délai accordé, l'exportateur devra le déterminer avec la conjugaison de tous les facteurs qui impliquent l'opération, de façon à préserver la respective recette cambiale* ».

En ce qui concerne l'imposition des biens incorporels, contrôlés et surveillés par la Banque Centrale, c'étaient les normes des textes des articles 291 et 294 du Règlement de l'Impôt sur le revenu (RIR/94) qui s'appliquaient, lesquels établissaient les conditions suivantes de déductibilité des dépenses avec les biens de cette nature :

- 1) Effective prestation du service ;
- 2) Preuve du paiement du service ;
- 3) Délai pour déduire les dépenses avec assistance technique limité aux cinq premières années de l'introduction du processus de production ;
- 4) Registre du contrat auprès de l'Institut National de la Propriété Industrielle- INPI e auprès de la Banque Centrale ;
- 5) Déduction limitée du revenu net des recettes du produit fabriqué.

A partir de décembre 1991, les dépenses avec des redevances payées aux personnes domiciliées à l'étranger et qui possédaient, directe ou indirectement, le contrôle du capital votant de l'entreprise résidente au Brésil, ont commencé à être déductibles, à l'exception des dépenses avec des redevances entre société-mère et filiale. La vérification fiscale était faite par l'INPI et les contrats dont les paiements dépassaient les valeurs de marché n'y étaient pas enregistrés.

A partir de 1993, l'INPI ne vérifie plus les dépenses avec des redevances, mais l'institut commence à les accepter aux fins de registre les valeurs négociées entre les entreprises liées.

L'article 434 du Règlement de l'impôt sur les revenus de 1994 (RIR/94) qui disciplinait la distribution déguisée de bénéfices a prévu que « *le prix de marché est le montant en argent que le vendeur peut obtenir dans une transaction de marché* ». En l'absence de transaction de marché avec le bien concerné, la détermination du prix devra être faite en rapport avec un produit similaire. En l'absence de marché actif pour le bien, le prix sera déterminé en tenant compte les négociations récentes du même bien ou d'un similaire.

⁶⁷¹Cet article a été abrogé par Portaria SECEX 21/1996.

La méthodologie d'évaluation douanière était celle qui s'approchait le plus de la norme internationale de détermination du prix de libre concurrence. Néanmoins, la norme concernait, notamment, les transactions relatives aux biens corporels.

Ainsi, le RIR/94, notamment en ce qui concerne le transfert déguisé de bénéfices, exigeait des perfectionnements techniques pour que la méthodologie y déterminée soit ajustée à la méthodologie internationale sur des prix de transfert.

Les articles 464 et 465 de l'actuel règlement de l'impôt sur les revenus, RIR/99, préconisent :

« Art 464 – Il est présumée la distribution déguisée de bénéfices dans l'affaire par laquelle la personne juridique :

I - aliène, par valeur notoirement inférieure à celle de marché, bien de son actif à la personne liée ;

II - acquiert, par valeur notoirement supérieure à celle de marché, bien de personne liée ;

III - perd, en raison du non exercice de droit à l'acquisition de bien et dans intérêt de personne liée, du signe, du dépôt sans garantie ou somme payé pour obtenir option d'acquisition ;

IV – transfert à la personne liée, sans paiement ou par valeur inférieure à celle de marché, droit de préférence à la souscription de valeurs mobilières d'émission de société ;

V – paye à la personne liée des loyers, des redevances ou assistance technique dont le montant dépasse notoirement de la valeur de marché.

VI - réalise avec personne liée tout autre affaire dans des conditions de faveur, ainsi entendu les conditions plus avantageuses pour la personne liée que celles qui prévalent sur le marché ou que la personne morale s'engagerait avec des tiers.

§ 1^o les dispositions des numéros I e IV V ne s'applique pas aux cas de dévolution de participation au capital social de titulaire, associé ou actioniste de personne morale en biens ou droits, évalués à la valeur comptable ou de marché (loi n. 9249-1995, article 22)

§2^o L'hypothèse prévue au numéro II ne s'applique pas lorsque la personne physique transfère à la personne morale, au titre de paiement intégral de capital, des biens et droits par la valeur constante de la respective déclaration de biens (loi n. 9249-1995, article 23, paragraphe 1^o) ;

Art. 465. C'est considéré personne liée à la personne morale :

I. l'associée de celle-ci, même si c'est autre personne morale;

II. l'administrateur ou la titulaire de la personne morale ;

III. le conjoint et les parents jusqu'au troisième degré, de même les semblables de l'associé personne physique dont traite le numéro I et des autres personnes mentionnées dans le numéro II.

§ 1^o - Valeur de marché c'est la somme en argent que le vendeur peut obtenir moyennant négociation du bien sur le marché (décret-loi n. 1598-1977, article 60, paragraphe 4)

§ 2^o - la valeur du bien négocié fréquemment sur le marché, ou en bourse, c'est le prix des ventes effectuées dans des conditions normales de marché, qui aient par objet des biens en quantité et en qualité semblables (décret-loi n. 1598-1977, article 60, paragraphe 5)

§ 3° - la valeur des biens pour lesquels il n'existe pas de marché actif pourra être déterminée sur la base de négociations précédentes et récentes du même bien, ou dans des négociations contemporains de biens semblables entre personnes qui ne sont pas obligées à acheter ou vendre et qui aient la connaissance des circonstances qui influencent de manière importante dans la détermination du prix. (décret-loi n. 1598-1977, article 60, paragraphe 6)

§ 4° - si la valeur du bien ne peut pas être déterminée selon les termes des §§ 2° et 3° et la valeur négociée par la personne morale est basée sur l'avis d'évaluation d'expert ou de société spécialisée, il appartient à l'autorité fiscale la preuve de que l'affaire a servi d'instrument à la distribution déguisée de bénéfices. (Décret-loi n. 1598-1977, article 60, paragraphe 7)

L'historique et l'intense échange commerciale ente l'Europe et les Etat Unies expliquent la similarité dans les respectives législations sur le sujet qui reflètent la pensée contemporaine sur le prix de transfert et les Directrices de l'OCDE passent à a guider la législation de ses pays membres et des pays qui objectivent adopter la convention modèle de l'OCDE.

Dans le cas brésilien, les diverses possibilités de prix de transfert étaient traitées en tant que distribution déguisée de bénéfices par la législation sur l'impôt sur les revenus, ce qui a laissé claire que le Brésil voulait adopter un instrument nécessaire pour sa future entrée dans l'OCDE.

Le principe de pleine concurrence qui est positifé dans plusieurs ordres juridiques est le point central de la problématique des prix de transfert.

2. LA LOI N. 9430 DE 1996 : UN OUTIL DE COMBAT À L'ÉVASION FISCALE

Les règles de prix de transfert ne s'appliquent que s'il y a une comparaison entre prix, produits, conditions etc. En l'absence d'éléments de comparaison, les règles de prix de transfert ne s'appliquent pas⁶⁷².

Les personnes obligées par la loi à respecter la législation sur le prix de transfert sont:

a) les personnes physiques ou morales résidentes ou domiciliées au Brésil qui réalisent des opérations avec des personnes physiques ou morales, résidentes ou domiciliées à l'étranger, considérées liées, même par l'intermédiaire d'une tierce personne ;

b) les personnes physiques ou morales résidentes ou domiciliées au Brésil, qui réalisent des opérations avec toute personne physique ou morale, malgré la non liaison, résidente ou domiciliée dans un pays qui n'impose pas les revenus ou qui l'impose à un taux inférieur à vingt pour cent.

A partir de la nouvelle loi, les bénéfices, revenus et gains de capital perçus à l'étranger sont considérés pour la détermination du bénéfice réel des personnes morales, ce bénéfice correspond au bilan de la société le 31 décembre de chaque année. Les normes sur le prix de transfert, néanmoins, ne

⁶⁷² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op.cit., p. 141.

s'appliquent pas à toute opération de commerce extérieur pratiquées avec des personnes liées, dont le concept légal est distinct de celui du Modèle de Convention de l'OCDE.

Outre les mesures restrictives à l'évasion fiscale fondés sur le transfert de bénéfices à l'étranger, d'autres mesures législatives ont été prises lesquelles concernaient l'importation et exportation de biens, services et droits entre des entreprises liées et entreprises situées dans des paradis fiscaux et également des paiements d'intérêts faits à ces mêmes entreprises.

Le Brésil a institué les règles de prix de transfert non seulement afin d'empêcher spécifiquement l'évasion fiscale (ou évasion fiscale 'lato sensu) par la sous facturation ou super facturation dans l'importation ou exportation, mais également pour éviter la distorsion des bénéfices de chaque unité de la société. Les entreprises liées doivent fixer leurs prix de transfert comme le feraient si elles négociaient avec des entreprises indépendantes, c'est-à-dire en observant le principe de pleine concurrence.

L'Etat souverain brésilien adopte une législation fiscale sur le prix de transfert en utilisant des présomptions légales de simulation d'opérations, afin de limiter les optimisations fiscales et empêcher l'évasion fiscale.

En effet, la Loi n. 9430 du 30 décembre 1996 adopte une présomption légale de marge de bénéfice. Il s'agit un instrument de lutte contre l'évasion comme forme de prévention des ses hypothèses par une préalable typification, tout en respectant les principes de la légalité, de la typicité et de l'isonomie.

Au Brésil, le droit à l'économie fiscale produite par des actes ou omissions volontaires de la personne a des fondements constitutionnels. Ainsi, une entreprise a un droit protégé par la Constitution de la République d'optimisation fiscale.

En ce sens, le principe de la liberté d'exercice de l'activité économique a une limite, un noyau minimum qui est l'interdiction de confiscation, la proportionnalité ou interdiction d'excès. Aucune norme légale ne pourra rendre illégitime le libre exercice de l'activité économique.

Une grande partie des auteurs au Brésil soutiennent que législateur ordinaire ne peut pas interdire l'optimisation fiscale si celle-ci ne se situe pas dans le domaine de la simulation ou de la fraude fiscale, car ce comportement atteindrait le noyau dur d'un droit fondamental⁶⁷³.

Au Brésil, Alfredo Augusto Becker, en citant la pensée d'Albert Hensel⁶⁷⁴, soutient:

⁶⁷³ AVILA, Humberto. *Eficácia do novo código civil na legislação tributária*. In: : GRUPENMACHER, Betina Treigner. *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 70.

⁶⁷⁴ *Apud*. BECKER, Alfredo Augusto. *Op.cit.*, p.122

«C'est une aspiration naturelle et intimeement liée à la vie économique, celle de se chercher certain résultat économique avec la plus grande économie, c'est-à-dire, avec la moindre dépense (et les impôts qui auront une incidence sur les actes et les faits nécessaires à l'obtention de ce résultat économique sont des parcelles qui intégreront les dépenses). Néanmoins, toute personne, à condition qu'elle ne viole pas une règle juridique, a l'indiscutable liberté de commander leurs affaires de manière la moins onéreuse, de même du point de vu fiscal. D'ailleurs, ce serait absurde que le contribuable, en trouvant plusieurs chemins légaux (donc licites) pour arriver au même résultat, choisisse exactement le moyen qui déterminait le paiement d'impôt plus élevé »

Ce droit fondamental de libre d'exercice de l'activité économique dérive du droit individuel à la propriété privée⁶⁷⁵ dont le droit est forcément protégé contre le confisque, étant donné que la Constitution de la République interdit de façon expresse l'utilisation de l'impôt aux fins de confisque (article 150, n. IV).

A ce droit fondamental il s'ajoute la limite constitutionnelle du pouvoir d'imposition traité dans l'article 150, n. I. Selon le texte de l'article 150, alinéa I, de la Constitution de la République l'obligation fiscale doit procéder de la loi qui prévoit son incidence, ce qui caractérise le principe ou la limite de l'étroite légalité qui se sectionne en principe de la typicité absolue, de sorte que l'obligation fiscale n'existe que quand la situation décrite hypothétiquement dans la norme légale se produit efficacement comme fait générateur de tout impôt⁶⁷⁶.

Au Brésil, l'interprétation économique ou l'interprétation des faits a partir de ses effets économique qui condamne et objective annuler l'abus de droit ou l'abus de formes n'est pas admise ni par la doctrine ni par la jurisprudence⁶⁷⁷.

Le Brésil n'est pas membre de l'OCDE, mais dans les conventions fiscales internationales signés par le Brésil pour éviter la double imposition des revenus, le Brésil adopte le modèle de convention OCDE et donc faire croire à l'autre cocontractant qu'il suit le modèle et les recommandations de l'OCDE.

Toutefois, la législation brésilienne s'éloigne des recommandations de l'OCDE en plusieurs aspects : en ce qui concerne les méthodes de fixation de prix de transfert, les marges légales fixes de bénéfices préétablies, la propre analyse des opérations et la non application de la discipline de prix de transfert au biens incorporels, les redevances payées par l'utilisation d'un droit de la propriété incorporelle. En outre, la législation sur le prix de transfert utilise des présomptions légales de simulation d'opérations, afin de limiter les optimisations fiscales et en empêcher l'évasion fiscale.

La Loi n. 9430 de 1996 établit expressément que les règles brésiennes sur le prix de transfert pour l'importation ne s'appliquent pas aux cas de déductibilité de coûts, dépenses ou charges avec des redevances et

⁶⁷⁵ Constitution de la République, article 5, n. XXII.

⁶⁷⁶ Constitution de la République., articles 97, 113, 114, 116, n. I et II; CTN, articles 142 et ss.

⁶⁷⁷ Chambre Supérieure de recours fiscaux , Arrêt n. CSRF 01-0892, du 28 janv.1989 ; arrêt n. 01.01874, de 15.5.1995 ; 3^e Chambre du 1^{er} Conseil de Contribuables, arrêt n. 103-14.432, du 14 déc. 1993.

assistance technique, scientifique, administrative ou similaire, lesquels continuent subordonnées aux conditions de déductibilité de la loi n. 4506 de 1964.

Si l'OCDE tient compte des caractéristiques de la propriété ou du service, de l'analyse fonctionnelle, des conditions contractuelles, des circonstances économiques et de la stratégie du négoce en tant que facteurs de comparaison, la législation brésilienne de prix de transfert méconnaît la réalité des négocees et ne tient pas compte des autres facteurs outre la stratégie.

En ce sens, il faut analyser la politique de prix de transfert au Brésil et le bien-fondé qui légitime les adaptations faites par la Loi n. 9430 de 1996

L'autonomie du droit fiscal n'est que didactique et justifiée par l'unicité du système fiscal et c'est à travers la mission de l'administration fiscale et le caractère résiduel du système fiscal qu'il est possible de comprendre la légitimité de la requalification d'un acte juridique de droit privé par l'autorité administrative fiscale à permettre l'imposition fiscale.

B. L'EXPÉRIENCE HISTORIQUE BRÉSILIENNE

Il n'y a pas de droit en dehors du droit. Le droit existe en tant que système de communication normative, doté de possibilité d'autoreproduction de leurs éléments, ce qui évite toute possibilité d'entrée dans le système de normes propres d'autres systèmes sociaux (normes morales, religieuses, économiques etc.), ou même les propres faits *"in concreto"*. Des normes extra juridiques n'acquièrent de validité juridique que si, après un jugement de valeur sur la respective importance juridique, elles sont soumises aux critères de formation admis par le système, internement, ce qui permettra ensuite son entrée, sortie ou permanence dans le système.

En matière d'assiette d'impôt, la loi reconnaît à l'administration fiscale des privilèges régaliens qui l'isole des simples tiers de droit privé. Dans sa mission d'établissement des bases de l'imposition, l'administration fiscale est dotée des pouvoirs exorbitants qui sont à l'évidence refusés aux tiers de droit commun. Ceci est particulièrement frappant en matière de simulation. Mais il s'agit tout simplement de la mission de l'administration fiscale, il ne s'agit pas de l'indépendance du droit fiscal.

La mission de l'administration fiscale et le caractère résiduel du droit fiscal légitiment les adaptations au principe de pleine concurrence faite par la loi n. 9430 de 1996 (1). Ces adaptations démontrent que la pratique de contrôle de prix de transfert au Brésil s'éloigne de la pratique internationale (2)

1. LE BIEN FONDÉ QUI LÉGITIME LES ADAPTATIONS FAITES PAR LA LOI N. 9430 DE 1996

Il est possible de reconnaître l'autonomie exclusivement didactique du droit fiscal, mais non une autonomie technique, scientifique. Néanmoins, en

respect au principe d'unicité du système juridique, même aux fins didactiques, il n'y a aucun intérêt de se tracer les limites du droit fiscal.

Au Brésil, Heleno Tôrres, sur l'autonomie du droit fiscal, affirme :

« On ne peut pas accepter des séparations autonomes dans le contexte interne, selon certaines matérialités. Un, parce que l'enchaînement de relations inter normatives va vers infini, en empêchant toute composition de sens pour des textes analysés séparément, égarés de l'enchaînement de relations de subordination et de coordination qui le structurent ; Deux, parce que la théorie de l'autonomie scientifique est une construction qui voit la norme comme quelque disposition qui a été donnée et non comme disposition qui a été construite par l'interprète, et donc comme un produit de l'acte d'application ; Trois, parce que le système présuppose unicité et unicité permanente, sous peine de faire perdre le caractère en tant que tel. Seulement une coupe didactique permettra une timide démarcation du champ matériel que l'on prétend étudier, même si l'on reconnaît la limitation et la connaissance simplement partielle que cette méthodologie peut permettre (...) L'une des raisons majeures de l'affirmation d'une autonomie scientifique du droit fiscal est l'édition des codes (...), par exemple, l'Allemand, le Français, le Code Modèle de Droit Fiscal pour l'Amérique Latine, le Code Tributaire National, du Brésil, du Portugal., et maintenant l'Italien approuvé dans cet année de 2003 (...) Pour le droit fiscal, le principe de centralisation découle de la Constitution qui établit les règles générales de droit fiscal, en instituant le système fiscal de la respective nation et en préservant le respect à ces droits fondamentaux y rapportés. Mais (...) le phénomène de la codification doit se concrétiser comme une continuation systématique de cette Constitution, en respectant tout son contenu et en condensant les règles qui consistent à des critères de validité matérielle et formelle pour la création des autres normes du système total (...)⁶⁷⁸

Etant donné que le système juridique est doté d'un naturel empirisme, il peut être étudié et appréhendé sous plusieurs angles: dogmatique juridique, sociologie juridique, éthique, politique, histoire du droit etc. C'est la raison par laquelle l'on ne peut pas dire qu'il y a des privilèges des quelques règles juridiques par rapport aux autres, car toutes elles sont dotées de dignité scientifique similaire.

Le droit fiscal se caractérise par une interpénétration des règles spéciales de la fiscalité, exorbitantes du droit commun, et des règles du droit commun, qu'il s'agisse pour celles-ci, des règles du droit privé (droit civil, droit commercial, droit du travail etc.) ou du droit administratif.

Ce serait une erreur penser qu'il suffit juxtaposer ou combiner les règles du droit commun et les règles spéciales, lesquelles dérogent aux lois générales qui leur sont antérieures pour dominer la matière.

En effet, c'est tout un esprit qu'il faut acquérir pour saisir la véritable portée des dispositions du droit fiscal.

Si l'on veut expliquer ces règles, il est nécessaire de prendre en considération leur contenu, l'esprit qui les anime, le but auquel elles répondent,

⁶⁷⁸ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e direito privado. Autonomia privada. Simulação. Elusão tributária*. op.cit.,p., 41,42.

pour montrer en quoi et pourquoi elles diffèrent des règles du droit public et du droit privé.

Ainsi, l'étude du droit fiscal doit donc comprendre nécessairement une comparaison avec les règles du droit administratif, du droit commercial, du droit civil etc.

D'autre part, le droit fiscal n'est pas seulement spécial. Il s'applique à des situations qui relèvent notamment du droit commun (relations de famille, de travail, des affaires etc.). Sous peine de bouleverser en permanence l'ordre juridique, ses normes ne peuvent pas être fondamentalement différentes de celles qui régissent ces situations. Le droit fiscal est donc relié non seulement au droit public (droit constitutionnel, droit administratif), mais aussi du droit privé (droit civil, droit commercial, droit des sociétés etc.).

Au Brésil, le CTN détermine dans les textes des articles 109 e 110 le respect aux règles de droit privé afin de considérer des concepts, des instituts et des formas réglementées par le droit privé et empruntés par le droit fiscal en tant qu'éléments qui entrent dans le champ d'application de l'impôt.

En tout état de cause, des éventuelles limitations entre le droit fiscal et le droit privé, au Brésil, doivent être recherchées dans la Constitution. Néanmoins, le CTN dans les articles 109 et 110 discipline deux règles en la matière.

L'article 109 préconise que « *les principes généraux de droit privé⁶⁷⁹ sont utilisés pour la recherche de la définition, du contenu et de la portée de ses instituts, concepts et formes, mais non pour la définition des respectifs effets⁶⁸⁰ fiscaux* ».

Par la suite, l'article 110 du CTN préconise :

«La loi fiscale ne peut pas modifier la définition, le contenu et la portée d'instituts, concepts et formes de droit privé, utilisés, expresse ou implicitement, par la Constitution Fédérale, par les Constitutions des Etats, ou par les Lois organiques du District Fédéral ou des Provinces, afin de définir ou limiter des compétences fiscales».

Le texte de l'article 110 du CTN traite des limites de l'intervention législative dans l'exercice de compétences fiscales. Ainsi, de l'interaction du texte de l'article 109 avec le texte de l'article 110 l'on a qu' exclusivement «*la loi fiscale*' (et non l'autorité administrative moyennement la liquidation de l'impôt) peut modifier *la définition, le contenu et la portée des instituts, concepts et formes de droit privé* lorsque ces instituts, concepts et formes ne sont pas de types constitutionnellement prévus par la répartition de compétences ».

⁶⁷⁹ Les principes généraux de droit privé sont : droit à égalité, utilité, droit à l'intimité, autonomie privé, *pacta sunt servanda*, bonne foi, liberté d'initiative, droit de propriété, reconnaissance de personnalité morale, typicité des droits réels, libre-concurrence etc.

⁶⁸⁰ Les effets fiscaux concernent les éléments constitutifs de la relation juridique fiscale, notamment la qualification du sujet passif (contribuables, responsables etc.) et détermination de l'assiette, ou la forme d'application des impôts en ce qui concerne les procédures.

Aliomar Baleeiro⁶⁸¹ affirme que le législateur a voulu assurer la primauté du droit privé en reconnaissant ses formes, concepts, instituts, mais le droit fiscal peut les attribuer des effets divers du point de vu fiscal.

Au Brésil, la Cour Suprême dans le jugement du RE-79460-CE⁶⁸², conclusions du Ministre rapporteur Antônio Neder, a traité de la relation entre les normes de droit privé et normes de droit fiscal :

«Je ne rejette pas que le droit fiscal puisse, aux fins et effets y réglementés, modifier le droit privé en général et le commercial et le civil en particulier. Ainsi, je ne rejette pas que le droit fiscal puisse, aux fins et effets y réglementés, modifier le droit privé en général et le commercial et le civil en particulier. Ainsi, une loi fiscale peut, car elle est de même hiérarchie, modifier, aux effets fiscaux, le Code commercial ou le Code Civil (...) Ceci, néanmoins, tant qu'autre loi de hiérarchie supérieure, dans ce cas le CTN, ne vienne pas ordonner de manière diverse».

Au Brésil, la question de savoir s'il est possible ou non modifier un concept de droit privé par le législateur fiscal, par exemple abus de droit du droit civil, est résolue partiellement au plan de l'hierarchie des normes, car dans la mesure où la Constitution traite elle-même de certains sujets – donc au niveau constitutionnel - elle ne permet pas que le législateur ordinaire puisse modifier ces concepts. Par exemple, le terme 'salaire utilisé par la Constitution est défini par la Consolidation des lois du travail et le législateur ordinaire ne peut pas le modifier.

Par ailleurs, la Cour Suprême a déjà décidé que lorsque la Constitution utilise un concept, soit de manière directe⁶⁸³, soit de manière indirecte⁶⁸⁴, le législateur ordinaire ne peut pas le modifier.

⁶⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. In": TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 79.

⁶⁸² STF, RE 79460-CE, Rel. Min, Antônio Neder, j. 02.12.1975, DJ 28.95.1976 PG- RTJ vol. 79-01, p. 93.

⁶⁸³ Parfois, le législateur constitutionnel n'établit pas un concept expressément, mais l'interprète en tenant compte d'autres termes employés par la Constitution peut construire un concept moyennant d'opérations d'approche et d'éloignement de concepts. Ainsi, en dépit de la Constitution ne pas placer expressément un concept elle présuppose ce concept dans la mesure où elle traite de façon différente dans le texte de la Constitution de termes que sont très proche. Par exemple, la Constitution ne mentionne pas expressément le concept de revenu, mais si le revenu est comparé avec le capital, avec la recette etc., sur le prisme des principes constitutionnels l'on peut conclure que le revenu ne peut être que le résultat de l'addition patrimonial positive dans une certaine période. La Constitution fait référence directe au 'revenu', au 'capital', à la 'marchandise', au 'service', expresse ou implicitement. Dans ces cas, le législateur ordinaire ne peut pas changer tels concepts en raison de la suprématie constitutionnelle.

⁶⁸⁴ La Constitution peut aussi employer des concepts sous la forme indirecte. Par exemple, 'marchandise' ne peut signifier qu'un bien meuble, corporel, dans la mesure où les Etats, au Brésil, ont la compétence pour créer l'impôt sur la circulation de marchandises et services alors que le Municipales ont la compétence pour créer l'impôt sur la transmission de biens immeubles. Par conséquent, si les Municipales peuvent imposer le transfert d'immeubles, évidemment il appartient aux Etats imposer le transfert de biens meubles. Si l'impôt sur services appartient aux Municipales et s'il y a l'impôt sur la circulation des marchandises pour les Etats, en étant le transfert de marchandises une obligation de donner, les municipales ne peuvent imposer que les obligation de faire, ce qui signifie que même si le législateur constitutionnel n'établi pas expressément ces concepts, en examinant profondément les règles de compétence établies par la Constitution l'on conclut que 'service' est une obligation de faire, que 'circulation' est une obligation de donner etc.

Néanmoins, lorsqu'il n'y a pas une réserve constitutionnel, expresse ou implicitement, le législateur fiscal peut modifier les concepts de droit privé, mais il devra le faire expressément, sous peine du silence conduire à la réception du concept de droit privé. Ces modifications des concepts de droit privé par le droit fiscal sont autorisées par l'ordre juridique, car unité de l'ordre juridique ne signifie pas nécessairement une unicité conceptuelle.

En tout état de cause, s'il y a une réserve constitutionnelle, admettre que le législateur ordinaire puisse modifier les concepts utilisés par la Constitution c'est admettre que le législateur ordinaire puisse modifier la Constitution. Il s'agit donc d'une question de suprématie constitutionnelle.

Ainsi, seulement ce qui n'est pas sous la réserve constitutionnel, implicite ou expressément, pourra être modifié. Le concept qui n'est pas posé ou présumé par la Constitution, ni directe ni indirectement, ni implicite, ni explicitement, peut être modifié par le législateur ordinaire.

En cas de modification d'un concept de droit privé par le législateur fiscal cette modification devra être expresse, car la Loi Complémentaire n. 95 de 1998 qui régit le mode d'édition des lois ordinaires établit qu'en ayant une modification de concept cette modification doit être expresse, sous peine de valoir le concept de droit privé. Si le législateur fiscal reste silencieux en ce qui concerne l'abrogation d'un concept de droit privé il opte, en réalité, par une dépendance conceptuelle qui favorise le droit privé.

D'autre part, lorsque le particulier établit ses relations il le fait selon le concept de droit privé, par exemple, 'société commerciale'. Ainsi, vis-à-vis le contribuable le concept est celui qui a été appréhendé dans le droit privé.

Ainsi, s'il n'y a pas d'interdiction constitutionnelle, si un motif relevant se présente et en tenant compte que les situations différentes doivent être traitées de forme différente, selon même le principe de l'égalité, il peut avoir un concept de droit fiscal spécifique.

Néanmoins, ces modifications de concepts par le droit fiscal a des limites. Le Suprême Tribunal Fédéral applique au cas concret le principe de la conformité au raisonnable, en tenant compte que le droit doit avoir une liaison avec la réalité et donc le droit ne peut pas méconnaître la nature des choses. En ce sens, le législateur ordinaire ne peut pas transformer, par exemple, une 'obligation de donner' en 'obligation de faire', ou au contraire.

D'autre part, exclusivement la loi fiscale – et non l'autorité administrative – peut modifier la définition, le contenu et la portée des instituts, des concepts et des formes de droit privé lorsque ceux-ci ne sont pas des types constitutionnellement considérés en tant que critères pour la répartition de compétences en matière fiscale. Il s'agit donc d'une autorisation et reconnaissance législative et non administrative, en phase d'application des impôts.

En tout état de cause, des éventuelles limitations entre le droit fiscal et le droit privé, au Brésil, doivent être recherchées dans le texte de la Constitution de la République.

La loi n. 9430 de 1996 a été publiée en tenant compte de l'expérience juridique qui se développe au Brésil, en gardant une cohérence avec l'ordre juridique interne.

En analysant la Loi 9430 de 1996, l'OCDE a émis avis où l'organisation affirme que la loi brésilienne est incompatible avec les paramètres internationaux qui, différemment de la loi brésilienne, cherchent seulement la plus grande imposition.

Pour l'OCDE les paramètres de la loi brésilienne sont défavorables au contribuable. Ces paramètres sont perçus avec une connotation négative par la communauté internationale, ce qui peut se constituer une barrière à l'attraction et au maintien d'investissements sur territoire brésilien.

L'expérience juridique des autres pays, notamment celle de France, ne peut pas être transplantée dans l'ordre juridique brésilien. La Constitution Fédérale de 1988 est le commandement majeur qui interdit soit transplantée dans l'ordre juridique la solution adoptée par la France pour limiter l'évasion fiscale.

À partir de la perception de que les prix pratiqués entre les entreprises ne les sont pas dans les conditions normales de marchés, les États constatent que telles transactions présentent la potentialité pour distordre la richesse produite dans un certain État et, par conséquent, ils cherchent à élaborer des mécanismes juridiques appropriés pour corriger ces distorsions vérifiées dans l'assiette de l'impôt sur le revenu de ces entreprises et donc à préserver leurs bases fiscales.

Le Brésil suit cette tendance depuis la publication de la Loi 9430 de 1996 qui établit des critères de contrôle fiscal et d'ajustement des prix de transfert pratiqués.

La discipline prix de transfert est traité au Brésil par la Loi n. 9430 de 1996 dans sa Section V⁶⁸⁵, modifiée par les Lois n. 9779 du 19 janvier 1999⁶⁸⁶, n° 9959 du 27 janvier de 2000⁶⁸⁷, n. 10451 du 10 mai 2002⁶⁸⁸, complétée par l'IN SRF n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par l'IN SRF n. 321 de 2003 et l'IN n. 382 de 2003 et Arrêt MF n. 222 –MF du 24 septembre 2008.

⁶⁸⁵ Articles 18 a 24.

⁶⁸⁶ L'article 8 fixe le taux de l'impôt de revenu à être appliqué aux revenus mentionnés dans le texte de l'article 24.

⁶⁸⁷ L'article 2 modifie la rédaction de l'article 18, II, "d" et établit une nouvelle la marge de bénéfice de 60%, dans l'hypothèse de biens importés appliqués à la production et 20% pour les autres hypothèses.

⁶⁸⁸ L'article 3 rajoute l'alinéa 3 au texte de l'article 24 et de l'article 4 et détermine l'application des articles 18 à 24 à toute opération réalisée avec des pays dont la législation s'oppose au secret concernant la composition sociétaire des personnes morales ou aux titulaires de poste ou de direction, indépendamment d'existence de liaison.

Ainsi, à partir de la loi n. 9430 de 1996, le Brésil possède une législation spécifique pour le contrôle fiscal des prix de transfert, la matière est disciplinée par les textes des articles 18 à 24.

Toutefois, l'article 18, paragraphes 4, 5 et l'article 19 illustrent clairement que la loi n. 9430 de 1996 n'a pas adopté la règle de la meilleure méthode, c'est-à-dire, le contribuable ne peut pas justifier son option méthodologique car la loi lui impose des méthodes objectives de fixation de prix de transfert pour l'importation et pour l'exportation de biens, droits ou services.

Le Brésil n'a pas adopté les méthodes proposées par l'OCDE de manière complète, étant donné que la loi ne permet pas l'adoption d'autres méthodes.

Les méthodes de fixation de prix de transfert imposées par la loi ne sont pas illustratives. La liste de méthodes est limitative, les méthodes de fixation de prix de transfert sont celles établies par la Loi n. 9.430 de 1996, le contribuable n'a pas le choix d'utiliser d'autres méthodes. S'il y a une quelconque liberté, celle-ci est limitée au choix des méthodes que la loi établit ; mais, une fois la méthode choisie le contribuable est tenu de maintenir la méthode utilisée pour la fixation du prix de transfert du bien, service ou droit, ceci pendant toute la période de vérification de l'impôt.

Plínio J. Marafon affirme:

L'introduction légale des normes de « prix de transfert » au Brésil a été effectuée de forme empirique, en adoptant des formes simples de coûts agrégés aux marges de bénéfice comme si les démonstrations financières des sociétés ne contenaient que ces données.

Des facteurs tels que des dépenses de publicité ou avec le perfectionnement technologique de produits, cost sharing et d'autres qui ne sont pas toujours calculés aux coûts (ils le sont, néanmoins à l'étranger ce qui fait perdre le caractère de juste comparaison avec les nationales) ont été méprisés⁶⁸⁹.

La loi n. 9430 de 1996 apporte quelques points controversés, parmi eux la création de fait générateur fictif ou d'une présomption légale dans la mesure où la loi établit des marges de bénéfices sans prendre en considération la réalité de marché. D'autres points de controverse parmi les auteurs sont l'inversion de la charge de la preuve, les orientations minimales et la non application des règles de prix de transfert aux droits de la propriété incorporelle dans l'exportation.

En ce qui concerne, la présomption légale de marges de bénéfice il s'agit d'une présomption relative. Il s'agit d'un outil juridique pour empêcher des clauses anti-éluives, d'une part, mais qui s'opposent, d'autre part, aux idéaux de justice fiscale et au principe de la capacité contributive⁶⁹⁰.

⁶⁸⁹ MARAFON, Plínio José. *Preços de transferência*. In: Rocha, Valdir de Oliveira. (coord.). *Tributos e Preço de Transferência*, v. 2. São Paulo, Dialética, 1999, p. 76.

⁶⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Op.cit., p.175.

En tout état de cause, ces présomptions sont analysées à la lumière de principes juridiques de la légalité, de la pleine production des preuves, de la recherche de la vérité matérielle, de la bonne foi et du principe de la capacité contributive.

De ce fait, lorsque la loi établit une marge de bénéfice elle renverse la charge de la preuve en envoyant au contribuable le lourd fardeau de la produire, ce qui est parfois impossible.

La législation brésilienne exige que seulement certaines catégories de contribuables fixent les prix de transfert en conformité avec le prix de marché, le prix pratiqué par une entreprise indépendante, d'autres catégories de contribuables sont dispensés de cette vérification.

D'autre part, la loi brésilienne impose des bénéfices moindres comme s'ils étaient, en réalité, des grands bénéfices, ce qui restreint la libre initiative privée et la libre concurrence entre les entreprises.

La loi 9430 de 1996 a pour but d'assurer que les prix de vente ou d'achat de biens, services ou droits dans des opérations réalisées par des personnes physiques ou morales résidentes au Brésil avec des personnes résidentes à l'étranger, et avec qui il existe un lien, soient ceux fixés selon les méthodes que la loi détermine.

D'autre part, le texte du paragraphe unique de l'article 116 du CTN préconise:

«L'autorité administrative pourra disqualifier des actes et des négoce pratiqués avec le but de dissimuler la présence du fait générateur des impôts ou la nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale, observées les procédures établies de par la loi».

Toute adaptation faite par la loi s'éloigne de la pratique internationale et trouve son fondement dans la Constitution de la République.

Malgré l'évidente similitude de la norme du paragraphe unique de l'article 116 du CTN, au Brésil, avec la norme de l'article L.64 du LPF, en France, le paragraphe unique de l'article 116 du CTN est une norme générale de combat à l'évasion fiscale, à exemple du droit français, mais dont le fondement de sa validité trouve sa justification dans le texte de la Constitution de la République, les expériences des autres pays, notamment l'expérience historique de la France ne peut pas être transplantée dans l'ordre juridique interne pour valider la norme.

Le droit positif de chaque pays est un système global qui accomplit sa fonction de normativité en tant que produit objectif de la culture humaine.

Le droit positif est un système car il ne s'agit pas d'un simple rassemblement de propositions normatives, de simple juxtaposition de propositions normatives. L'homogénéité structurelle du droit doit être reconnue sous la forme d'un système de propositions prescriptives valables. Les

plusieurs branches du droit ne constituent pas de compartiments étanches, mais font partie d'un seul système juridique.

En effet, le système juridique dirige une collectivité avec des valeurs propres, des expériences juridiques propres, des cultures propres et donc il n'y a pas une expérience historique proche d'une autre.

Dans ce contexte, les constructions doctrinaires et jurisprudentielles en France qui constituent le bien-fondé pour la disqualification d'un acte de droit privé par l'administration fiscale manquent de contenu, étant donné que dans l'ordre juridique brésilien c'est la Constitution de la République trace les limites de cette disqualification ou requalification. La jurisprudence ou la doctrine administrative n'a aucune autorité devant la limite imposée par la Constitution de la République.

Pour le droit fiscal, les actes de droit privé ou les actes administratifs ne transportent pas ses effets et contingences qui sont opérés dans ces branches du droit, pour le droit fiscal les actes de droit privé ou les actes de droit administratif valent en tant que faits juridiquement qualifiés, car ils sont considérés comme des objets de la matérialité décrite dans l'hypothèse normative d'une norme fiscale⁶⁹¹, mais le fondement de cette opération trouve sa validité dans le caractère résiduel du droit fiscal.

Si la loi fiscale ne dispose pas de façon diverse sur les instituts, sur les concepts et sur les formes des autres branches du droit, lesquels préservés dans ses caractéristiques originales, ceci n'empêche pas le législateur de promouvoir une certaine mutation dans le concept, dans la forme ou dans l'institut moyennant l'indication d'autres paramètres sélectionnés à partir du fait social complexe tout en respectant les limites constitutionnelles⁶⁹².

Une fois conçu le droit positif en tant qu'un système logique, l'unité de ce système est offerte par la norme fondamentale qui sert de fondement de validité de toutes les normes.

Le caractère résiduel du réalisme du droit fiscal n'a pour fonction que celle d'assurer le respect de l'égalité de tous devant l'impôt, en permettant une lutte efficace contre la fraude et l'évasion fiscales. C'est dans cette optique que la législation⁶⁹³ de combat à élusion fiscale a été publiée.

Néanmoins, la question concernant la qualification de l'acte de droit privé de l'opération ou des opérations juridiques, les questions concernant la simulation, posent en France tout le problème de l'autonomie et du caractère résiduel du réalisme du droit fiscal dans l'ordre juridique français. Au Brésil, c'est la Constitution de la République qui légitime tant l'action de l'administration fiscale en vue d'appréhender tout revenu imposable, comme les

⁶⁹¹ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Op.cit., p. 76.

⁶⁹² Op.cit., p. 76.

⁶⁹³ Loi 7450 de 1985, article 51; Loi n. 7713 de 1988, article 3 , paragraphe 4 ; Loi n. 9430 de 1996, articles 18 a 23.

présomptions légales adoptées par la législation brésilienne qui discipline le prix de transfert.

Les constructions faites en France au sujet de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal ou de la relation entre le droit civil et le droit fiscal perdent, au Brésil, son contenu et possibilités étant donné la primauté de la Constitution de la République, de nature analytique, qui doit prévaloir sur tout autre dogme ou présupposé⁶⁹⁴. Sur ce sujet, Heleno Tôrres⁶⁹⁵ souligne :

(...) Ne prospère aucune prise de position concernant la possibilité ou non d'application des théories ci-précitées (abus de droit, fraude à la loi, 'business purpose'⁶⁹⁶, la prévalence de substance sur la forme), à la lumière du droit brésilien.

Le problème est que ni tous ceux qui défendent l'admission d'une norme anti-éluive connaissent la portée d'une autorisation pour déconsidérer des actes ou des affaires licites avec des effets éluives; et, de façon similaire, ceux qui défendent leur extinction ou modification ne savent pas exactement de quoi il s'agit. En fait, les glissements de partie de la doctrine sont beaucoup, sûrement dû à l'ignorance de la portée de concepts comme 'abus de droit'; fraude à la loi, 'affaire indirecte', tant dans le champ des mesures anti-éluives comme dans le champ du droit privé.

(...)

Comme chaque ordre juridique possède leurs particularités, même si nous est possible admettre un concept général d'éluision fiscale, il ne nous semble pas prudent importer des avis de la doctrine, sans précautions et pondérations, par toutes les raisons déjà démontrées, et spécialement : i) parce que aucun Etat avec les plus grandes expériences en ce qui concerne ces clauses possède une Constitution aussi analytique que la nôtre ; II) parce que notre concept de légalité matérielle se trouve lié à une série de règles que lui confèrent particulier traitement, comme la discrimination de compétence avec préalable choix des types, exigence de loi complémentaire comme norme générale et typologie des exactions listées dans la Constitution elle-même ; III) parce que la tradition de notre droit civil est assez diverse en ce qui concerne les appelés vices de la volonté, ainsi qu'aux garanties des libertés contractuelles ; et IV) parce que le système juridique commande une collectivité avec des valeurs propres,

⁶⁹⁴ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 51.

⁶⁹⁵ Ibid., 259, 260.

⁶⁹⁶ Ives Gandra définit 'business purpose test' comme le test qui vérifie, au moyennant d'un critère juridique d'abus de droit ou de formes, si l'affaire ou l'acte juridique pratiqué avait un but fiscal d'écarter, diminuer ou retarder l'incidence des exactions fiscales. La théorie du 'business purpose test', est apparue par la première fois, en tant que précédent de jurisprudence, en 1935, dans le cas « Gregory vs. Helvering (Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro*. « In » : ROCHA, Valdir (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104, 1ª. Ed.* São Paulo: Dialética, 2002, p. 117-118). Il s'agit d'un 'leasing case' en la matière. Cette théorie a été construite par la Cour Suprême suite à l'affirmation, en caractère universel, de l'absence d'un devoir civique de payer plus d'exaction fiscale. Selon l'arrêt précité « le contribuable a le droit de diminuer la somme correspondante à l'exaction qui d'autre façon serait due, ou alors, d'éviter totalement son incidence, à condition qu'il utilise de moyens légalement autorisés. Ce qui définira l'ampleur de la légalité des moyens employés sera justement la recherche de sa volonté négociable » (MELO, José Eduardo Soares de. « Planejamento tributário e a lei complementar n. 104 ». « In » : *O planejamento tributário e a lei complementar n. 104*. 1ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 161-180). Les idées conçues par CE précédent nord-américain permet donc d'en tirer deux conclusions : 1) le droit à l'économie fiscale est liée à l'utilisation de moyens licites/ ; 2) la légalité de ces moyens n'est vérifiée que dans le cas concret, à partir de la théorie 'business purpose'.

expériences propres, cultures propres, n'ayant pas une expérience historique proche d'autre.

(...)

Nous soulignons ici notre pensée, au Brésil, le régime constitutionnel en vigueur ne permet de reconnaître que l'application d'une norme générale anti-évasive de façon limitée aux hypothèses affaires juridiques exemptes de 'causa', ou promus avec simulation ou fraude à la loi »

Du point de vue juridique-formel, chaque ordre juridique compose un système indépendant les uns des autres. C'est le point de raisonnement de départ qui permettra la séparation de l'expérience historique développée au Brésil de toute autre existante dans le monde, étant donné le particularisme de la Constitution de la République qui traite de façon analytique le système fiscal national.

L'expérience historique de la France a des traits caractéristiques propres et qui sert de fondement au combat à l'évasion et la fraude fiscales, en donnant la garantie de la cohérence du système de normes. Cette expérience justifie la primauté de la substance sur la forme. C'est ainsi que l'on y trouve les critères fondés dans l'abus de droit.

En France, la notion d'abus de droit est devenue une notion législative avec la loi du 13 janvier 1941 dont la substance figure dans le texte de l'article L.64 du LPF, mais la notion d'abus de droit qui est une notion législative a eu son interprétation élargie par la jurisprudence nationale et communautaire.

L'interprétation de ces dispositions par le juge administratif, en France, a fait évoluer le contenu, l'abus de droit en dehors du texte légal trouve son application dans la construction prétorienne de la théorie d'abus de droit par fraude à la loi d'application générale.

Le Conseil d'Etat dans la section plénière du 10 juin 1981 a formulé deux critères alternatifs : d'une part, la fictivité et, d'autre part, le but exclusivement fiscal des opérations effectuées par le contribuable. Mais le but exclusivement fiscal ne suffit pas à caractériser l'illégalité, il faut avoir le détournement de l'esprit de la loi. L'optimisation devient illégale lorsqu'il y a détournement de l'esprit de la norme, ce qui légitime le concept de fraude à la loi.

Toutefois, l'évolution jurisprudentielle n'a pas fait évoluer la frontière entre abus de droit et optimisation fiscale, la légalité de la planification fiscale est à décider par la jurisprudence lorsqu'il s'agit de fraude de la loi. Lorsque l'abus de droit résulte de la fictivité d'un acte de droit privé le régime juridique préexistant l'acte de droit privé ne sera pas affecté par la jurisprudence.

L'évolution jurisprudentielle est expliquée par l'influence de la théorie générale de la fraude dès lors qu'il y le passage d'un fondement législatif à un fondement purement jurisprudentiel.

Cette évolution est également expliquée par la prise en compte du droit communautaire. La décision *min. c/ Sté Sagal* du 18 mai 2005 qui, dans le

cadre d'un montage consistant à investir dans une holding luxembourgeoise, a déclenché, de la part du contribuable, l'invocation de la liberté d'établissement. Face à cette innovation, il a fallu se mettre en cohérence avec la jurisprudence de la CJCE, dégagée à partir de l'arrêt *ICI* du 16 juillet 1998⁶⁹⁷, qui pose l'interdiction des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale nationale.

Ainsi, en France, l'abus de droit fixe des limites de l'optimisation fiscale qui est la recherche licite de l'économie d'impôts dans le respect apparent des opérations économiques réalisés. En aucun cas il ne s'agit d'une fraude consistant à masquer des opérations.

L'évolution jurisprudentielle en France reflète donc non seulement l'outil juridique de lutte contre la fraude à la loi et l'évasion fiscale, mais également l'évolution des mentalités et de la situation économique du pays au cours des dernières années: la concurrence fiscale est reconnue, la compétitivité fiscale aussi. Le contribuable n'est pas obligé de payer le prix maximum, l'impôt est un coût qui peut être géré. Le contrôle fiscal a aussi changé, la sécurité juridique est alors accrue.

Toutefois, l'expérience historique brésilienne qui permet de fonder les adaptations faites par la loi n. 9430 révèle que ce n'est pas la jurisprudence qui légitime la disqualification d'un acte de droit privé par l'administration fiscale afin d'imposer un bénéfice et ce n'est pas la jurisprudence non plus qui légitime la non application de la loi n. 9430 de 1994 aux redevances de brevet ou de marques.

L'expérience historique développée au Brésil ne s'approche d'aucune autre expérience développée dans d'autres pays, étant donné le particularisme de la Constitution de la République, laquelle traite de façon analytique le système fiscal national.

Si l'on analyse la norme du paragraphe unique de l'article 116 du CTN, l'on vérifie qu'il s'agit d'une norme générale en matière de législation fiscale strictement destinée au contrôle de conduites qui éludent l'imposition fiscale (simulation, fraude à la loi et affaire juridique sans cause).

La norme du paragraphe unique de l'article 116 du CTN doit être interprétée en respectant le droit de la personne d'empêcher l'incidence fiscale sur un bien, droit ou service sous une perspective du principe de la transparence et de la pondération entre les principes de la capacité contributive et de la fonction sociale de la propriété privée⁶⁹⁸.

⁶⁹⁷ CJCE, 16 juill., 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI): Dr. Fisc.* 1998, n. 48, chron. P. Dibout, p. 1475 à 1481 ; *RJF* 1998, n. 1377.

⁶⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. "A chamada interpretação econômica do direito tributário, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário". In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento tributário e lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 244.

Le droit d'élider la présence du fait générateur d'un impôt, le droit à l'optimisation fiscale est un droit qui a son origine dans le texte de la Constitution de la République. Il s'agit d'un droit fondamental.

Ainsi, si l'on remplace l'interprétation littérale de la norme du paragraphe unique de l'article 116 du CTN par la pondération des principes qui l'informent, une éventuelle antinomie entre les principes constitutionnels devient alors apparente et sera donc contournée.

Ainsi, l'on peut dire que les marges de bénéfices établies par la loi, ainsi que les orientations minimales, l'inversion de la charge de la preuve établies par la loi n. 9430 de 1996 doivent faire l'objet de pondération d'intérêts et d'équilibre entre principes⁶⁹⁹. C'est ainsi que l'on comprendra la constitutionnalité des dispositions de la loi n. 9430 de 1996 qui disciplinent le prix de transfert.

De ce fait, il n'existe aucune contradiction entre les méthodes établies par la loi (clauses spéciales anti élusion) et le principe de pleine concurrence (clause générale anti élusion), car à toute évidence les clauses spéciales de la loi n. 9430 de 1996 cherchent comparativement l'imposition juste selon les prix de concurrence.

Il faut souligner que l'optimisation fiscale est reconnue par la doctrine et la jurisprudence en tant qu'un droit de la personne de chercher les façons les moins onéreuses, du point de vue fiscal, pour conduire ses affaires.

La jurisprudence des valeurs et le positivisme acceptent l'optimisation fiscale comme forme de faire l'économie de l'impôt à condition qu'il n'ait pas d'abus de droit. Les auteurs tels comme K. Tipke, K. Vogel, Marco Aurélio Greco, Hermes Marcelo Huck défendent cette pensée⁷⁰⁰.

Le paragraphe unique de l'article 116 du CTN est un instrument de contrôle des actes élusives constitués sans cause ou qui cachent, par simulation ou fraude à la loi, un acte de droit privé réel dans le but exclusif fiscal afin d'obtenir des avantages fiscaux de façon illicite.

Ricardo Lobo Torres soutient :

*«Il existe une reconnaissance généralisée de que la personne n'est pas obligée à s'exposer à des situations définies comme hypothèses d'incidences, c'est-à-dire, elle n'est pas obligée à payer plus d'impôts que ceux qui sont dus au titre d'actes qu'elle réalise librement (...) Le droit à l'économie fiscale réalisée en raison des actes ou d'omissions volontaires de la personne a des fondements constitutionnels qui distinguent la soustraction patrimoniale, valablement pratiquée par le trésor public au titre de mission fiscale, de la soustraction patrimoniale non valable pratiquée par le Pouvoir Public et que se caractérise comme un confisque.
(...)»*

⁶⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário* Op.cit., p. 178.

⁷⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *A chamada interpretação econômica do direito tributário, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário*. Op.cit., p. 239..

Tel fondement dérive du droit individuel à la propriété privée (Constitution, article 5, alinéa XXII), dont le droit est nécessairement protégé contre le confisque, malgré le déguisement d'impôt, dans la mesure où la Constitution interdit également l'utilisation d'impôt avec d'effet de confisque (art. 150, numéro IV).

À ce droit fondamental s'ajoute la limite constitutionnelle au pouvoir d'imposer décrite dans l'article 150, alinéa I, selon lequel l'obligation fiscale doit dériver de la loi qui prévoit son incidence, en se caractérisant là le principe ou la limite de la étroite légalité, qui se dédouble en principe de la typicité absolue, de manière que l'obligation fiscale ne commence à exister que quand, et à partir de là, se produira effectivement dans le monde des phénomènes la situation décrite hypothétiquement par la norme légale comme fait générateur d'un impôt.

(...)

La conséquence de ce système constitutionnel de naissance de l'obligation fiscale, allée aux garanties constitutionnelles au droit de propriété, est la garantie déferée à la personne, pas encore contribuable de l'impôt ou responsable fiscale, de la possibilité de ne pas payer d'impôt ou de le payer moins, dès lors qu'avant l'existence du respectif fait générateur, elle fasse quelque chose ou elle arrête de faire quelque chose qui ne cause pas ou évite la présence du fait générateur, ou qu'elle réduise la respective charge.

D'autre part, étant donné le système de discrimination constitutionnelle de revenus fiscaux, lequel se soutient en sa plus grande partie dans la définition de revenus fiscaux à partir de structures juridiques, et étant donné le système constitutionnel d'apparition de l'obligation fiscale, ce n'est pas reçue au Brésil la théorie de l'interprétation économique, ou de l'interprétation des faits par leurs effets économiques, théorie qui, en ayant efficace dans d'autres ordres, condamne et vise à annuler les actes pratiques avec abus des formes juridiques⁷⁰¹.

Ainsi, à la lumière du droit positif brésilien, la norme du paragraphe unique de l'article 116 du CTN n'atteint pas les cas d'abus de droit, d'abus de formes, n'autorise pas l'interprétation économique, ou encore la méthode de la substance sur la forme et d'autres méthodes⁷⁰² pour valider un acte de droit privé pratiqué avec un but d'atténuer la charge fiscale.

La doctrine nationale a toujours identifiée l'évasion fiscale comme un phénomène licite, une légitime économie d'impôt qui consiste en empêcher, total ou partiellement, l'obligation fiscale, mais sans la violer, étant donné que le sujet cherche des espaces libres.

L'évasion fiscale correspond à un prétendu privilège afin de diminuer la masse imposable avec des formes qui objectivent des avantages exclusivement fiscaux. Ces actions suppriment la garantie de la généralité de l'impôt et, par conséquent, de l'égalité de tous devant les charges publiques.

En ce qui concerne la fraude fiscale, l'article 72 de la loi n. 4502 de 1964 établit le concept de fraude :

« Art. 72. Fraude est toute action ou omission qui objective empêcher ou mettre en retard, total ou partiellement, la présence du fait générateur de l'obligation fiscale principale, ou à exclure ou modifier ses caractéristiques principales, de façon à réduire le total de l'impôt dû, ou à empêcher ou retarder son paiement ».

⁷⁰¹, Op.cit., p.. 255, 256.

⁷⁰²TÓRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária.* Op.cit., p. 259.

La fraude, en tant que genre est toute action ou omission avec dol et donc exige une analyse subjective de la conduite, ce qui est très difficile d'être vérifié dans un procès fiscal.

En outre pour caractériser la fraude elle doit être réalisée avant la constitution du fait juridique de l'obligation fiscale principale, ce qui permet d'égaliser la fraude à tous les cas d'évasion fiscale. Encore doit-elle être suffisante pour empêcher ou retarder, total ou partiellement, sa constitution, ou exclure ou modifier ses caractéristiques principales.

Au Brésil, la théorie de l'abus de droit n'a été positivée que par la norme de l'article 187 du Code civil de 2002, le même jour de la publication de la norme du paragraphe unique de l'article 104 du CTN, le 10 janvier 2002:

«Commet aussi un acte illicite le titulaire d'un droit qui lors de son exercice dépasse incontestablement les limites imposées par sa fin économique ou sociale, par la bonne foi ou par les coutumes».

La publication de ces deux normes a marqué un moment de rénovation du droit brésilien avec la recherche d'une plus intime relation avec la morale dans un monde globalisé.

Au Brésil, suite au mouvement constitutionnaliste qui a recommandé l'insertion dans la Constitution de la République de toutes les décisions politiques fondamentales d'un Etat, telles que la forme de gouvernement, les libertés publiques, les droits fondamentaux du citoyen, la forme et la structure de l'Etat, l'organisation de l'administration etc., un courant positiviste, dans le but de limiter les pouvoirs des gouvernants et d'assurer les libertés publiques, a préconisé le positivisme de toutes les situations probables dans le monde des faits. Il s'agit du courant de la théorie général de l'interprétation de la jurisprudence des concepts qui affirme que la norme doit appréhender toute la réalité économique et sociale.

Ce courant part de l'idée qu'il ne doit pas avoir de lacune dans la loi, mais le cas échéant ces lacunes devront être écartées par l'interprète moyennant l'analogie, la coutume et les principes généraux de droit. De ce fait, la vie en société sans une quelconque intervention arbitraire de l'Etat.

La jurisprudence des concepts correspond, idéologiquement, à l'Etat libéral. Pour certains auteurs, les concepts et catégories juridiques révèlent la réalité économique et sociale contenue dans la norme⁷⁰³.

En droit fiscal, la jurisprudence des concepts a proclamé la primauté du droit civil sur le droit fiscal, la légalité étroite, de l'autonomie de la volonté, de l'absolutisme de la propriété privé et de la supériorité du législateur⁷⁰⁴.

⁷⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada 'interpretação econômica do direito tributário', a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. Op.cit., p. 236.

⁷⁰⁴ Op.cit,p. 236.

Néanmoins, avec la rapide évolution de la technologie et de la mondialisation, où il apparaît de plus en plus des situations de fait nouvelles et qui défient des solutions juridiques inédites, non prévues par la loi, le processus législatif n'arrivait pas à suivre ces transformations sociales et un grand vide législatif a été créé.

En outre, les particularités des cas spécifiques demandaient l'application avec moins de rigueur de la loi afin d'éviter certaines injustices.

Si auparavant c'était l'abus du pouvoir par l'Etat qui engendrait l'injustice, avec le positivisme exacerbé ce qui préoccupe c'est ce nouveau modèle hermétique qui juge être possible prévoir toutes les situations de fait.

Or le phénomène de l'évasion fiscale est résolu à travers les théories de l'interprétation du droit fiscal.

Au départ, avec le développement de l'Etat libéral à travers la doctrine de la jurisprudence des concepts une vision individualiste a été adoptée pour admettre l'intervention minimale de l'Etat afin d'assurer la sécurité juridique du citoyen. L'interprétation systématique est celle qui primait à cette époque et la valeur sécurité juridique a été mise en relief, ainsi que les principes de la légalité et de la typicité dominaient.

La jurisprudence des concepts accepte l'évasion fiscale sous le postulat de que si le fait n'est pas dans la norme, *in abstracte*, l'autonomie individuelle ne peut pas être touchée.

A la fin du 19^{ème} siècle la doctrine de la jurisprudence des concepts a été affaiblie avec l'apparition de l'Etat providence⁷⁰⁵ et la doctrine des intérêts qui réintroduit la valeur justice et le juge passe à assumer une position centrale et non plus le législateur. L'interprétation économique du fait générateur est adoptée (interprétation téléologique) et une justice est recherchée dans le fait économique et social et non dans les valeurs.

Ainsi, dans le domaine fiscal, l'interprétation économique du fait générateur apparaît avec la jurisprudence des intérêts en s'opposant aux postulats de la jurisprudence des concepts. La jurisprudence des intérêts se projette, alors, vers le champ de la fiscalité par le biais de la considération économique du fait générateur sans aucune préoccupation avec les concepts et les catégories juridiques.

Les principales thèses de la jurisprudence des intérêts sont la complète autonomie du droit fiscal vis-à-vis le droit privé, la possibilité d'analogie pour l'exigence des impôts, la primauté de la capacité contributive à partir de la vérification des faits sociaux; la fonction créatrice du juge, l'intervention sur la propriété privée et la réglementation de la volonté. Sur ces

⁷⁰⁵ L'État-providence désigne l'Etat dans ses attributions de protection sociale, par distinction avec l'Etat gendarme, cantonné aux fonctions régaliennes (police, armée, justice).

bases il devient nécessaire le combat des abus générés par le modèle individualiste qui conçoit le droit subjectif comme un droit absolu⁷⁰⁶.

Avec la défaite du nazisme il apparaît la doctrine de la jurisprudence des valeurs et l'idée abstraite de justice, sans la lier au résultat économique. Les valeurs sécurité juridique et justice lient l'interprétation juridique aux principes éthiques et juridiques.

Ainsi, au Brésil, dans les années 70, sous l'influence de la pensée des auteurs allemands Karl Larenz et J. Rawls, le paradigme est modifié dans la théorie générale du droit, dans la théorie de la justice et dans la théorie des droits de l'homme. Les positions basiques de l'interprétation du droit fiscal sont modifiées. L'éthique et le droit s'approchent sous la perspective de l'impératif. Dans ce nouveau moment, l'Etat est l'Etat démocratique de droit⁷⁰⁷.

Les thèses après-positivisme qui sont alors soutenues sont :

1. La primauté des principes qui fondent l'Etat démocratique de droit (article 1^o, Constitution Fédérale) : la souveraineté, la citoyenneté, la dignité de la personne humaine, l'autonomie de la volonté, la valeur du travail, le pluralisme ;
2. La pondération entre le principe de la capacité contributive, liée à l'idée de justice et obtenu par l'argumentation démocratique et le principe de la légalité, liée à la sécurité juridique dans sa configuration de 'sécurité de la règle' ;
3. L'équilibre entre les pouvoirs de l'Etat, avec la possibilité de contrôle juridictionnel de politiques fiscales adoptées par le législateur ;
4. La harmonie entre droit et économie, tous les deux montrent un coefficient éthique commun ;
5. La symbiose entre interprétation finaliste et systématique, car le système juridique ségrègue la finalité ;
6. L'apparition du principe de la transparence fiscale, seulement la clarté et l'ouverture peuvent conduire au dépassement des risques fiscaux provoqués tant par l'administration fiscale (irresponsabilité fiscale des agents publics, non respect aux droits fondamentaux du contribuable), que par le contribuable (élusion fiscale, secret fiscal pour cacher les actes illicites)

La Constitution de la République, aussi nommée Constitution citoyenne pour consacrer l'Etat du Bien-être donne un profil social aux droits subjectifs et à la propriété.

Ainsi, sont positivés en tant que valeurs fondamentales du Brésil la citoyenneté⁷⁰⁸, la dignité de la personne humaine⁷⁰⁹, la solidarité sociale, l'égalité⁷¹⁰, la fonction sociale de la propriété⁷¹¹ etc.

⁷⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada 'interpretação econômica do direito tributário', a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. Op.cit., p. 236, 237.

⁷⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. 'Legalidade Tributária e riscos sociais'. In: *Revista Dialética de Direito tributário*. N. 59: 105, 2000.

⁷⁰⁸ Constitution de la République, art. 1^{er}, alinéa 2.

⁷⁰⁹ Constitution de la République, art. 1^{er}, alinéa 3.

L'on observe que sous le biais constitutionnel, le centre de protection passe du patrimoine à l'individu. La propriété, en tant qu'objet de droits, ne peut pas être exercée de façon absolue, avant tout il faut respecter les droits individuels des autres citoyens.

Il arrive alors la publicisation du droit civil⁷¹², l'autonomie de volonté privé⁷¹³ est diminuée dans la mesure où l'Etat intervient davantage dans les relations entre particuliers afin d'éviter des abus et protéger la partie la plus faible de la relation juridique. C'est le phénomène du dirigisme contractuel.

En effet, les principes constitutionnels déterminent la relativisation des contrats, car les particuliers ne peuvent plus disposer librement des clauses contractuelles, il faut observer le principe de l'égalité, l'éthique, la sociabilité et la fonction sociale de la propriété et des contrats.

La fonction sociale des contrats gagne nuance constitutionnelle, étant donné que la Constitution détermine que le droit de propriété doit être exercé selon sa fonction sociale⁷¹⁴ et le contrat est une relation de nature patrimoniale⁷¹⁵.

En outre, afin limiter l'action du législateur fiscal, tout droit fondamental a un noyau dur impassible de restriction. En ce sens, le principe de la liberté d'exercice de l'activité économique a une limite, un noyau minimum qui est l'interdiction de confiscation, la proportionnalité ou interdiction d'excès.

⁷¹⁰ Constitution de la République, art. 5, caput.

⁷¹¹ Constitution de la République, art. 5, alinéa 23 et art. 170, alinéa 3.

⁷¹² La publicisation qui ne se confond pas avec la constitutionnalisation, '*comprend le processus de croissante intervention de l'Etat, notamment, dans le domaine législatif, caractéristique de l'Etat social du XXe siècle. Elle a sa réduction dans l'espace d'autonomie privé, afin d'assurer la protection des plus faibles*'. (Cf. LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Constitucionalização do direito civil*. In: FIÚZA, César; SÁ, Maria de Fátima Freire de; NAVES, Bruno Torquato de Oliveira (Org.). *Direito Civil: atualidades*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 199).

⁷¹³ La doctrine moderne préfère appeler de '*principe de l'autonomie privée*' à la place de l'autonomie de la volonté', car : 1) l'autonomie concerne la personne et non la volonté ; 2) l'insertion de nouveaux éléments dans la formation des contrats, par exemple, le dirigisme contractuel par l'imposition de la loi et de l'Etat, les contrats types, la primauté de la volonté de la part économiquement plus forte, le dirigisme contractuel, l'imposition de règles de conduite par la société etc.

⁷¹⁴ Constitution de la République, art. 5, alinéa 23 et art. 170, alinéa 3.

⁷¹⁵ Lorsque la Constitution prévoit la fonction sociale de la propriété, ceci ne concerne pas seulement le terme propriété en son sens ordinaire, en tant qu'un bien urbain ou rural. Evidemment, le sens du mot '*propriété*' est la liaison entre une personne et le bien –corporel ou incorporel – et son titulaire, c'est-à-dire, la relation de propriété entre une personne et le bien en utilisant le terme en sens de la technique juridique. Néanmoins, même si cette interprétation grammaticale est suffisante pour assurer au mot propriété son sens large, il est nécessaire rappeler que l'herméneutique constitutionnelle détermine qu'aux droits fondamentales il faut utiliser la méthode d'interprétation large, jamais restrictive, de façon à ce que l'art. 5, alinéa 23 de la Constitution de la République détermine que tous les droits – et non seulement le bien incorporel – soient exercés par leurs titulaires de façon à atteindre sa fonction sociale. Ainsi, toute relation juridique de propriété entre le droit et son titulaire doit être exercée en respectant sa finalité sociale. Etant donné que les contrats sont des affaires juridiques bilatérales qui créent, modifient, transfèrent ou éliminent de droits, c'est-à-dire, ils conduisent la relation de propriété qui existe entre la personne et un bien, le droit fondamental de la fonction sociale de la propriété oblige que les contrats aient son origine et fondement au principe de la fonction sociale de la propriété. C'est la raison par laquelle, dans l'ordre juridique brésilien le principe de la fonction sociale des contrats a sa base dans la Constitution – et dans l'article 421 du Code civil.

Aucune norme légale ne pourra rendre inique la liberté d'exercice de l'activité économique.

Le législateur ordinaire ne peut donc pas simplement interdire l'optimisation fiscale qui ne se situe pas dans le domaine de la simulation ou de la fraude fiscale, car ce comportement atteindrait le noyau dur d'un droit fondamental⁷¹⁶.

Néanmoins, il peut avoir des concepts différents pour des situations différentes.

A l'origine, les règles du Code civil de 1916 ne disciplinaient pas de façon expresse l'abus de droit. C'est le Code civil de 2002 qui passe à traiter des sujets concernant l'interdiction de fraude à la loi et de l'abus de droit.

En ce qui concerne l'interdiction de fraude à la loi, l'article 166 du Nouveau code civil établit :

«C'est nul l'affaire juridique lorsque (...) VI- il a comme objectif la fraude à la loi ».

Toutefois, il y a des exceptions à la nullité de la fraude à la loi, ce qui permet la disqualification et requalification de l'acte de droit privé pratiqué, selon l'article 170 du Nouveau code civil :

«Si, néanmoins l'affaire juridique nulle contient les conditions d'autre, celui-ci subsistera lorsque la fin à laquelle révélait les parties permet de supposer ce qu'elles l'auraient voulue, si elles auraient prévu la nullité ».

D'autre part, le Nouveau code civil de 2002 introduit le concept d'abus de droit.

L'illégalité de l'abus du droit est donc explicitement positivée dans art. 187 du Nouveau Code civil et projettera son influence sur l'interprétation de l'abus du droit dans CTN.

Or, pour comprendre et interpréter une norme anti évacion et afin de la rendre compatible avec les principes constitutionnels et donc compatible avec le système juridique, il faut penser que le législateur a voulu interdire la simulation et l'abus de droit. Il existe une présomption de constitutionnalité de la norme juridique.

En effet, pour la compréhension des clauses d'interdiction de l'abus du droit du CTN et du Nouveau Code civil on doit comprendre l'unicité du droit.

D'autre part, l'exégèse exige que la norme du paragraphe unique de l'article 116 du CTN soit interprétée en conformité avec le texte constitutionnel afin de lui donner une interprétation raisonnable selon les exigences de la

⁷¹⁶ AVILA, Humberto. *Eficácia do novo código civil na legislação tributária*. In: : GRUPENMACHER, Betina Treigner. *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004, p. 70.

logique et du principe de la conformité au raisonnable. Il faut donc analyser le paragraphe unique de l'article 116 du CTN à partir de l'article 146, de la Constitution de la République:

Art. 146. Il appartient à la loi complémentaire⁷¹⁷ :

II - réglementer les limitations constitutionnelles au pouvoir d'imposer;

III - établir des normes générales en matière de législation fiscale, spécialement sur :

a) définition des impôts et de leurs espèces, ainsi que, en ce qui concerne les impôts discriminés dans cette Constitution, celle des respectifs fait générateurs, assiette et contribuables ;

b) obligation, liquidation, crédit, prescription et décadence fiscale ;

c) correct traitement fiscal donné à l'acte pratiqué par les sociétés coopératives.

d) définition de traitement différencié et favorisé pour les micros entreprises et pour les sociétés de petit transport, de même régimes spéciaux ou simplifiés dans le cas de l'impôt prévu à art. 155, II, des contributions prévues à art. 195, I et §§ 12 et 13, et de la contribution à laquelle se rapporte art. 239. (Inclus par l'Amendement Constitutionnel n° 42, de 19.12.2003)

L'art. 146, alinéa 3 précité se trouve placé aussi dans le livre second du CTN qui traite de normes générales de droit fiscal. Ce n'est pas donc possible d'étudier au Brésil aucun problème fiscal sans qu'immédiatement l'interprète l'analyse en conformité avec les principes constitutionnels.

En outre, la norme du paragraphe unique de l'article 116, du CTN est une norme générale de droit fiscal, et comme toute norme générale de droit fiscal, elle correspond à une compétence étroite de l'Union qui doit être exercée au niveau national et non seulement fédéral, car elle est applicable à l'Union, aux États, au District Fédéral et aux Départements. C'est toujours l'Union qui a cette compétence constitutionnelle dans le système du droit brésilien.

Ainsi, la Constitution de la République établie dans le texte de l'alinéa 3 de l'article 146 que les normes générales du droit fiscal peuvent établir la définition des impôts listés par la Constitution, réglementer la définition, leur respectifs fait générateurs, assiette et contribuable.

Or, en principe, les opérations passées par les contribuables sont présumées sincères et s'imposent donc à l'administration fiscale qui doit *a priori* les tenir pour réelles. Cette présomption de confiance est l'une des manifestations de l'idée selon laquelle la bonne foi se présume.

Toutefois, ce postulat cède devant la preuve apportée par l'administration d'un abus de droit. Comme l'abus de droit, les présomptions fiscales de simulation dérogent le droit commun.

Lorsque la présomption légale vise l'étroite dénonciation d'une fraude fiscale, ou d'abus de droit, lorsque la présomption se présente comme un moyen d'imposition, l'on doit soutenir que cette fracture définitive qu'elle provoque au sein des règles de la preuve, de l'unité du droit et du principe de

⁷¹⁷ Le CTN.

sincérité des conventions doit rester une technique d'exception. L'on trouve ici le caractère résiduel du réalisme du droit fiscal.

La dissipation du trouble de l'apparence est pour l'administration une mission naturelle et essentielle. En outre, la Constitution au Brésil légitime l'action de l'administration fiscale.

Il appartient à l'administration d'apporter des éléments de preuve nécessaires et suffisants à la démonstration de l'effective réalisation du fait juridique fiscal et ainsi identifier, respectés les droits individuels et le principe de la légalité, le patrimoine, les revenus et les activités économiques du contribuable. L'administration n'est donc pas limitée aux preuves apportées par le contribuable.

Egalement, ne sont pas opposables à l'administration fiscale la force obligatoire des contrats, car dans la procédure administrative prima le principe de la vérité matérielle sur la volonté formel. Il s'agit d'une meilleure façon d'identifier la capacité contributive des contribuables⁷¹⁸.

Etant donné que pour la procédure administrative prima la vérité matérielle, l'interprète doit connaître la transaction dans tous ses éléments, indépendamment de la discussion sur le concept, afin d'identifier la nature de l'acte de droit privé, tel comme il est réalisé, selon la volonté des parties et la cause (résultat) choisie pour atteindre les objectifs souhaités.

L'interprétation de l'acte juridique est une interprétation juridique et non économique, l'acte de droit privé n'est pas un analysé avec des considérations d'ordre économique.

Au Brésil, l'article 135 du CTN établit:

« Sont personnellement responsables des crédits correspondants aux obligations fiscales résultant des actes pratiqués avec excès de pouvoir ou infraction à la loi, au contrat social ou aux statuts :

I - les personnes mentionnées dans l'article précédent (parents, tuteurs, curateurs, administrateurs de biens d'autrui, administrateurs d'inventaire, syndics, notaires et d'autres là spécifiés)

II - les mandataires, les représentants des employeurs et les employés ;

III - les directeurs, gérants ou représentants de personnes morales de droit privé. »

La possibilité de confondre les patrimoines de la société avec ceux des associés n'existe que lorsque, outre la prévision légale, se caractérise effectivement la fuite de l'obligation fiscale de façon irrégulière et illégale.

L'article 135 du CTN ne prévoit que la responsabilité du fait des actes pratiqués avec excès de pouvoir ou infraction à la loi, contrat social ou statuts sociaux. Il ne s'agit pas d'application de la théorie de la déconsidération de la personnalité juridique de la personne morale qui permet le dévoile de la

⁷¹⁸ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Op.cit., p. 263, 264.

personne morale afin d'atteindre, de façon illimitée, le patrimoine des associés ou administrateurs, ceci jusqu'au paiement total de la dette.

Marçal Justen Filho souligne que la règle de l'article 135 du CTN n'a pas d'origine dans la théorie de la déconsidération de la personnalité juridique de la personne morale⁷¹⁹. Selon l'auteur, la règle de l'article 135 du CTN traite des sociétés personnifiées et d'autres situations, par exemple des mandataires, et qu'il s'agit d'un type de conduite abusive et non une type de déconsidération de la personnalité juridique de la personne morale en vertu, notamment, d'un résultat frauduleux. L'auteur rajoute encore que «la typicité caractéristique du droit fiscal exclue l'incidence de la déconsidération de la personnalité juridique lorsque il n'y a pas expresse prévision normative »⁷²⁰.

Les arguments d'exercice abusif ou irrégulier d'un droit relativement à son contexte économique ou social ou d'un quelconque abus de la part du contribuable pratiqué par le choix de la forme fiscal la moins onéreuse de l'acte n'est possible dans un ordre juridique rigide, comme celle du Brésil, que s'il y a expresse prévision légale.

L'ordre juridique brésilien adopte les normes d'interprétation juridique qui se fondent sur le principe de la légalité et ses corollaires, principes de la typicité fermée et de la sécurité juridique.

Le principe de la typicité fermée signifie que l'impôt doit correspondre fidèlement la figure dessinée par la loi. Ainsi, tous les éléments essentiels de l'impôt (hypothèse d'incidence, sujet actif, sujet passif, assiette) doivent être prévus de façon abstraite par la loi.

En outre, tout acte concret de l'administration fiscale qui reconnaît l'existence d'un impôt (liquidation de l'impôt) ou qui résulte à son effective récolte (recouvrement de l'impôt) doit trouver son fondement à la loi.

Dans l'ordre juridique brésilien, la norme de l'article 51 de la Loi n. 7450 de 1985 détermine l'incidence fiscale sur les gains et rendements de capital «*quel que soit la dénomination qui leur soit donnée, indépendamment de la nature de l'espèce ou de l'existence de titre ou de contrat, en suffisant qu'ils découlent d'acte qui, par sa finalité, ait les mêmes effets prévus dans la norme spécifique d'incidence d'impôt sur le revenu*».

Néanmoins, les auteurs brésiliens considèrent l'article 51 de la Loi n. 7450 de 1985 une norme d'application par analogie et donc dépourvue d'efficacité⁷²¹.

Ives Ganddra Martins affirme que la norme de l'article 51 de la Loi n. 7450 de 1985 est une norme inconstitutionnelle⁷²², car étant donné le texte de

⁷¹⁹ FILHO, Marçal Justen. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 111.

⁷²⁰ Op.cit., p. 110.

⁷²¹ CANTO, Gilberto Ulhôa. "Elisão e Evasão". "In": MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13 – Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e ed. Resenha Tributária, 1988, p.11

l'article 146, alinéa 3 de la Constitution de la République l'article 51 précité aurait dû se revêtir formellement pour son édicition sous forme de loi complémentaire, l'absence de cette forme caractérise l'inconstitutionnalité formel de la norme.

En ce qui concerne le principe de la sécurité juridique, il s'agit d'une garantie du contribuable de que les actes de droit privé seront réglementés de façon claire, précise et pérenne, de façon à lui donner la certitude de son devoir et du '*quantun*' dû au titre d'impôt.

L'interprétation des faits selon le critère économique se différencie de l'interprétation téléologique de la norme lorsque l'interprète forme sa conviction selon l'intention du législateur qui a crée la disposition impérative.

Lorsque le contribuable réalise un fait susceptible d'exaction fiscale et le fisc prétend vérifier s'il a eu lieu une optimisation fiscale et si cette optimisation fiscale dépasse les frontières de la légalité, l'analyse consistera en vérifier si la procédure adoptée par le contribuable a été conforme la loi et si le fait est une hypothèse prévue par la loi. L'intension du contribuable n'est pas analysée.

L'ordre juridique brésilien est rigide, l'ordre est constitué de normes de structure et des normes de conduite qui indiquent un *faire* ou un *non faire*. Les normes de structure, encore appelées normes sur les normes, guident les formes d'interprétation, d'application des normes de conduite et les formes de remplir de lacunes.

En droit fiscal brésilien les normes de structures sont disciplinées par les articles 107 à 112 du CTN. Parmi ces règles, on trouve la norme selon laquelle en l'absence de norme expresse pour l'exaction fiscale, l'analogie ne peut pas exiger un impôt qui n'est pas prévu par la loi.

En tout état de cause, si d'une part, l'ordre juridique fiscal brésilien n'interdit pas l'optimisation fiscale⁷²³, d'autre part, l'ordre juridique fiscal brésilien autorise l'administration fiscal à disqualifier l'acte de droit privé, afin d'empêcher que le sujet passif de l'obligation fiscal se bénéficie avec le dol, la fraude ou la simulation.

Le Brésil est un pays qui ne peut pas adopter le critère économique et la règle de l'abus de forme, car il existe la norme du paragraphe 1 de l'article 108 du CTN qui interdit l'emploi de l'analogie pour exiger un impôt non prévu par la loi.

L'analogie est employée lorsque le texte présente avec clarté une situation de fait et l'interprète prétend l'appliquer à une autre situation de fait qui est analogue à celle présentée par le texte.

⁷²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal*. . Op.cit., p., 145

⁷²³ Art.149, alinéas 7 et 9, paragraphe 4 de l'art. 150, et paragraphe unique de l'article 154, 155, alinéa 1, paragraphe unique de l'article 185, du CTN.

La théorie de l'abus des formes entre dans le champ de l'analogie. Or, le paragraphe 1 de l'article 108 du CTN établit que «*l'emploi de l'analogie ne pourra pas résulter en l'exigence d'impôt qui n'est pas prévu par la loi* ».

L'interdiction de l'analogie découle du principe constitutionnel de la légalité: l'obligation fiscale est «*ex-lege*», le juge ne peut pas se remplacer au législateur.

Étant donné que la théorie de l'abus de formes est une espèce du genre analogie, celle-ci n'est pas appliquée dans l'ordre juridique interne. Il existe abus de formes lorsque les effets du négoce ou de l'acte juridique choisi par les parties sont souhaités, mais la structure adoptée par le contribuable ne correspond pas à la réalité.

Un négoce fiscalement moins onéreux entre dans la catégorie dogmatique de «négoce indirecte» qui ne peut être interdit par la loi soit à travers la propre configuration du type légal, soit à travers la technique des présomptions, mais jamais à travers l'application de l'analogie.

L'auteur le plus grand défenseur de la théorie de l'abus de formes a été Amílcar Falcão. Avant l'édition du CTN cet auteur a affirmé l'incidence de l'impôt à chaque fois que le propos du contribuable de modifier *l'intentio juris* est démontré: a) utilisation de forme juridique non typique ou atypique par rapport la fin souhaitée; b) l'abus de forme juridique ou modification de l'intention juridique concrètement qui ne sont explicables que par le désir d'obtenir un avantage fiscal etc.⁷²⁴ L'auteur considère valable avoir des considérations économiques afin d'interpréter la loi fiscale avec l'emploi de la théorie de l'abus de formes.

Nonobstant, l'examen de la doctrine postérieure au CTN considère que ce diplôme légal n'a pas accueilli la doctrine de la considération économique et de l'abus de formes juridiques défendue par Falcão.

D'autre part, si la loi considère certain événement comme un fait générateur de l'impôt et considère certain individu comme le sujet passif de l'obligation fiscale, celui-ci n'échappera pas aux conséquences fiscales qu'il objective éluder. Cependant, ce raisonnement n'indique pas l'admission au Brésil de la théorie de l'interprétation économique.

En fait, ce qui est combattu est la simulation, mais il ne faut pas confondre l'abus de formes juridiques avec acte de droit privé simulé, étant donné que dans l'acte de droit privé les déclarations de volonté sont simulées⁷²⁵, et lorsqu'il s'agit d'abus de formes, les parties veulent et réalisent une structuration juridique inadéquate⁷²⁶.

⁷²⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo.. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, p. 17, 18.

⁷²⁵ L'acte est irrégulièrement qualifié au regard du droit privé, en fonction de considérations purement fiscales.

⁷²⁶ L'acte est régulièrement qualifié, mais il est inspiré exclusivement par la volonté d'éluder la loi fiscale.

Bien que la considération économique ne soit pas inconstitutionnelle son application n'est pas possible par absence de prévision légale, 'in casu', d'une loi complémentaire qui discipline les normes générales en matière de législation fiscale⁷²⁷.

Le CTN n'a pas accueilli la théorie de la considération économique. Plusieurs décisions administratives⁷²⁸ déconsidèrent la personnalité morale des sociétés aux fins fiscales. Néanmoins, il ne s'agit pas de considération économique, mais d'une constatation d'indices de fraude et de simulation.

En effet, l'administration fiscale, ne résonne pas en termes d'abus de formes, mais en termes de présomption de manipulation du prix de transfert avec un but exclusivement fiscal, en ayant comme résultat la distribution déguisée de bénéfices.

En ce qui concerne l'administration fiscale, on remarque que les décisions des Conseils des contribuables sont fondées sur l'existence de simulation ou de fraude et non sur l'abus de formes⁷²⁹. Lorsqu'on traite du phénomène de l'abus de formes on constate que les déclarations des contribuables sont véritables, ce que n'est pas le cas en cas de simulation et fraude à la loi.

En ce qui concerne les tribunaux, on constate une similitude de ses décisions avec les décisions administratives prononcées par les Conseils des contribuables, ses décisions ne sont pas fondées sous l'abus de formes⁷³⁰, mais sous l'acte de droit privé pratiqué avec simulation⁷³¹.

La simulation n'a pas de considérations économiques, il s'agit d'un vice de l'acte de droit privé qui, par conséquent, aboutit à la disqualification de l'acte⁷³².

Afin de l'accomplissement de la mission de l'administration fiscale d'atteindre la vérité matérielle des faits juridiques qui éventuellement se sont produits 'in concret', le paragraphe unique de l'article 116 du CTN autorise l'administration fiscale à utiliser des outils juridiques pour révéler la capacité contributive de la personne morale moyennant l'utilisation de diligences, examen des documents du contribuable, réquisition d'informations y inclus de tierces personnes etc.

⁷²⁷ *Constitution de la République*, article 146, alinéa 3.

⁷²⁸ 2ème Conseil de contribuables, 1ère Chambre, arrêt n. 61 269, *Res. ABDF*, n. 5/2.5.2, arrêt n. 101-77162, DOU de 5.6.87, p. 8 688; 3ème Chambre, arrêt n. 103-06885, de 13.6.85, *Suplemento IOB – Imposto de Renda*, n. 7/85.

⁷²⁹ SCHOURI, Luis Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação. Treaty Shopping*. Op.cit., p.p. 81, 82, 83.

⁷³⁰ Acte régulièrement constitué.

⁷³¹ TRF/4ª Região, AC em MS 94 918-RS: LEX 39/242; TRF/2ª Região, AC 110.406-RJ. "In": RIJ 8/87, p. 104; STF, RE 94.066, 1ª Turma, DJU 2.4.82, p. 2.885.

⁷³² SCHOURI, Luis Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação. Treaty Shopping*. Op.cit., p.p. 85.

Au Brésil, le risque de vérifications fiscales des transactions réalisées entre maison mère et filiale d'entreprise étrangère ou subsidiaire d'entreprise brésilienne, concernant les prix de transfert pratiqués dans des transactions intra groupe est assez élevé, notamment dans des segments considérés stratégiques, comme pharmaceutique, agrochimique, électronique, d'équipements de télécommunication et de pièces pour des automobiles.

Toutefois, les premières décisions en la matière sont apparues dans les années de 2004 et 2005 et ont été prises par les Conseils de contribuables (*Cosit*). Les entreprises contrôlées c'étaient des industries pharmaceutiques, tels comme à *Novartis Biociências*, *Bristol-Myers Squibb Brésil* et à *Schering du Brésil* et le sujet concernait l'importation de matière-première, la méthodologie adoptée pour la fixation des prix et la légalité des normes des Instructions Normatives.

Jusqu'à cette date, le seul jugement favorable à l'administration fiscale a été prononcé en juillet 2005, les autres décisions ont été favorables aux entreprises.

Le *leading case* a été l'affaire *Monsanto*, la décision en première instance administrative a été favorable à l'administration fiscale.

Toutefois, la Chambre Supérieure de Recours a décidé que l'administration fiscale ne pouvait pas comparer les formes de calcul du prix de transfert actuel avec les méthodes futures, sous le fondement de l'article 11 de l'Instruction normative n. 243 de 2002 de la Recette Fédérale.

Dans cet affaire, l'entreprise *Monsanto* soutenait avoir importer en 1997 un produit chimique exclusif, une matière première connue comme '*Pia*' employée par la fabrication d'un herbicide. L'entreprise soutenait qu'à l'époque de l'importation du bien il n'y avait pas de méthode qui permettait le calcul de l'impôt sur le revenu et de la contribution sociale sur le bénéfice net (CSLL), et étant donné l'impossibilité de comparaison du bien importé avec d'autres biens importés similaires, l'entreprise a utilisée une méthode d'importation pour le calcul de l'impôt. En dépit de cette situation spéciale, l'administration fiscale soutenait que la méthode qui devrait être utilisée pour le calcul du prix était celle du Prix Indépendants Comparés- PIC, la comparaison aurait due être faite avec des produits importés en 2001.

Ainsi, le Conseil des contribuables a renversé sa jurisprudence antérieure et ne retenait plus la possibilité d'une comparaison future. Cette décision réaffirmée par la Chambre Supérieure consolide la jurisprudence de que «*si l'importation concernait un produit chimique exclusif, la méthode Prix Indépendantes Comparés – PIC serait inadaptée. En outre, dans notre système juridique est en vigueur le principe selon lequel personne est obligée à faire l'impossible*».

Ainsi, si une entreprise apporte la preuve de l'inexistence de prix de biens identiques ou similaires, en conditions de paiement semblables, elle pourra utiliser une autre méthode, plus adéquate au cas.

D'autre part, pour que l'acte de droit privé soit disqualifié l'autorité administrative doit apporter la preuve de l'élément subjectif de l'acte.

Afin d'interdire les formes de simulation ou de fraude à la loi, tout en respectant la rigide répartition de compétences accordées par la Constitution Fédérale de 1988, le législateur nationale a édicté des normes de *prévention* à l'évasion fiscale.

Ces normes nommées aussi 'normes de *correction*' ne sont pas vraiment de normes anti-éluives, à exemple du paragraphe unique de l'article 116 du CTN. Il s'agit de formes de typification de l'acte de droit privé avec des effets éluifs. Ces normes de correction ou normes de prévention à évasion ont pour but le contrôle préventif des actes de droit privé ou des affaires juridiques⁷³³.

L'évasion est un concept qui présuppose l'absence de norme qui précise la conduite choisie. Il ne s'agit pas d'un non accomplissement direct de la norme juridique impérative ou de la norme qui interdit (évasion).

La distinction qui s'opère entre les normes de prévention à l'évasion (ou de correction) et les normes générales anti-éluives est que les premières incident sur des actions éluives et les dernières dépendent de certains présupposés soutenus par des principes constitutionnels.

Le Brésil adopte des normes de prévention en tant que mécanisme ordinaire pour interdit la fraude à la loi ou la simulation, en isolant, au préalable, au cas par cas, les hypothèses éluives.

D'autre part, en complétant le système de contrôle anti-éluif, le droit interne adopte une clause générale anti-éluive comme une espèce de recours d'émergence afin de contrôler les cas pour lesquels il n'existe pas de prévision normative.

Ainsi, les normes de correction cohabitent avec les normes générales anti-éluives, les normes générales anti-simulation, les présomptions et fictions légales et avec d'autres normes qui qualifient les conduites illicites d'ordre administratif ou pénal.

Les lois spécifiques de lutte contre le phénomène éluif (normes de prévention ou de correction) au Brésil sont, parmi d'autres et pour ce que nos intéresse, la loi n. 9249 de 1995 e la loi n. 9430 de 1996.

L'article 25 de la loi n. 9249 de 1995 adopte au Brésil le principe de l'universalité pour les revenus tant de personnes physiques que des personnes morales en objectivant, notamment, le contrôle de l'évasion et de l'évasion fiscale international vers les paradis fiscaux.

⁷³³ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Op.cit., p. 276.

L'article 24 de la loi 9430 de 1996, aux fins du contrôle des prix de transfert, définit les 'pays d'imposition favorisée' pour le contrôle de prix de transfert.

En outre, la loi n. 9430 de 1996 définit les contrôles des prix de transfert dans les importations et exportations de biens, services ou droits présentant un désaccord entre la valeur objective de marché, pratiquée dans une transaction commerciale ou financière (la valeur normale) et celle accordée entre les parties liées dans des conditions favorables (la valeur anormale). Il s'agit de normes préventives à l'évasion existantes dans l'ordre juridique brésilien.

D'autre part, la Mesure Provisoire n. 66 de 2002 a déterminé les procédures pour disqualifier un acte de droit privé dont le but est exclusivement fiscal.

Le paragraphe unique de l'article 13, les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 14, et l'article 15 de la MP 66 de 2002 énoncent:

« Art. 13. Les actes ou les négoce juridiques pratiqués avec le but de dissimuler la présence de fait générateur d'impôt ou la nature des éléments constitutifs d'obligation fiscale seront disqualifiés, aux fins fiscales, par l'autorité administrative compétente, observées les procédures établies aux articles. 14, 19 ultérieurs.

Paragraphe unique. Les dispositions dans cet article ne s'appliquent pas aux actes et négoce juridiques lorsqu'ils sont pratiqués avec dol, fraude ou simulation ».

« Art. 14. Peuvent être disqualifiés les actes ou les négoce juridiques dont le but est de réduire la valeur de l'impôt, d'éviter ou de retarder leur paiement ou d'occulter les vrais aspects du fait générateur ou la réelle nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale.

§ 1º Pour la disqualification d'acte ou négoce juridique il faut prendre compte, entre autres, de :

- I – absence de but de négoce ; ou*
- II - abus de forme.*

2º C'est un indice de l'absence de but de négoce l'option par la forme la plus complexe ou la plus onéreuse par les personnes engagées, entre deux ou plusieurs formes pour la pratique de certain acte ;

§ Aux fins de l'application du texte de l'alinéa 2 du paragraphe 1, l'on considère l'abus de forme juridique la pratique d'acte ou de négoce juridique indirecte qui produit le même résultat économique de l'acte ou du négoce juridique dissimulée ».

Art. 15. La disqualification sera effectuée après la procédure de contrôle moyennant l'acte de l'autorité administrative qui a déterminé la constitution de cette procédure.

Cependant, lors de la transmutation de la Mesure Provisoire 66-2002 en la Loi 10.637-2002, les articles ci-dessus concernant la réglementation de la norme anti-évasion ont été supprimés.

Néanmoins, Alberto Xavier soutien que si les conditions ci-dessous existent, ce n'est pas nécessaire une loi ordinaire pour rendre efficace une norme générale anti-évasion,

«a) La libre option par la pratique d'acte ou de négoce juridique ou de l'ensemble d'actes ou négoce juridiques non exigés par ladite norme fiscale (ou exigés par une autre norme fiscale de régime moins onéreux) ;

b) L'obtention à travers cet acte ou l'ensemble d'actes d'un résultat économique équivalent à ce de l'acte ou du négoce pratiqué ou plus onéreusement taxé;

c) Le but d'optimisation fiscale afin de soustraire l'acte pratiqué ou l'ensemble d'actes pratiqués dans le contexte d'application de la norme fiscale»⁷³⁴.

En tout état de cause, tous les présupposés ci-précités établis par Alberto Xavier sont acceptables par les auteurs brésiliens.

Or, le véritable enjeu fiscal pour les entreprises est la localisation des bases imposables, car c'est la base imposable qui déterminera l'impôt à payer.

Différentes spécificités des systèmes fiscaux nationaux peuvent être utilisées de manière légale pour réduire l'impôt. Un premier exemple est le recours à une *holding* pour l'acquisition d'une entreprise.

En effet, la *holding* pourra déduire de son résultat les intérêts d'un emprunt contracté auprès de sa maison mère pour cette acquisition et consolider les pertes qu'elle fera apparaître en les compensant avec les bénéfices d'autres entreprises du périmètre d'intégration dans lequel elle est située.

Ainsi, une société étrangère SA située dans un pays A peut avoir intérêt à utiliser une *holding* H située dans un pays C pour racheter une société SB située dans le pays B, si son groupe fait apparaître des bénéfices dans le pays C.

Ainsi, en s'endettant auprès de sa société mère, la *holding* peut déduire de son résultat le remboursement des intérêts, ce qui fait apparaître une perte dans le pays C. Ces pertes peuvent alors être utilisées pour compenser des bénéfices au sein de l'entreprise dans le pays C. Ces bénéfices peuvent être dégagés par d'autres sociétés domestiques du groupe multinational incluant A et B appartenant au périmètre d'intégration de H : le mécanisme prévu pour inciter les entreprises dans le pays C à se développer à l'étranger fonctionne alors comme une incitation pour les groupes bénéficiaires dans le pays C à utiliser ce pays comme base pour leurs rachats, sans intérêt direct pour celui-ci.

Toutefois, deux mécanismes essentiels peuvent avoir pour effet de délocaliser une base imposable (le plus souvent le bénéfice d'une société) indépendamment des structures productives. Le premier mécanisme consiste en la fixation de prix de transfert, le second mécanisme repose sur les relations financières au sein d'un groupe multinational.

⁷³⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. 1^a ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 88.

La fonction naturelle d'un groupe d'entreprise est l'obtention de bénéfices. Lorsqu'une société décide d'investir sur le marché étranger l'une de ses inquiétudes ce sont les considérations d'ordre fiscal.

Cette préoccupation découle de deux grandes conséquences fiscales imputées à la société et qui sont le résultat de la décision de son expansion internationale:

1- L'assujettissement aux diverses lois fiscales, parfois contradictoires, avec le risque d'être imposée à trois niveaux :

- a) Au niveau local, pour les bénéfices que chacune des subsidiaires réalise dans le pays où elle trouve ;
- b) Dans le rapatriement des bénéfices par les dividendes envoyés à la société-mère :
- c) Dans le pays de résidence, où habite la société mère, ou où elle est dirigée et contrôlée par les bénéfices qui découlent de son activité dans ce pays, en pouvant aussi être taxée sur les bénéfices reçus de leur subsidiaires et, dans le cas de bénéfices obtenus dans des paradis fiscaux, sur les bénéfices réalisés, même si non distribués par leur subsidiaires ;

2 – Double imposition du revenu lorsque l'entreprise est imposée par les revenus globaux ou universaux, dans le pays de résidence, ou dans le pays où elle est dirigée ou contrôlée et par les bénéfices locaux de sa subsidiaire dans le pays où celui-là se trouve.

Par conséquent, les entreprises font de plus en plus attention à l'optimisation fiscale en vue d'atténuer leur charge fiscale globale.

Les entreprises transnationales maximisent, ainsi, leurs bénéfices nets d'impôt en utilisant une stratégie globale. À la recherche de cet objectif les prix de transfert de biens, services et droits peuvent être manipulés dans le but de provoquer des transferts indirects de bénéfices d'une unité à l'autre. Il s'agit d'une technique d'optimisation fiscale qui permet aux sociétés de minimiser leur charge fiscale globale, en localisant les bénéfices imposables de l'entreprise dans le pays où son traitement fiscal est le plus favorable.

Il peut avoir donc une manipulation des prix de transfert sur de nombreuses transactions entre les membres du groupe: paiements concernant la cession des biens, droits et services, paiements de dividendes, paiements d'intérêts par la réalisation de prêts et par l'utilisation ou acquisition de droits incorporels et contributions pour les dépenses communes de recherche et développement, publicité et administration.

La soumission à une volonté seule est la condition nécessaire pour que le prix de transfert fixé exerce une influence sur les résultats des unités intervenantes dans l'opération, vu que les bénéfices attribués à une entreprise se caractérisent en tant que coûts de l'autre.

Néanmoins, une opération avec des répercussions à ce niveau ne peut être atteinte qu'avec l'accord des parties, c'est-à-dire, quand les deux parties ont un intérêt commun.

Seulement dans les opérations où il y a l'intervention d'entités avec personnalité fiscale distincte, les transferts de bénéfices toucheront le résultat global d'entreprise avec des réflexes sur les partenaires sur l'État.

S'agissant d'une même unité économique et fiscale, composée de plusieurs secteurs, il ne peut avoir que des implications au niveau de gestion d'entreprise.

Règle générale, les entreprises transnationales ont la possibilité de choisir entre deux stratégies pour minimiser le coût fiscal global qu'elles supporteront. Ainsi :

1) Ou elles établissent leurs sièges dans les locaux où leurs bénéfices après l'impôt sont plus élevés ;

2) Ou elles établissent leurs sièges dans les lieux où leurs bénéfices avant l'impôt⁷³⁵ sont plus importants, et dans ce cas les entreprises utilisent leurs politiques de financement et de prix de transfert au sein du groupe pour déplacer ces bénéfices, indirectement, vers les lieux où les taux d'imposition sont plus bas.

S'agissant d'entreprises transnationales qui ont des activités économiques dans plusieurs pays sujets à des régimes fiscaux distincts, l'optimisation fiscale devient alors très importante.

Dans le contexte international, l'optimisation fiscale a pour but concentrer les bénéfices imposables du groupe dans les pays où l'imposition fiscale est plus atténuée moyennant la manipulation des prix de transfert en sur estimant les coûts d'acquisition et en sous estimant les prix de cession dans les pays de haute imposition fiscale. La politique économique est inverse dans les pays de basse fiscalité. Ainsi, il y a réduction des coûts fiscaux dans les pays de haute imposition fiscale et augmentation du bénéfice imposable dans le pays d'imposition fiscale plus basse.

La fixation des prix de transfert n'a pas comme seul but la réduction de l'impôt. Elle peut simplement conduire les entreprises à faire remonter plus rapidement le bénéfice vers la société mère. Il est donc parfois très délicat de tracer la frontière entre la fraude fiscale et l'optimisation fiscale sur de tels sujets.

En tout état de cause, la nature et la somme des paiements effectués entre les membres du groupe peuvent être influencées par plusieurs facteurs, mais dans la plus part des cas, les considérations d'ordre fiscal figure comme une considération moindre.

Enfin, quel que soit la motivation pour la réalisation des transferts indirects de bénéfices à travers la manipulation des prix, il y aura toujours des

⁷³⁵ Le résultat avant impôt c'est le résultat de l'entreprise avant la prise en compte de l'impôt sur les sociétés. Il correspond à la somme du résultat d'exploitation, du résultat financier et des éléments extraordinaires et exceptionnels qui n'auraient pas été inclus dans le résultat d'exploitation ou dans le résultat financier.

modifications de la base imposable en causant des effets fiscaux, c'est-à-dire, en modifiant les recettes fiscales d'un pays au détriment de l'autre. Ci-dessous, quelques motivations des entreprises transnationales pour la pratique de prix de transfert artificiels :

- a) Nécessité de baisser les prix pour permettre la pénétration dans un marché concurrentiel, de contrôler ou d'affaiblir la position concurrentielle des autres entreprises ;
- b) Découragement aux revendications salariales quand les salaires sont liés aux bénéfices déclarés par la société ;
- c) Réduction au minimum des bénéfices à être distribués aux actionnaires minoritaires dans les subsidiaires ;
- d) Nécessité d'augmenter la capacité de crédit de l'une des unités du groupe ;
- e) Instabilité politique, économique et sociale du pays où il se trouve l'unité décentralisée avec le risque de nationalisation, expropriation, de restrictions imposées au rapatriement de bénéfices etc. ;
- g) Nécessité d'accumuler des fonds dans la société mère en vue financer le développement de recherches relatives à sa production ;
- h) Utilisation de différents taux cambiaux, en sachant que le taux appliqué dans le transfert de fonds est défavorable à la société ;
- i) Niveaux d'inflation élevés, en fournissant une dépréciation des moyens monétaires au cours du temps ;
- j) Existence de restrictions aux importations fixées jusqu'à une certaine valeur. Dans cette hypothèse, les agents économiques pourront utiliser les prix bas pour augmenter la quantité de biens et services introduits dans un certain pays ;
- k) Existence de différents niveaux d'imposition ou d'incitations à l'investissement aux divers pays, en fonction de la coexistence de régimes fiscaux divers.

La fixation des prix de transfert est relativement aisée lorsqu'ils concernent des biens, droits ou services pour lesquels il existe un marché permettant de disposer de référentiels de comparaison.

Néanmoins, elle est beaucoup plus difficile et subjective lorsqu'il s'agit de prestations de services et encore plus dans le cas de redevances pour l'utilisation d'une marque ou d'un brevet, ce qui peut laisser une certaine marge d'appréciation ou de manœuvre aux entreprises pour fixer leurs prix de cession internes à un niveau qui permet une certaine minoration de l'impôt, tout en demeurant dans le cadre de l'optimisation qui ne pourra être contestée.

En effet, lorsqu'une entreprise cède des droits de la propriété incorporelle elle tient compte pour le calcul du prix de transfert, de sa clientèle, du lieu de son établissement etc.

Au Brésil, la loi n. 9430 de 1996 s'applique:

- a) Aux opérations avec des personnes contrôlées;
- b) Aux importations⁷³⁶,

⁷³⁶ Toutefois, le prix ne sera déductible du bénéfice réel sujet à l'imposition par l'impôt sur le revenu que s'il est déterminé par les méthodes indiquées par la loi.

- c) Aux exportations⁷³⁷,
- d) Aux intérêts⁷³⁸;
- e) Aux opérations dans des paradis fiscaux et dans des pays qui adoptent le secret concernant la composition sociétaire, ces opérations ont un traitement comme si n'avait pas de liaison.

L'article 23 de la loi n. 9430 de 1996 énumère les personnes obligées à observer la systématique de prix de transfert, en tant que personnes liées à la personne morale domiciliée au Brésil :

- 1) La maison mère domiciliée à l'étranger;
- 2) Sa filiale ou succursale domiciliée à l'étranger;
- 3) La personne physique ou morale, résidente ou domiciliée à l'étranger, dont la participation sociétaire dans le capital social la caractérise comme contrôleuse ou liée, selon la forme définie par les paragraphes premier et second de l'article 243 de la loi n. 6404 du 15 décembre 1976 ;
- 4) La personne morale domiciliée à l'étranger, contrôleuse ou liée à la personne morale domiciliée au Brésil, selon la forme définie par les paragraphes premier et second de l'article 243 de la loi n. 6404 du 15 décembre 1976 ;
- 5) La personne morale domiciliée à l'étranger, lorsqu'elle et l'entreprise domiciliée au Brésil sont sous un contrôle sociétaire ou administratif commun ou encore lorsqu'au moins 10% du capital social appartient à une seule personne physique ou morale;
- 6) La personne physique ou morale, résidente ou domiciliée à l'étranger, qui a avec la personne morale domiciliée au Brésil une participation sociétaire dans le capital social d'une tierce personne morale dont la somme les caractérisent comme contrôleuses ou liées de cette dernière, selon la forme définie par les paragraphes premier et second de l'article 243 de la loi n. 6404 du 15 décembre 1976 ;
- 7) La personne physique résidente à l'étranger ascendante, descendante ou collatérale de famille par le sang, les ayants droits jusqu'au troisième degré; le conjugué ou concubin d'un directeur ou d'un associé ou quotiste contrôleur en participation directe ou indirecte;
- 8) La personne physique ou morale, résidente ou domiciliée à l'étranger, associée sous la forme de consortium ou condominium, selon la définition de la législation basilienne;
- 9) La personne physique ou morale, résidente ou domiciliée à l'étranger, qui a l'exclusivité, en tant qu'agent, distributeur ou concessionnaire pour l'achat et la vente de biens, droits ou services, contrôlée par une personne morale domiciliée au Brésil;

⁷³⁷ Toutefois, recettes de l'exportateur seront arbitrées chaque fois que son prix moyen est inférieur à 90% du prix moyen dans le marché brésilien.

⁷³⁸ Dont la déductibilité du bénéfice réel est assujettie aux taux indiqués par la loi.

10) La personne morale ou physique, résidente ou domiciliée à l'étranger, avec laquelle la personne morale domiciliée au Brésil a une exclusivité, en tant qu'agent, distributeur ou concessionnaire pour la vente et l'achat de biens, droits ou services.

Or, l'OCDE considère qu'une transaction transfrontalière entre des entreprises non associées ne constitue pas un prix de transfert.

D'autre part, le traitement légal des prix de transfert au Brésil est matière complexe, même si la discipline signale une préoccupation en s'adaptant au scénario international, la législation fiscale révèle une excessive préoccupation en gardant l'assiette nationale sans beaucoup d'harmonie avec le principe de pleine concurrence, ou avec les paramètres internationaux ou la réalité du marché, aspect qui est défavorable au contribuable. Cette profil de la législation brésilienne de prix de transfert est vu avec une connotation négative par la communauté internationale, et par conséquent, peut se constituer une barrière aux investissements étrangers sur le marché brésilien.

En tout état de cause, bien que Brésil ne soit pas membre de l'OCDE, le pays s'est inspiré de leurs directives et recommandations pour l'édition de la loi n. 9430 de 1996. L'ancien Ministre des Finances a fait, d'ailleurs, une exposition de motifs concernant le projet de loi :

« Les normes des articles 18 à 24 représentent une importante amélioration de la législation nationale face à la globalisation des économies contemporaines. (...) conformément aux règles adoptées de la OCDE, des normes sont proposées qui rendent possible le contrôle des appelés "Prix de Transfert", de manière à éviter la pratique lésionnaire aux intérêts nationaux des transferts de ressources à l'étranger, moyennant la manipulation des prix des importations ou des exportations de biens, services ou droits, dans des opérations avec des personnes contrôlées, résidentes ou contrôlées à l'étranger »⁷³⁹.

La n. loi n. 9430 de 1996 ne fait pas directement référence au principe de pleine concurrence, mais son utilisation s'inspire du rapport OCDE.

En ce qui concerne les parties dans les transactions, en comparant entre le texte de la Convention Modèle et la Loi brésilienne n. 9430 de 1996, l'on vérifie que le texte de l'article 23 dépasse le concept de personnes associées de l'article 9 de la Convention Modèle lorsqu'il définit 'personne liée' en y incluant, parmi d'autres, les cas de consortium ou condominium, les parents ou encore les personnes sans aucun lien qui ne soit celui du contrat de l'exclusivité.

Dans le cas de transactions intragroupe, bien qu'elles se considèrent liées, selon la définition de l'article 23 de la Loi n. 9430 de 1996, les personnes ne sont pas associées, ce qui peut causer une double imposition sur els revenus.

La loi 9430 de 1996 considère personne liée à la personne morale, entre autres situations, et aux fins de prix de transfert, la personne située à

⁷³⁹ Apud. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 15.

l'étranger avec qui une entreprise maintient un accord commercial d'exclusivité pour l'achat et la vente de biens, de services et de droits. L'OCDE ne prévoit pas ce type de lien.

Conformément à l'article 9.1. de la Convention Modèle de l'OCDE il existe seulement deux situations où les sociétés sont considérées associées:

- 1) quand une société d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une société de l'autre État contractant, ou*
- 2) quand les mêmes sociétés participent directe ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une société d'un État contractant et d'une société de l'autre État contractant.*

L'article 23 de la loi 9430 de 1996 énumère les hypothèses de liaison, mais à partir du numéro VII de l'article 23, la loi brésilienne commence à s'éloigner de la pratique internationale.

La loi considère personne liée à la personne morale domiciliée au Brésil la personne, la physique ou la morale, résidente ou domiciliée à l'étranger, que ce soit sous la forme de contrôle sous la forme de consortium ou de condominium, selon la définition la législation brésilienne. Dans ce cas, les sociétés seront considérées liées seulement pendant la période de durée du consortium ou du condominium dans lequel se produire l'association (IN 243-2002, article 2, paragraphe 2).

Le consortium ne concerne qu'une certaine entreprise et il n'a pas de personnalité juridique (Loi 6404 de 1976, art. 278). C'est seulement autour de cette entreprise qu'il peut exister une société. Tout type de société, qui ce soit sous un contrôle ou pas, peut constituer consortium pour l'exécution d'une certaine entreprise.

Les alinéas 3, 4 e 5 précités de l'article 23 de la loi n. 9430 de 1996 concernent les relations de contrôle basées sur la législation sociétaire. Le nombre V inclut, comme alternative à la relation sociétaire, le contrôle administratif commun.

À partir des hypothèses de l'alinéa 7 de l'article 23, la loi brésilienne s'éloigne de la pratique internationale.

L'alinéa 8 de l'article 23 de la loi 9430 de 1996 considère contrôlée à la personne morale domiciliée au Brésil la personne physique résidente à l'étranger qui est parent ou ayants droits jusqu'au troisième degré, conjoint ou compagne de tout directeur ou de son associé ou actionnaire contrôleur dans une participation directe ou indirecte.

Les alinéas 9 e 10 de la loi 9430 de 1996 considèrent contrôlée à la personne morale domiciliée au Brésil, la personne physique ou morale résidente ou domiciliée à l'étranger, qui jouit d'exclusivité, en tant que son agent, distributeur ou concessionnaire, pour l'achat et vente de biens ou de droits et la personne physique ou morale, résidente ou domiciliée à l'étranger,

avec laquelle la personne morale domiciliée au Brésil jouit d'exclusivité en tant qu'agent, distributrice, concessionnaire, pour achat et vente de biens, services ou droits.

L'IN n. 243 de 2002, dans le texte du paragraphe 5 de l'article 2 énonce que les normes sur des prix de transfert sont appliquées aux opérations réalisées par personnes interposées.

Une personne interposée est un titulaire apparent du droit. L'interposition de personne est une relation juridique mettant en scène trois protagonistes, un emprunteur de nom, titulaire réel du droit, maître de l'affaire ; un prête-nom, ou personne interposée, agent de l'interposition ; et un tiers, dans le cas, le fisc⁷⁴⁰. C'est au sein du droit privé que l'on cherchera les critères de l'interposition de personne puisque le droit fiscal se contente en principe de tirer les conséquences de situations juridiques définies en dehors de lui⁷⁴¹.

La portée du texte légal est limitée par l'alinéa 4 de l'article 2 de l'IN 243-2002 qui explique :

*«I- Le lien ne s'applique qu'en relation aux opérations avec les biens, services ou droits pour lesquels se constate l'exclusivité ;
II- sera considéré distributeur ou concessionnaire exclusif, la personne physique ou morale titulaire de ce droit à l'égard d'une partie ou de tout le territoire du pays, y inclut le Brésil ;
III- l'exclusivité sera constatée au moyen d'un contrat écrit ou, à défaut, par la pratique d'opérations commerciales, en rapport à un type de bien, de service ou de droit, réalisées exclusivement entre les deux sociétés ou exclusivement par l'intermédiaire d'une parmi elles ».*

Une entreprise domiciliée au Brésil et une entreprise domiciliée à l'étranger sont sous «contrôle administratif commun» quand⁷⁴².

- a) Le poste du président du Conseil d'administration d'une entreprise et celui du directeur-président de toutes les deux entreprise ait par titulaire la même personne ;
- b) Le poste du président du Conseil d'administration d'une entreprise et celui du directeur-président d'autre entreprise sont exercés par la même personne ;
- c) Une même personne exercer le poste de direction, avec pouvoir de décision, dans les deux les sociétés.

L'OCDE admet l'association non seulement par la participation dans le contrôle, mais aussi par la simple participation dans le capital, sans, néanmoins, faire une quelconque référence à la somme. Il s'agit là d'un concept plus large que celui adopté par le législateur brésilien qui, en se rapportant à la coalition, extraite du droit sociétaire, présuppose une participation minimale de dix pour cent.

⁷⁴⁰ DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 227.

⁷⁴¹ Op.cit., p. 228, 229.

⁷⁴² IN n. 243- de 2002

La Convention Modèle de l'OCDE s'applique aux sociétés contrôlées, alors que les règles brésiliennes concernant les prix de transfert utilisent un concept de 'parties liées', ce qui signifie qu'il peut se produire des cas où le droit interne brésilien prévoit un ajustement qui, néanmoins, ne sera pas permis par le traité international, dû au manque de sociétés contrôlées.

2. LES ADAPTATIONS AU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

Le Brésil a adopté un contrôle de prix de transfert fondé sur le modèle de convention de l'OCDE, mais en faisant des adaptations à réalité brésilienne.

La loi n. 9430 de 1996 sur le prix de transfert utilise des présomptions légales de distribution de bénéfices dans la mesure où elle préétablit des marges de bénéfices sans considérer la réalité du marché (fait générateur fictif).

Le droit fiscal - texte spécial - doit primer sur le texte général, de droit commun, mais dans le strict domaine qui est le sien. Cette fracture avec le droit commun se justifie et cette analyse juridique ne joue que dans les rapports entre l'administration et les contribuables.

Les présomptions sont dotées d'une portée exclusivement fiscale⁷⁴³, elles ne modifient pas les qualifications dans les rapports de droit privé et l'atteinte au droit privé n'est que provisoire car le contribuable peut rétablir l'application du droit privé.

En outre, si la présomption a une solide justification la déformation du droit privé est légitime. En dépit de ce raisonnement, la présomption de simulation met à mal le principe de la sincérité des conventions⁷⁴⁴.

En effet, en principe, les opérations passées par les contribuables sont présumées sincères et elles s'imposent donc à l'administration fiscale qui doit '*a priori*' les tenir pour réelles. Cette présomption de confiance est l'une des manifestations de l'idée selon laquelle la bonne foi se présume et ce postulat ne cède que devant la preuve apportée par l'administration d'un abus de droit⁷⁴⁵.

Cependant, la législation brésilienne tend à multiplier les présomptions fiscales de simulation et la méfiance du législateur devient systématique: la suspicion est érigée en mode de législation; la bonne foi se présume partout sauf en droit fiscal⁷⁴⁶.

Les présomptions légales de simulation partent du principe que la simulation permet la réalisation d'une évasion fiscale, élusion ou fraude fiscale⁷⁴⁷. La méfiance du législateur se justifie donc eu égard de l'attitude des contribuables.

⁷⁴³ DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 352.

⁷⁴⁴ Op.cit., p. 352.

⁷⁴⁵ Op.cit., p. 352.

⁷⁴⁶ Op.cit. p. 352.

⁷⁴⁷ Op.cit., p. 359.

L'on distingue la simulation et la dissimulation. Dans la dissimulation il n'y a aucune apparence contraire qui est extériorisée, l'on se contente de tenir la réalité cachée. Il n'existe aucune juxtaposition contradictoire entre une situation réelle et une situation apparente, en dépit des manœuvres frauduleuses destinées à égarer l'administration. Néanmoins, chaque fois que les manœuvres frauduleuses créent une divergence entre la réalité et l'apparence, l'on n'est plus devant la dissimulation, l'on entre dans le monde de la simulation⁷⁴⁸.

En abordant le concept de dissimulation, on quitte la sphère de la réalité pour rejoindre le monde du mensonge. Dans la dissimulation on cache ce qu'on doit révéler.

En droit fiscal, la dissimulation est le fait pour un contribuable de ne pas mentionner volontairement dans sa déclaration fiscale partie ou la totalité des bases d'imposition. L'on utilise le terme «*dissimulation de prix*» en matière de prix de transfert lorsque les parties font figurer dans l'acte de vente un prix inférieur à celui dont elles ont réellement convenu.

La dissimulation de prix résulte d'une divergence entre le prix apparent et le prix réellement payé par l'acheteur. Un simple versement occulte par l'acheteur au vendeur peut révéler une dissimulation du prix.

Dans l'immense majorité des cas la dissimulation de prix est d'ordre fiscal: les différentes impositions frappant les transferts à titre onéreux sont assises sur le prix figurant sur l'acte. Pour alléger celles-ci, il suffit de minorer le prix figurant dans le contrat présenté à l'administration.

La distorsion entre le prix déclaré et le prix réel résulte en pratique de comportements divers : la dissimulation du prix peut résulter de procédés rudimentaires ou alors de procédés plus élaborés. Les parties à un accord peuvent franchir un pas supplémentaire dans l'artifice en habillant la dissimulation de prix d'un vêtement juridique plus élaboré, par exemple, outre l'obligation principale de s'acquitter du prix figurant à l'acte, le cessionnaire contracte au bénéfice du cédant une obligation moyennant versement d'une contrepartie monétaire, laquelle a en réalité pour cause le versement du supplément du prix. En réalité, la prestation ainsi indiquée est fictive : la cause de la contrepartie est purement apparente et le versement dissimule le supplément du prix de vente.

La simulation et la dissimulation présentent, néanmoins, un point commun : l'existence d'une situation occulte. Dans les deux cas, la réalité est cachée, mais dans la dissimulation, on se contente de tenir la réalité cachée sans qu'aucune apparence contraire ne soit extériorisée, il n'y a aucune divergence entre un élément occulte et un élément ostensible, il n'y a aucune juxtaposition contradictoire entre une situation réelle et une situation apparente.

Dans la simulation, les parties cherchent à tromper autrui sur la réalité de l'apparence créée, mais leurs motifs ne sont pas nécessairement

⁷⁴⁸ Op.cit. p.80.

frauduleux. Au contraire, le dissimulateur est toujours guidé par une intention frauduleuse, la dissimulation vise à réduire le poids des impôts exigibles en tenant en échec les prescriptions de la loi fiscale.

D'autre part, il existe une distinction entre dissimulation du prix et l'insuffisance de prix. L'intérêt de la discussion dépasse le seul aspect théorique puisqu'un arsenal spécifique a été développé en vue de décourager le recours à la dissimulation de prix. C'est l'intention de fraude qui distingue la dissimulation de l'insuffisance de prix⁷⁴⁹.

Il y a insuffisance de prix «*quand le prix énoncé dans l'acte est inférieur à la valeur des biens transmis tout en étant celui qui résulte des conventions des parties*»⁷⁵⁰. Toutefois, «*l'infériorité du prix porté à l'acte par rapport à la valeur vénale ne constitue pas une présomption de la fictivité de la vente, les parties ayant, au contraire, en ce dernier cas, intérêt à indiquer dans l'acte un pris de vente voisin de la valeur vénale*»⁷⁵¹.

Si l'administration fiscale estime difficile prouver l'existence d'une dissimulation de prix, elle peut, néanmoins, se contenter d'invoquer une insuffisance du prix mentionné à l'acte.

A la différence de la dissimulation de prix, l'insuffisance de prix ne présente pas une distorsion entre l'apparence et la réalité: le prix payé est conforme au prix annoncé même s'il est inférieur à la valeur vénale du bien cédé.

Outre les conséquences d'ordre fiscal, l'acte pratiqué en dissimulation et donc en fraude est porteur du vice de nullité.

Les insuffisances de prix n'ont pas d'incidence en matière d'impôts directs, sauf à faire l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion qui permet à l'administration de rehausser un prix anormalement bas, l'administration est au contraire autorisée à établir l'existence d'une dissimulation de prix pour réviser le prix d'une transaction⁷⁵² ou rehausser d'autant le bénéfice imposable⁷⁵³.

Sur un autre prisme, tout comme le déguisement d'un élément du contrat, le déguisement de la qualification donnée au contrat relève de la catégorie de la simulation par acte déguisé.

Un acte déguisé visant à limiter la charge fiscale est un acte de droit privé valable mais qui ne correspond pas au véritable acte conclu entre les parties. C'est un acte auquel on donne une autre qualification. L'administration fiscale pourra donc considérer que l'acte pratiqué est un acte déguisé et disqualifier l'acte.

⁷⁴⁹ D. adm., 13 N-2232, n° 2, 1^{er} nov. 1990.

⁷⁵⁰ D. adm., 13 N-2232, n° 2, 1^{er} nov. 1990.

⁷⁵¹ TGI, Créteil, 20 juin 1979: *Rev. enreg. et imp.* 1980, art. 15631-5, p. 444.

⁷⁵² CE, 8^e et 9^e sous-sect., 18 juin 1980, req. 5607 et 6421 : *RJF* 1980, n. 9, p. 361.

⁷⁵³ CE, 8^e et 7^e sous-sect., 8 juin 1988, req. 28440 : *Dr. fisc.* 1988, n. 44, com. 2016.

En France, pour la Cour de Cassation, les dispositions applicables à la dissimulation de prix sont transposables à la dissimulation de la nature du contrat⁷⁵⁴.

Inversement, le Conseil d'Etat estime que les règles relatives au déguisement du caractère véritable du contrat sont exclues en cas de dissimulation de prix. Si l'administration fiscale se limite à soutenir qu'un prix de cession est supérieur à celui mentionné dans l'acte afin de fonder une imposition ou un redressement sur une déqualification de l'acte, le Conseil d'Etat rejette l'application de l'article L.64 du LPF⁷⁵⁵.

Au Brésil, en cas de dissimulation du fait générateur, le Pouvoir Judiciaire condamnera le présumé fraudeur à payer les valeurs dues, outre la responsabilité criminelle, en cas de configuration de l'une des hypothèses prévues par la Loi 8.137, du 27 décembre 1990 qui définit les crimes contre l'ordre fiscale, économique et contre les relations de consommation.

La dissimulation en droit fiscal indique l'occultation de avec l'intention de frauder l'impôt. La dissimulation de revenus est la fausseté de la déclaration des revenus.

Le paragraphe unique de l'article 116 du CTN ne discipline pas cas de dissimulation, car l'acte de droit privé prévu par cette norme est illicite. Il s'agit, en fait, de cas de simulation.

Le paragraphe unique de l'article 116 du CTN est interprété en harmonie avec la Constitution de la République et il ne s'applique qu'aux cas d'abus de droit, ce qui permet la disqualification de l'acte de droit privé.

Le système constitutionnel fiscal brésilien distribue la compétence fiscale entre l'Union, les Etats-membres, le District Fédéral et les provinces. Ce système est constitué des principes et règles spécifiques en disciplinant la matière dans un chapitre propre.

Des principes et de normes constitutionnelles fiscales s'extrait toute la législation dans le domaine de l'imposition des droits de la propriété incorporelle.

Le CTN reprend les matières constitutionnelles en rajoutant des explications aux matières constitutionnelles.

Les normes constitutionnelles et le CTN sont les bases de la législation infra constitutionnelle dans le domaine fiscal.

Les principes constitutionnelles, a leur tour, sont des vecteurs et agissent en tant que limitateurs du pouvoir fiscal dans les pays qui possèdent un système constitutionnel rigide comme celui du Brésil Ces principes qui objectivent la préservation des droits et garanties individuels sont larges et

⁷⁵⁴ *Cass.com.*, 19 févr. 1979 : *RJF* 1980. n.6, p. 291.

⁷⁵⁵ CE, 8^e et 7^e sous-sect., 8 juin 1988, req. 28440 : *Dr.fisc.*1988, n. 44, comm. 2016.

abstracts et se présentent en tant que directives, conditions ou critères de validité formel ou matériel à la création es normes juridiques.

Le système fiscal national porte la structure de la République Fédérative du Brésil, et élit en tant que vecteurs l'isonomie, la légalité, la capacité contributive, la sécurité juridique et la certitude.

Outre la Constitution de la République, le paragraphe unique de l'article 116 du CTN a trouvé son fondement de validité à la norme de l'article 167 du Code civil de 2002, mais mélange simulation et élision, comme se voit :

C'est nul l'affaire juridique simulée, mais subsistera ce qui s'est dissimulé, si valable il est dans la substance et dans la forme.

Outre les cas de dissimulation de prix, en tant que figure du déguisement du prix, l'on trouve la majoration fictive du prix. Il s'agit là d'une forme de simulation qui permet l'approfondissement des liens unissant la théorie de l'abus de droit et la théorie de l'acte anormale de gestion.

Néanmoins, l'on ne peut pas présupposer que toute exagération du prix portée à l'acte constitue une espèce de simulation par acte déguisé.

Lorsque le prix qui a été payé est inférieur au prix mentionné de façon évidente et donc le prix porté à l'acte n'est pas réellement acquitté, les parties créent, ainsi, une distorsion entre la situation apparente résultante de l'acte passé et la situation exprimant leur volonté réelle. Dans ce cas, la majoration de prix il y l'abus de droit par acte déguisé.

En fait, c'est la nature analytique de la Constitution Fédérale du Brésil de 1988 et le concept brésilien de légalité matérielle, lequel est lié à une série de règles, comme par exemple, l'exigence de loi complémentaire en tant que norme générale et typologie des exactions gravés dans la constitution Fédérale qui ne permettent pas d'importer dans le système juridique brésilien l'expérience française.

Ainsi, au Brésil, le législateur national a attribué au Pouvoir législatif un instrument de contrôle de forme objective des actes de droit privé et des affaires juridiques constitués sans cause ou afin de cacher une autre affaire, réelle – ou par simulation ou par fraude à la loi – en vue d'une économie d'impôt ou de négliger les interdictions prévues par l'ordre juridique et, ainsi, obtenir un avantage fiscal qui par autre moyen serai indue.

En tout état de cause, pour comprendre la constitutionnalité des normes de la loi n. 9430 de 1996 il faut utiliser de l'interprétation conforme la Constitution, il faut comprendre le caractère analytique de la Constitution de la République, la mission de l'administration fiscale et le caractère résiduel du réalisme du droit fiscal. Alors, on comprendra qu'il est possible la compréhension de que les normes anti élusion peuvent cohabiter avec les normes de prévention (ou de correction) à l'élusion fiscale.

Au Brésil, le régime constitutionnel ne reconnaît que l'application d'une norme générale anti-éluvive limitée aux hypothèses concernant les actes de droit privé dépourvus de cause ou réalisées avec simulation ou fraude à la loi.

En ce sens, l'on peut comprendre l'adoption dans l'ordre juridique interne des mesures qui diffèrent des plus variés ordres juridiques, en vue de l'adéquation, au Brésil, aux valeurs constitutionnelles et aux particularités de l'ordre juridique brésilien.

Sur le sujet, Heleno Tôrres affirme:

*« Etant donné que chaque ordre juridique a ses spécificités, même si l'on admet un concept général d'évasion fiscale, il ne nous semble pas prudent d'importer des pensées dogmatique étrangères, sans précautions et pondérations, par toutes les raisons déjà démontrées et notamment: 1) parce qu'aucun État, en dépit de sa plus grande expérience en matière de telles clauses possède une Constitution si analytique que la nôtre; 2) parce que notre concept d'«égalité matérielle» se trouve restreint à une série de règles qui lui confèrent traitement si particulier comme la règle de discrimination de compétence avec un préalable choix des types, l'exigence de loi complémentaire en tant que norme générale et la typologie des impôts établis par la Constitution elle-même ; 3) parce que la tradition de notre droit civil est assez diverse, en ce qui concerne les vices de la volonté et les garanties des libertés contractuelles; 4) parce que le système juridique ordonne une collectivité avec des valeurs propres, expériences propres, cultures propres, et il n'y a aucune expérience historique proche de la nôtre ».*⁷⁵⁶

Le paragraphe premier de l'article 145 de la Constitution de la République discipline le principe de la capacité contributive et offre tout le fondement qui justifie, au Brésil, l'insertion de norme générale anti-éluvive dans l'ordre juridique, à permettre un contrôle des actes privés pratiqués avec un but exclusivement fiscal. D'autre part, le principe de la capacité contributive est corollaire du principe de l'isonomie en matière fiscale, dans la mesure où il préserve la généralité.

Le principe de la généralité de l'impôt discipliné par l'article 150, alinéa 2, de la Constitution de la République interdit la discrimination des contribuables qui se trouvent dans des situations économiques équivalentes. Ainsi, toute personne est assujettie à l'imposition, tout en respectant les principes de la capacité contributive et de la généralité.

La législation sur le prix de transfert, au Brésil, fondée sur principe de la capacité contributive, fixe des marges rigides de bénéfices, des méthodes objectives de fixation de prix de transfert, mais elle permet au contribuable de solliciter d'autres pourcentages et d'autres marges de bénéfice. En outre, la législation dispense le contribuable, dans certains cas, de la discipline du prix de transfert.

La valeur de plusieurs opérations commerciales qui fait l'objet de registre dans des Bourses de marchandises, magazines spécialisées et autres,

⁷⁵⁶ TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Op.cit., p. 260.

sert de base pour la fixation d'une valeur estimée ou présumée de l'autorité fiscale, aux fins d'exigence de l'impôt.

Dans ce corollaire, Aurélio Pitangas Seixas affirme :

« Cette `liste de valeurs minimales', 'orientation de valeurs', 'prix de référence', etc., par décision discrétionnaire des autorités fiscales doivent être adoptées, de forme contraignante, par les contribuables, excepté le droit de ceux derniers d'apporter la vraie valeur de l'opération qu'il a pratiqué et son adéquation avec la loi fiscale appropriée.

Ces valeurs estimées ou présumées ne sont pas (ou elles ne peuvent l'être) fixées arbitrairement par l'autorité fiscale, laquelle, dans son élaboration, devra tenir compte des faits indicatifs les plus proches possibles de la réalité, et elles ne sont adéquates que pour les impôts sur des opérations individualisées (...) l'imposition basée sur des valeurs estimées ou présumées caractérise une présomption relative, étant donné que le contribuable a toujours le droit d'apporter la preuve en contraire, en démontrant la vraie assiette »⁷⁵⁷.

Il appartient donc à l'administration fiscale d'apporter la preuve nécessaire et suffisante de la présence du fait juridique fiscal et, ainsi, identifier, respectés les droits individuels, le patrimoine, les revenus et les activités économiques du contribuable, le caractère réel de l'acte de droit privé.

Respecter ces droits fondamentaux c'est respecter les garanties constitutionnelles de la légalité et de l'égalité, c'est assurer la certitude et la sécurité juridique à l'organisation des actes et des transactions réalisées dans l'exercice de l'autonomie privée.

Le principe de la vérité matérielle en droit fiscal se justifie par la nécessité de guider l'activité administrative de contrôle fiscal, le principe prime donc sur la volonté formelle.

L'administration fiscale doit apporter la preuve, par indices ou par présomption,⁷⁵⁸ de la simulation, car le champ des simulations est un champ qui présente des grandes difficultés pour la vérification fiscale.

Etant donné que l'administration a la charge de la preuve, dans l'application du droit elle a le recours à la présomption en matière fiscale. Dans le contexte du droit fiscal, les présomptions sont employées comme technique probatoire et trouvent leur justification dans la constatation suivante :

- 1) Les faits qui donnent lieu aux obligations fiscales et qui doivent, par la suite, faire l'objet de preuve difficilement sont de la connaissance directe de l'administration ;

⁷⁵⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos., 2000, pp. 50-51)

⁷⁵⁸ En ce qui concerne la preuve, l'indice ne se confond pas avec la présomption. Les indices indiquent des éléments de preuve qui ne présentent pas les conditions exigées par la loi en cas d'emploi des présomptions simples. Ce sont des éléments qui n'atteindraient pas la forme d'une présomption, par l'absence d'un fait cohérent qui lui serve d'affirmation. TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Op.cit, p. 395.

2) Les personnes qui ont participé effectivement de l'acte de droit privé ont des meilleures conditions pour la production des preuves nécessaires. C'est l'inversion de la charge de la preuve ;

3) Les devoirs instrumentaux ou formels sont des excellents mécanismes capables de lier les contribuables à l'accomplissement des exigences fiscales, moyennant des déclarations etc.

Lorsque les présomptions sont obtenues moyennant un ensemble de preuves qui est pris en considération par le juge dans sa libre conviction à partir d'un fait connu et afin de connaître la vérité matière, ces présomptions sont appelées 'présomption simple'.

Lorsque les présomptions sont prévues par la loi elles sont appelées 'présomption légale'. La présomption légale peut être absolue⁷⁵⁹ ou relative⁷⁶⁰.

Les présomptions légales dépassent l'exigence probatoire des actes de droit privé aux fins d'application de normes fiscales, selon l'une des méthodes:

1) Par l'inversion de la charge de la preuve, en la passant au sujet contre lequel il est possible de lui imputer une certaine conduite et le devoir de fournir les éléments probatoires, sous peine d'être considérés comme vraies les faits présumés. Ce sont des présomptions relatives (*iuris tantum*) ;

2) Avec l'exclusion de toute charge de la preuve, lorsque la présomption est '*iuris et de iure*' et donc une présomption absolue. Considérant que la présomption légale absolue n'admet de preuve contraire, elle impose l'accomplissement d'une conduite considérée comme certaine et objective, comme le fait toute norme juridique impérative, l'on ne peut pas dire que les présomptions de la loi n. 9430 de 1996 sont des présomptions absolus '*iuris et de iure*'.

En tout état de cause, en matière d'assiette de l'impôt, la loi reconnaît à l'administration des privilèges régaliens qui n'ont pas les particuliers. Dans sa mission d'établissement des bases de l'imposition, l'administration fiscale est dotée de pouvoirs exorbitants qui sont refusés aux tiers de droit commun. Ceci est notamment frappant en matière de simulation et fraude à la loi. Le fisc, dans sa lutte contre les apparences trompeuses bénéficie d'un arsenal juridique de répression de la simulation et de la fraude à la loi.

Or, l'administration fiscale dégage les bases de l'imposition et le montant de l'impôt. A son tour, le Trésor Public procède au recouvrement de

⁷⁵⁹ Il s'agit là et en réalité d'une fiction et non d'une présomption, étant donné qu'elle ne possède aucune liaison avec le concept de preuve, en n'admettant pas la preuve contraire.

⁷⁶⁰ Elle admet la preuve contraire.

l'impôt. Les relations du fisc⁷⁶¹ et du contribuable ne se construisent pas sur le modèle contractuel.

En effet, ni l'administration fiscale, ni le Trésor, ne peuvent se voir reconnaître la qualité des parties. Même si l'on pense à l'obligation fiscale, on ne doit reconnaître là une relation contractuelle.

L'obligation fiscale résulte du fait générateur de l'impôt. La détermination de son montant précède aux opérations d'assiette et de liquidation. L'assiette est l'opération par laquelle c'est recherché et évalué la matière imposable et la liquidation de l'impôt consiste à multiplier l'assiette de l'impôt par le taux de l'impôt. Le recouvrement est la dernière phase de l'opération d'imposition par laquelle le Trésor recouvre sa créance, l'extinction de l'impôt est le fruit du recouvrement.

Ainsi, l'administration n'a pas la qualité de partie contractante et seul le Trésor, et non le fisc, dispose d'une créance sur le contribuable. Cette créance trouve sa source dans la loi et non dans le contrat.

La mission de l'administration fiscale a donc pour l'objet la recherche de la matière imposable pour asseoir l'impôt respectif. Elle doit donc chercher à appréhender les bases imposables réelles du contribuable, en dissipant au besoin le brouillard des apparences trompeuses qu'il aurait créées.

Par conséquent, l'administration fiscale a une vocation naturelle à saisir la réalité en faisant abstraction des constructions artificielles destinées à altérer sa juste perception de la masse imposable.

Ainsi, les présomptions légales adoptées par la loi n. 9430 de 1996 reposent sur une probabilité suffisante, elles sont au service de la mission essentielle du droit fiscal dans la détermination des bases de l'impôt. Dès lors qu'elles sont assises sur la vraisemblance, les présomptions légales de simulation permettent de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscale.

SECTION 2 LES MÉTHODES DE FIXATION DE PRIX DE TRANSFERT

L'administration fiscale brésilienne cherche à combattre les opérations par lesquelles des revenus sont, sur le plan fiscal, irrégulièrement transférés à l'étranger, soit par une minoration des prix de cession ou de licence de droits de propriété industrielle à un particulier ou à une entreprise établie à l'étranger soit par une majoration de prix.

On traitera des méthodes objectives de fixation du prix paramètre ou prix de pleine concurrence **(A)** et des méthodes alternatives de contrôle des

⁷⁶¹ Le mot fisc provient du latin *fiscus* et désigne la petite corbeille d'osier destinée à recueillir de l'argent.

transactions internationales (B) avant d'aborder le traitement donné aux marques et aux brevets d'invention (C)

A. LES MÉTHODES OBJECTIVES DE FIXATION DU PRIX PARAMÈTRE OU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

Différemment de la pratique internationale, la législation utilise l'expression 'prix paramètre' et non prix de pleine concurrence. Le prix paramètre est le prix vérifié moyennant les méthodes de prix de transfert constantes de la législation brésilienne. Il s'agit du coût ou du prix moyen calculé – prix paramètre -, c'est la moyenne arithmétique pondérée de prix pratiqués dans opérations entre des entreprises indépendantes avec des ajustements correctifs, selon la méthode choisie par le contribuable mais définie par la loi. Il est aussi possible de calculer le prix paramètre transaction à transaction ou produit à produit.

Si deux sociétés membres d'un même groupe sont liées il est possible que le prix fixé par les transactions intragroupe ne corresponde pas à celui qui serait pratiqué par des parties indépendantes dans des conditions normales de marché, en déformant ainsi les bénéfices de ces contribuables.

La constatation de ce phénomène donne lieu au contrôle fiscal des prix de transfert, c'est-à-dire, à l'élaboration de normes fiscales qui objectivent la correction des distorsions du bénéfice comptabilisé et, par conséquent, de l'assiette de l'impôt sur le revenu, étant donné la sur ou sous facturation des transactions internationales entre des parties liées.

Le critère utilisé pour le contrôle fiscal des prix pratiqués est celui du prix de pleine concurrence. L'on recherche la valeur qui serait pratiquée par des entreprises indépendantes dans des transactions identiques ou semblables, dans des conditions normales de marché (prix paramètre).

À partir d'un marché donné des méthodes destinées à la vérification du prix de pleine concurrence sont élaborées. Au cas où l'administration fiscale vérifie que le prix pratiqué est différent du prix paramètre des ajustements compensatoires seront réalisés.

Néanmoins, au Brésil, le législateur a prévu objectivement les méthodes de fixation de prix de transfert et aussi les marges de bénéfices qui doivent être respectés par le contribuable.

Les opérations qui suscitent la vigilance de l'administration fiscale sont les transferts de logiciels, les cessions et licences d'inventions ou de marques et les prestations de travaux de recherche⁷⁶², car dans le cadre d'une préoccupation de bonne gestion fiscale, par exemple, un groupe industriel peut être incité à transférer des résultats vers une société du groupe, située dans un autre pays et y faisant l'objet d'une imposition moindre que celle de l'entreprise qui est facturée, ou ayant des déficits fiscaux à utiliser.

⁷⁶² PIERRE, Jean-Luc. Op.cit. p. 273.

Ici, la question de la preuve présente une grande importance dans le contentieux fiscal car elle conditionne la solution de plusieurs litiges.

L'imagination des contribuables est particulièrement développée en matière de simulation où les montages les plus sophistiqués côtoient les fraudes les plus primaires, à l'aide de leurs conseils juridiques et fiscaux.

Ainsi, la recherche de la réalité sous la marque de l'apparence est pour l'administration un objectif naturel. La guerre déclarée à la simulation est logique et nécessaire : les grands maux appellent les grands remèdes. La présomption légale de simulation utilisée dans l'ordre juridique brésilien est alors justifiée.

Toutefois, tant au Brésil comme en France, pour fonder son redressement sur la base de l'article 57 du CGI, en France, ou sous la base de l'article 18 de la loi 9430-1996, au Brésil, l'administration fiscale doit apporter la preuve de l'existence, selon le cas, d'une majoration ou d'une minoration de prix. « *Ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat* : la preuve incombe à celui qui allègue, non à celui qui nie. Il est dans la nature des choses que le contribuable fournisse « a priori », les justifications qui lui seul peut apporter. En effet, il est logique qu'il s'explique, comme lui seul peut le faire, sur l'inscription dans sa comptabilité d'une somme qui a incidence négative sur la base de l'impôt⁷⁶³.

Les faits doivent être prouvés seulement par celui qui allègue. En effet, le fisc n'a aucune raison d'alléguer qu'il y a des éléments déductibles. Par ailleurs, il a l'intérêt de nier l'existence. Le contribuable qui allègue des éléments entraînant un allègement de l'impôt assume la charge de la preuve.

Le contribuable est celui le mieux placé pour justifier les éléments venant en déduction de sa base imposable.

La règle est que tout acte de droit privé est présumé légitime⁷⁶⁴, en hommage au principe de conservation des affaires juridiques jusqu'à la production de preuve pour démontrer sa fiction.

Néanmoins, lorsque nous sommes dans le champ de la simulation le problème de la charge de la preuve, dont la règle universelle indique que le devoir d'apporter la preuve est de celui qui allègue le fait contre quelqu'un, nous trouvons quelques spécificités concernant la charge de la preuve.

En raison de la difficulté de production de ses preuves, notamment parce que le fisc ne participe pas de la relation juridique des simulateurs, l'application de la règle précitée, sans d'instruments subsidiaires, rend impossible le devoir de faire la preuve de la simulation.

⁷⁶³ M. le Commissaire Du gouvernement J. ARRIGHI DE CASANOVA, Concl. Sur CE 20 mai 1998, req. N. 159877, *Sté Veticlam*, D.F. 1998, n. 44 comm. 979, p. 1390.

⁷⁶⁴ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 405.

Ainsi, l'ordre juridique autorise, lorsque la situation le justifie, le recours subsidiaire aux présomptions ou inversions de la charge de la preuve, en transférant, ainsi, au contribuable ou son responsable le devoir de démontrer la situation qu'il prétend considérer est réelle et effective.

En tout état de cause, devant la difficulté de faire la preuve de l'abus de droit, la technique de la présomption légale constitue un excellent moyen de la preuve d'une simulation, mais elle relève des limites. C'est ainsi, que la loi n. 9430 de 1996 utilise une présomption légale relative de marge de bénéfices.

Les marges de bénéfices préfixées par la loi sont de 20% sur le prix de revente et 60% dans les cas des biens et services utilisés dans la production pour la méthode du prix de revente moins bénéfice (PRL) ; 20% dans le cas de la méthode coût de production plus bénéfice (CPL) ; 15% dans le cas de la méthode prix de vente en gros (PVA) ; 30% dans le cas de la méthode de prix de vente au détail (PVV) et 15% dans le cas de la méthode coût d'acquisition ou production (CAP).

La législation au Brésil sur le prix de transfert est applicable à l'impôt sur le revenu, à la contributions sociale sur le bénéfice net, aux opérations d'importation de biens et services ; aux opérations d'exportation de biens, services, aux intérêts payés ou crédités dans des opérations financières de contrats non enregistrés à la Banque Centrale du Brésil ; aux intérêts gagnés dans des opérations financières, lorsqu'ils découlent de contrats non enregistrés dans la Banque Centrale du Brésil ; aux opérations réalisées par l'intermédiaire d'une interposée personne.

Egalement, les règles de prix de transfert sont applicables aux transactions entretenues avec les pays qui ont un taux d'imposition des revenus inférieur à 20% ou n'ont aucune imposition des biens, services ou droits.

Les méthodes de fixation de prix de transfert sont déterminées objectivement par la loi brésilienne.

La loi prévoit des méthodes principales de fixation de prix de transfert et des méthodes alternatives de fixation de prix de transfert.

Aux fins d'une comparaison, pour le calcul du prix de vente sur le marché brésilien le prix devra être net des remises inconditionnelles accordées, des impôts ICMS, ISS, COFINS, PIS /PASEP, CIDE et d'autres charges exigées par le Pouvoir public, du frètement et de l'assurance supportées par l'entreprise vendeuse.

En cas d'exportation, le prix paramètre sera celui de la valeur finale, après la diminution des charges de frètement et de l'assurance, dont la charge appartient à l'entreprise exportatrice.

Ainsi, si le prix payé lors d'une acquisition de bien, droit ou service par l'entreprise liée domiciliée au Brésil est supérieur à celui utilisé comme paramètre sur le marché, résultant de la différence entre les prix comparés, la valeur résultante de l'excès de coût, dépenses ou charges, considérée non

déductible dans la détermination du bénéfice réel et de l'assiette de la CSLL sera corrigée lors de la liquidation de l'impôt⁷⁶⁵.

Toutefois, si le prix pratiqué lors de l'acquisition de bien, droit ou service par l'entreprise liée domiciliée au Brésil est inférieur à celui utilisé comme paramètre, aucun ajustement ne sera réalisé⁷⁶⁶.

Aux fins de la loi n. 9430 de 1996 les personnes liées sont celles qui figurent dans la liste de l'article 23. La loi ne définit pas personne liée, elle ne fait qu'indiquer, de façon limitative ou "numerus clausus" les personnes considérées contrôlées.

Ainsi, cette liste ne peut pas avoir d'addition ou de diminution par une autre loi, les personnes physiques ou morales qu'elle considère en tant que liées à la personne morale domiciliée au Brésil (article 2, IN n. 243 du 11 novembre 2002).

Au Brésil, les méthodes de fixation de prix de transfert sont divisées en deux groupes. Le premier groupe concerne les méthodes de fixation de prix de transfert dans l'importation (1). Dans le deuxième groupe on a les méthodes de fixation de prix de transfert dans l'exportation (2).

Le premier groupe cherche à comparer de prix indépendants, dans l'importation. Dans le deuxième groupe il n'y a pas de comparaison de prix de marché, la comparaison est remplacée par des marges préfixées de bénéfiques : le législateur a prévu des marges de bénéfiques pour l'un ou l'autre intégrante de la chaîne de production et commercialisation.

En ce qui concerne le prix dans les exportations, le prix doit tenir compte de la valeur après diminution des charges de fret et d'assurance dont la responsabilité est imputée à la société exportatrice. La loi établie de limites minimales, c'est-à-dire, un pourcentage qui fonctionne comme un pourcentage planché pour les prix d'exportation au-dessous duquel ces opérations passent à être assujetties aux méthodes de contrôle des prix de transfert.

Pour les importations, la loi établie limites maximales de déductibilité fiscale. La valeur du coût ou de la dépense excédante à la limite légale doit être additionnée sur l'assiette de l'impôt sur le revenu et de la CSLL en tant que coût ou dépense individuelle.

1. LES MÉTHODES D'IMPORTATION

En dépit des méthodes de fixation de prix de transfert établies par la loi n. 9430 de 1996, le contribuable peut utiliser la méthode que lui soit la plus convenable. En cas d'importation, la meilleure méthode sera celle qui lui offre

⁷⁶⁵ Art. 5, paragraphe 1, Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n.321 du 14 avril 2003 et 383, du 30 décembre 2003.

⁷⁶⁶ Art. 5, paragraphe 1, Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n.321 du 14 avril 2003 et 383, du 30 décembre 2003.

un plus grand paramètre ; en cas d'exportation, la meilleure méthode sera celle qui considère la moindre des valeurs vérifiées.

La législation brésilienne admet également que le contribuable utilise plusieurs méthodes pour la fixation du prix de transfert. Le contribuable n'est pas contraint de choisir une seule méthode, mais il devra considérer les prix pratiqués et les coûts supportés pendant toute la période de vérification de l'assiette de l'impôt sur les revenus concernant les coûts, dépenses et charges (§1^o, article 18, Loi 9430 de 1996).

Ainsi, indépendamment de la méthode choisie, le calcul devra considérer toutes les transactions de la période et donc toutes les modifications saisonnières des prix de certains produits⁷⁶⁷ et toutes variations de taux d'échange⁷⁶⁸ doivent obligatoirement être tenues en compte, sous peine de manque de respect du principe de pleine concurrence.

En vigueur depuis 1997, la législation sur les prix de transfert a apporté un régime mixte d'imposition fiscale, où les entreprises brésiliennes comparent les coûts d'importation/exportation avec ceux pratiqués à l'étranger ou internement par ses concurrents ou encore en opérations similaires de ses parties contrôlées.

En analysant les méthodes établies par le Brésil et ceux prévues par l'OCDE l'on vérifie des similarités entre les méthodes suivantes :

IMPORTATION	
BRESIL	OCDE
PIC	CUP
PRL	RPM
CPL	CPM

EXPORTATION	
BRESIL	OCDE
PVEX	CUP
PVA/PVV	RPM
CAP	CPM

Les méthodes de fixation de prix de transfert ont pour but d'assurer que les prix considérés par la vérification du bénéfice réel, présumé ou arbitré, et l'assiette de la contribution sociale sur le bénéfice net s'approchent le plus près possible, des prix de marché.

L'article 40, n. II, de l'IN SRF n. 243 de 2002, modifiée par l'IN SRF n. 321, du 14 avril 2003 et par l'IN SRF n. 382 du 30 décembre 2003, exige que le contribuable indique, dès le début du contrôle fiscal, la méthode adoptée, les documents employés pour la fixation du prix de transfert et les mémoires de calcul. Néanmoins, l'indication d'une méthode par le contribuable ne l'oblige

⁷⁶⁷ Paragraphe 2, article 11, IN SRF n. 243 de 2002.

⁷⁶⁸ Paragraphe premier, article 11, IN SRF n. 243 de 2002. La Loi n. 11.196, du 21 novembre 2005 autorise le Ministre des Finances à instituer des mécanismes d'ajustement afin de mitiger les impacts relatifs à l'appréciation de la monnaie nationale vis-à-vis les autres monnaies.

pas à son utilisation, car à tout temps il pourra utiliser la méthode dont le résultat lui est le plus favorable.

D'autre part, l'indication d'une méthode par le contribuable est opposable à l'autorité administrative qui ne pourra pas chercher une autre méthode, sauf si les documents présentés par le contribuable ne révèlent pas l'intégralité de la réalité de l'opération. Selon la loi n. 9430 de 1996, le contribuable n'est pas tenu de justifier l'option de la méthode et l'administration fiscale doit tenir compte de la méthode choisie par le contribuable.

En tout état de cause, selon le paragraphe unique de l'article 40 de l'IN SRF n. 243/02, avec les postérieures modifications, l'absence d'indication de méthode par le contribuable, l'erreur dans cette indication, l'absence de documents ou la présentation de documents insuffisants afin de faire la preuve du prix de la transaction pratiqué n'autorise pas l'administration fiscale à déterminer le prix de transfert basé sur les documents qui sont en sa possession en appliquant les méthodes disciplinés par l'instruction normative précitée, sous peine de l'acte pratiqué par le fisc être considéré comme arbitraire et discrétionnaire.

En dépit des méthodes de fixation de prix de transfert établies par la Loi n. 9430 de 1996 lesquelles sont rigides et objectives, la législation brésilienne permet au contribuable l'utilisation des méthodes de comparaison à son libre choix, la méthode qui lui est la plus favorable, alors que l'OCDE, à l'inverse, recommande que la méthode à choisir pour la fixation de prix de transfert est celle qui meilleure vérifier le prix le plus raisonnable pour l'opération, en comparaison avec le prix pratiqué par des entreprises indépendantes.

En effet, les articles 18, paragraphe 4 et 19, paragraphe 5 démontrent que la règle de la meilleur méthode n'a pas été adoptée pae la législation brésilienne. Le contribuable n'est donc pas tenue de justifier l'option de la méthode choisie.

Ainsi, la loi garantit au contribuable l'option de la méthode que lui attribueront des résultats les moins onéreux.

Luis Eduardo Schoueri affirme :

«L'indication ou non d'une méthode par le contribuable ne l'oblige pas, étant donné qu'à tout moment il peut exiger l'emploi de la méthode dont le résultant lui soit le plus favorable. Un raisonnement dans le sens contraire signifierait attribuer à l'option du contribuable une faculté de faire naître obligation fiscale non prévue par la loi. (...) Il n'appartient pas à l'autorité fiscale la recherche d'un autre résultat plus onéreuse au contribuable, dans la mesure où la loi lui offre celle qui est la plus bénéfique (...) Ainsi, l'absence d'indication de méthode, ou l'erreur dans cette indication ne supprime la norme qui détermine le choix de la méthode la plus bénéfique au contribuable. Dans ce cas, l'on renverse la charge

de la preuve, il appartient à l'autorité fiscale de soutenir la raison de l'application d'une méthode donnée »⁷⁶⁹.

Néanmoins, au Brésil l'adoption d'autres méthodes différentes de ceux listées dans la loi n'est pas autorisée.

Ainsi, si le contribuable, d'une part, n'a pas le devoir d'apporter la preuve ou d'essayer toutes les méthodes de prix de transfert, en étant suffisant l'essai d'une seule méthode – celle que lui paraît la meilleur -, d'autre part, l'autorité fiscale doit vérifier si la méthode utilisée par le contribuable est celle la moins onéreuse pour le contribuable, car il s'agit d'une condition imposée par la loi.

En effet, le texte du paragraphe 4 de l'article 18 de la Loi n. 9430 de 1996 affirme que « *dans l'hypothèse de l'utilisation de plusieurs méthodes, il sera considéré déductible la plus grande valeur vérifiée* ».

Étant donné que la loi prévoit l'utilisation de plusieurs méthodes, l'on présuppose que le contribuable peut utiliser plusieurs méthodes de fixation de prix de transfert, toutes ces méthodes sont valables et le plus petit ajustement sera réalisé⁷⁷⁰. En ce sens la 3^e Chambre du 1^{er} Conseil des Contribuables⁷⁷¹, a décidé que « *l'obligation de déductibilité de la plus grande valeur s'impose au fisc, non seulement l'utilisation de la méthode la moins onéreuse, mais aussi la démonstration, à sa charge, que la méthode utilisée accomplit cette condition* ».

La méthode que le contribuable devra utiliser est donc celle capable de mieux démontrer sa capacité contributive et qui présente les plus petits ajustements⁷⁷².

Toutefois, la méthode choisie par le contribuable devra être la même pendant toute la période de vérification appliquée au bien, au service ou au droit (paragraphe 1 de l'article 18 de la loi 9430-1996). Il n'est pas admis l'utilisation de méthodes différentes pour un même bien ou service objet de transaction avec des différents pays. Il faut toujours utiliser la même méthode indépendamment du pays.

Ainsi, en dépit de l'OCDE recommander que les entreprises soient libres pour adopter des méthodes différentes de celles prévues dans la convention modèle de l'OCDE, à condition que les prix ainsi fixés respectent le principe de pleine concurrence, dans l'ordre juridique brésilien, étant donné les méthodes objectives fixées par la loi, le principe de l'étroite légalité, soit pour l'imposition de l'exaction fiscale, soit pour l'exigence d'obligations principales et secondaires, la législation brésilienne sur le prix de transfert n'adopte pas cette recommandation précise.

⁷⁶⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 98, 99.

⁷⁷⁰ Id.Ibid. p. 100.

⁷⁷¹ Arrêt n. 1003-22.017, j. 06.07.2005

⁷⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. Op.cit., p. 100.

Nonobstant, certains auteurs soutiennent que si les normes prévues par la législation brésilienne sont insuffisantes afin de concrétiser le principe de pleine concurrence, le contribuable pourra utiliser d'autres méthodes et même combiner certaines de ces méthodes. Sur la possibilité d'utilisation d'autres méthodes Ricardo Lôbo Torres affirme :

« Si les normes prévues dans la législation brésilienne sont insuffisantes afin de concrétiser le principe de pleine concurrence, rien interdit, à nos yeux, que se recoure à d'autres méthodes et à combinaison de certains parmi eux. Le principe international doit prévaloir bien qu'il n'existe pas de prix comparables qui s'ouvrent aux méthodes traditionnelles »⁷⁷³.

Cependant, les méthodes brésiennes de fixation de prix de transfert sont ceux prévues par la loi n. 9430 de 1996, sans aucune possibilité pour le contribuable d'utiliser d'autres et sans aucune possibilité pour les autorités administratives de modifier celles qui sont déjà prévues par la loi.

L'article 18 de la loi n. 9430 de 1996 établit que pour les opérations avec des personnes liées les coûts, les dépenses et les charges concernant les biens, services et droits constants de documents d'importation ne seront déductibles dans la détermination du bénéfice réel⁷⁷⁴ et de l'assiette de la CSLL que jusqu'à la valeur n'excédant pas la valeur vérifiée par les méthodes qui la loi détermine.

Ainsi, malgré la déclaration de la valeur des biens, droits ou services importés dans les documents d'importation, la Loi 9.430 de 1996 présume l'existence de transfert indirect de bénéfices et limite, pour l'importateur brésilien, la déductibilité des dépenses et des coûts.

D'autre part, pour les opérations effectuées avec personne liée, résidente ou domiciliée à l'étranger, les coûts, les dépenses et les charges concernant les biens, services ou droits constants des documents d'importation ou d'acquisition ne pourront être déductibles pour la détermination du bénéfice réel⁷⁷⁵, que jusque la valeur qui ne dépasse pas le prix déterminé par l'une des trois méthodes d'importation: méthode des indépendants comparés- PIC ; méthode du prix de revente moins bénéfice- PRL ou méthode du coût de production plus bénéfice- CPL.

Le paragraphe 1 de l'article 18 de la loi n. 9430 de 1996 exige que lors de la vérification des moyennes arithmétiques qui donnent lieu à l'assiette de l'impôt sur le revenu les paramètres soient considérés tous « *les prix pratiqués et les coûts encourus pendant toute la période de vérification de la assiette de l'impôt sur le revenu concernant ces coûts, dépenses ou charges* ».

⁷⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Op.cit., p. 182, 183.

⁷⁷⁴ La législation brésilienne concernant l'imposition des personnes morales par l'impôt sur le revenu prévoit trois régimes d'imposition : imposition par le bénéfice réel ; imposition par le bénéfice présumé , imposition par le bénéfice arbitré par l'administration fiscale.

⁷⁷⁵ Assiette de l'impôt sur le revenu.

Pour le calcul des résultats toute la période de vérification de la assiette de l'impôt sur le revenu sera examinée et non seulement les transactions contemporaines⁷⁷⁶. La période de vérification sera toujours annuelle, sauf en cas de fraude.

L'entreprise pourra utiliser une méthode pour l'importation d'un bien et une autre méthode pour un autre type de bien. Les valeurs de transport et d'assurance dont la charge a été supportée par l'entreprise importatrice et les impôts dus en raison de l'importation pourront être considérées pour la détermination du prix de comparaison.

Afin de vérifier le prix qui devra être fixé en tant que paramètre dans les opérations avec des entreprises liées, non-résidentes, de biens, droits ou services, la personne morale importatrice pourra faire l'option par l'une des méthodes indépendamment de communication préalable à l'administration fiscale.

Ainsi, la personne morale qui réalise, par exemple, l'importation de trois produits différents pourra faire l'option entre les différentes méthodes pour chacun des produits importés.

Néanmoins, le choix par l'une des méthodes concernant un produit devra être maintenu pendant toute la période de vérification du bénéfice réel, c'est-à-dire, pendant toute l'année.

Suite à la vérification par l'une des méthodes d'importation, le prix utilisé comme paramètre sera comparé avec le prix d'acquisition du bien, droit ou service déclaré par l'entreprise.

Si le prix d'importation est supérieur à celui utilisé comme paramètre de comparaison, la valeur résultante de la différence entre le prix comparé et la valeur résultante de l'excès de coût, de dépense ou des charges ne sera pas déductible pour la détermination du bénéfice réel et de l'assiette de la CSLL. Par ailleurs, ce prix aura un ajustement concernant, par exemple, aux délais de paiements et des quantités négociées.

Si le prix d'importation est inférieur au prix de comparaison aucun ajustement ne sera réalisé. Aux fins de la détermination du prix paramètre, les prix vérifiés seront au préalable multipliés par les quantités concernant la respective opération et les services seront additionnés et divisés par la quantité totale, en déterminant, ainsi, la valeur moyenne qui devra être comparée avec ce registre en coûts, chiffré par l'entreprise dans le compte résultat.

Aux fins de comparaison, le prix moyen appelé '*pondéré*' des biens, droits ou services acquis par l'entreprise liée domiciliée au Brésil sera vérifié en tenant compte des quantités et des valeurs correspondantes à toutes les opérations d'achat pratiqués pendant la période de vérification. Dans le cas de bénéfice réel, celui-ci équivaut à la moyenne pondérée annuelle.

⁷⁷⁶ Art. 18 de la loi 9430 de 1996.

La valeur expresse en monnaie étrangère dans l'importation de biens, droits et services sera convertie en monnaie real au taux d'échange de la vente publié au Bulletin d'ouverture de la Banque Centrale du Brésil, à la date la libération à la douane, en cas de biens, ou à la date de la reconnaissance du coût ou dépense correspondante à la prestation de services ou à l'acquisition du droit.

Dans l'importation, lorsque le prix paramètre qui a été vérifié par l'une des méthodes d'importation est inférieur au prix pratiqué dans l'importation, ceci signifie que le contribuable a reconnu en tant que coût ou dépense une valeur plus grande que celle due. Cette différence sera donc assujettie à l'impôt sur le revenu.

1.1. La Méthode des prix indépendants comparés- PIC

La méthode *Comparable Uncontrolled Price Method* (CUP), consacrée à l'OCDE s'approche tant de la Méthode de Prix Indépendants Comparés (PIC), utilisée pour la vérification des coûts déductibles au Brésil qu'à la Méthode du Prix de Vente dans les exportations (PVEx), utilisée pour vérifier les recettes imposables.

La méthode PIC obtient la moyenne arithmétique du prix des biens, droit ou services, identiques ou similaires, vérifiés soit sur le marché brésilien, soit sur le marché d'autres pays pour les opérations d'achat et vente dans des conditions de paiements similaires.

Pour le calcul du PIC la moyenne arithmétique des prix pratiqués avec les personnes non liées qui devra être utilisée comme prix paramètre, c'est-à-dire, la valeur 'pondérée' du prix à être comparée avec le prix pratiqué et lancée sur le compte résultat est déterminée de la forme suivante : les prix obtenus seront multipliés par les quantités correspondantes à l'opération et les résultats vérifiés seront additionnés et divisés par la quantité totale.

Lorsqu'il est possible l'identification des dates où ont été réalisées les opérations, l'entreprise devra utiliser le taux d'échange des respectives dates pour la conversion des valeurs expresses en monnaie étrangère constantes des opérations utilisées pour la vérification des prix paramètres.

À partir de l'année calendrier de 2002⁷⁷⁷, en cas de vérification d'excès de coût d'acquisition de biens, droits et de services, importés de sociétés liées, ceux-ci considérés non déductibles dans la détermination du bénéfice réel et de l'assiette de la contribution sociale sur le bénéfice net, l'entreprise devra ajuster l'excès de coût, déterminé par une des méthodes prévues à la législation, lors de la clôture de la période de vérification, moyennant le lancement à débit de compte de résultats accumulés et pour le crédit de :

⁷⁷⁷ Art. 45 de la Loi n° 10.637, 2002, et §§ 1° la 4° de art. 5° de IN SRF n° de 243, de 2002.

1) Compte de l'actif où a été comptabilisée l'acquisition des biens, droits ou services et ils que resteront là enregistrés à la fin de la période de vérification ; ou

2) Compte propre de coût ou de dépense de la période de vérification, qui enregistre la valeur des biens, droits ou services, ces actifs déjà à avoir été abaissé du compte d'actif qui ait enregistré son acquisition.

Lorsqu'il s'agit d'importation de biens, droits et services identiques, les ajustements qui pourront être pratiqués concernent :

- 1) Le délai de paiement ;
- 2) La quantité négociée ;
- 3) L'obligation pour garantie du bien ou de l'applicabilité du service ou du droit ;
- 4) L'obligation pour la publicité du bien, droit ou service ;
- 5) L'obligation par les coûts de contrôle de qualité, des normes des services et des conditions d'hygiène ;
- 6) Les coûts d'intermédiation, dans les opérations d'achat et vente pratiquées par les entreprises non liées ;
- 7) Le conditionnement ;
- 8) Le fret et l'assurance.

Les différences dans les délais de paiement auront des ajustements par la valeur des intérêts correspondants à l'intervalle entre les délais accordés pour le paiement des obligations analysées sous la base du taux pratiqué par l'entreprise fournisseur lorsque son application sur toutes les ventes à terme reste prouvée.

Les ajustements en fonction des différences de quantités accordées seront réalisés sous la base des documents émis par l'entreprise vendeuse à condition que ceux-ci apportent la preuve des prix bas pratiqués et à condition que les grandes quantités aient été acquises par un même acheteur.

Dans le cas de biens, droits et services similaires, outre les ajustements précités, les prix auront des ajustements en fonction des différences de nature physique et de contenu, des coûts concernant la production du bien, l'exécution du service ou la constitution du droit, notamment dans les parties qui correspondent aux différences entre le modèle, objet de comparaison.

Si l'identification de l'opération d'achat et vente dans la même période concernant les prix vérifiés s'avère impossible la comparaison pourra être faite avec les prix pratiqués lors des opérations réalisées dans des périodes précédentes ou postérieures, à condition qu'ils aient un ajustement en raison d'une éventuelle variation du taux d'échange des monnaies concernées entre la date de l'une et de l'autre opération⁷⁷⁸.

⁷⁷⁸ Lorsque les opérations sont réalisées avec des pays où la monnaie n'est pas cotée en tant que monnaie internationale, aux fins d'ajustements les prix qui sont utilisés comme paramètres seront tout d'abord convertis en dollar américain et ensuite en monnaie real, en tenant compte du taux d'échange pratiqué à la date de chaque opération.

Les prix auront des ajustements en fonction des différences existantes concernant les conditions de l'affaire, la nature physique, le contenu, des différences de coûts des matériaux utilisés dans l'approvisionnement et le fret et assurance. La méthode PIC est définie, selon l'article 18, n. I, de la loi 9430 de 1996 :

« Comme la moyenne arithmétique des prix des biens, services et droits, identiques ou semblables, recherchés, dans le marché brésilien ou d'autres pays, dans opérations d'achat et de vente, dans conditions de paiement semblables ».

Pour le calcul du prix paramètre, en utilisant la méthode PIC, ne seront considérés, sans ordre de priorité, que les prix des biens, services ou droits, identiques ou semblables⁷⁷⁹ :

- a) Les prix des biens, services ou droits, identiques ou semblables vendus par l'entreprise exportatrice à des personnes morales non liées, résidentes ou non résidentes ;
- b) Les prix des biens, services ou droits, identiques ou semblables acquis par l'entreprise importatrice de personnes morales non liées, résidentes ou non résidentes.

Toutefois, il peut avoir une comparaison externe des prix, services ou droits, identiques ou similaires, vérifiés dans des opérations d'achat et vente pratiqués par d'autres personnes morales indépendantes, résidentes ou non.

La comparaison externe ne permet pas l'utilisation de données secrets qui ne sont pas disponibles au contribuable. Cette comparaison est limitée aux publications et rapports connus du public.

Aux fins de vérification du prix qui devra être utilisé comme paramètre, seront intégrées au prix pratiqué les valeurs de transport, d'approvisionnement et d'assurance, dont la charge est de l'entreprise importatrice.

Au Brésil, la décision Cosit n. 356, du 06 mai 1999 sur l'utilisation de la méthode PIC considère que pour la fixation du prix paramètre, la liste de prix élaboré par l'entreprise qui a pour base d'autres critères que ceux utilisés par des acheteurs et vendeur indépendants n'est pas acceptée.

Une question controversée concerne la légalité de l'interdiction faite par l'IN n. 243 de 2002 d'utilisation des opérations d'acquisition des mêmes biens, service ou droit par l'entreprise exportatrice ou de vente par l'entreprise importatrice pour le calcul du PIC.

En fait, cette restriction est illégale, car la loi 9430 de 1996 autorise l'utilisation de la méthode PIC à toute opération avec des biens, services et droits identiques ou similaires, à condition qu'elles soient réalisées entre acheteurs et vendeurs indépendants. Dans la hiérarchie de normes juridiques

⁷⁷⁹ Paragraphe 2, de l'art. 18, de la loi n° 9430 de 1996.

une loi a une valeur supérieure à celle des instructions normatives, donc cette interdiction faite par l'instruction normative précitée, alors que la loi ne rien interdit, est tenue pour illégale.

L'on peut donc conclure que cette méthode ne peut pas être utilisée pour la fixation des prix des droits de la propriété incorporelle ne trouvant pas de comparables sur le marché.

1.2. La Méthode du prix de revente moins bénéfice- PRL

La Méthode du prix de revente moins bénéfice- PRL est similaire à la méthode «*Resale Price Method*» (RPM) et consiste en la moyenne arithmétique des prix de revente des biens ou droits, diminués des remises inconditionnées⁷⁸⁰, des impôts et contributions qui ont d'incidence sur la vente, de commissions de courtiers⁷⁸¹ payés et de la marge de bénéfice de vingt pourcent calculée sur le prix de vente en excluant les remises inconditionnelles.

La loi n. 9959 de 2000 a modifié la formule de calcul de la méthode PRL, laquelle autrefois était définie par la loi n. 9430 de 1996. La nouvelle loi définit la méthode par vérification de la moyenne arithmétique des prix de vente des biens ou droits, ceux-ci diminués des remises inconditionnelle accordées, les impôts et contributions et d'autres charges exigées par le pouvoir public⁷⁸² et qui incident sur des ventes, les commissions des courtiers payées et de la marge de 20% en cas de revente de biens ou services ou de 60% en cas d'achat de matière première et produits intermédiaires qui seront utilisés dans la production de biens et produits finis.

Similaire à la Méthode de Prix de Revente (*Resale Minus* ou *Resale Price Method- RPM*) proposée par l'OCDE, la méthode PRL part du prix d'un bien ou droit acquis par une entreprise liée et revendu à une entreprise indépendante. Ce prix de revente sera alors diminué d'une marge brute de bénéfices – la marge de revente – qui représente la somme que le revendeur chercherait couvrir ses dépenses opérationnelles et de vente en conformité avec les fonctions exécutées et en tenant compte des actifs employés et les risques assumés.

Le paramètre de comparaison est la dernière transaction réalisée entre l'acheteur dans le pays, qui achète le bien, service ou droit du vendeur à l'étranger, et le tiers indépendant qui acquis le bien, service ou droit de l'acheteur dans le pays.

La comparaison apparaît dans la seconde étape de la transaction, c'est-à-dire, dans la fixation de la marge de revente, la comparaison dans cette méthode n'est pas du prix pratiqué.

⁷⁸⁰ Ce sont des remises accordées qui ne dépendent pas d'événements futurs, c'est-à-dire, d'événements décrits sur la facture fiscale qui seront accordées lors de chaque revente.

⁷⁸¹ |Ce sont les valeurs payées et les valeurs qui ont constituées des obligations à payer, à ce titre, concernant la vente de biens e services objet de la vérification.

⁷⁸² Ce sont des charges intégrantes du prix tels que ICMS, ISS, PIS-PASEP, COFINS.

Dans systématique adoptée par le législateur brésilien, la méthode PRL est utilisée pour déterminer des prix des biens ou produits importés.

La méthode PRL est définie par le texte de l'article 18, alinéa 2 de la loi 9430 de 1996, modifiée par la Loi n. 9959 de 2000 :

« La Méthode du Prix de Revente Moins Bénéfice - PRL : définie 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 incidents sur les ventes ;*
- c) des commissions des courtages payées ;*
- d) de marge de bénéfice de :*
 - I. soixante pourcent, calculée sur le prix de revente après remises des valeurs concernées dans les alinéas précédentes et de la valeur agrégées dans le pays, dans l'hypothèse de biens importés appliqués à la production :*
 - II. vingt pourcent, calculé sur le prix de revente, dans les autres hypothèses.*

La méthode PRL 20% s'applique aux entreprises qui importent des marchandises aux fins de revente. Cette méthode est la moyenne arithmétique des prix de revente des biens et droit, à d'autres personnes non liées, diminuées des discounts inconditionnés et contributions incidentes sur les ventes, les commissions et les courtages payés pour la commercialisation des biens et droits et sur la marge de 20% calculée sur le prix de revente. Ces prix ce sont ceux pratiqués par l'entreprise importatrice dans des opérations de vente au détail ou en gros, de biens et droits, identiques ou similaires, importés ou non, avec des acheteurs, des personnes physiques ou morales qui ne sont pas liées.

Pour la détermination du prix paramètre, la méthode applique la formule suivante :

$$\text{PRL} = A - (B+C+D + (A-B) \times 20\%)$$

- A= moyenne arithmétique de prix de revente des biens et services à des entreprises non liées
- B= discounts inconditionnés concédés et démontrés dans la facture
- C= impôts et contributions incidents sur les ventes (ISS, ICMS, PIS, COFINS)
- D= commissions et courtages payés

La méthode PRL 20% n'exclue de la marge de bénéfices que les remises inconditionnées consistantes dans la facture de paiement. Cette méthode ne sera appliquée que lorsque dans le pays il n'existe pas d'agrégation de valeur au coût des biens ou produits importés en configurant, ainsi, un simple processus de revente des mêmes biens ou produits importés.

Règle générale, la méthode PRL est appliquée lorsqu'une entreprise importe un bien afin de le revendre sur le marché interne.

Toutefois, la loi n. 9959 de 2000 a modifié la formule de calcul pour la détermination de la méthode et la marge de contribution brute pour atteindre les entreprises qui importent des matières premières et produits intermédiaires qui rajoutent de la valeur au processus industriel.

Ainsi, s'il s'agit d'importation de biens appliqués dans la production, le prix de plein paramètre déterminé à partir de cette méthode correspondra à la différence entre le prix net de vente et la marge de bénéfices de 60%.

La loi détermine que la méthode PLR avec la marge de 60% est exclusive pour le calcul du prix paramètre de matières premières ou produits intermédiaires. Cette méthode est différente de la méthode PRL-20% en ce qui concerne l'assiette et le taux d'imposition, mais les critères considérés pour son application sont presque les mêmes que ceux utilisés pour la méthode PRL-20%.

La méthode PRL 60% est utilisée dans les hypothèses de biens, services ou droits importés appliqués à la production. En ce sens, le prix paramètre des biens, services ou droits importés sera vérifié en excluant la valeur ajoutée au Brésil et la marge de bénéfice de 60%, conforme suit :

- 1) Prix net de vente : c'est la moyenne arithmétique pondérée des prix de vente du bien produit, diminués des discounts inconditionnés concédés, des impôts et contributions sur les ventes et des commissions et courtages payés ;
- 2) Pourcentage de participation des biens, services ou droits importés sur le coût total du bien produit : c'est la relation en pourcentage entre la valeur du bien service ou droit importé et le coût total du bien produit, calculée conformément le planning de coûts de l'entreprise ;
- 3) Participation des biens, services ou droits importés sur le prix de vente du bien produit : il s'agit de l'application du pourcentage de participation du bien, service ou droit importé au coût total, conformément la vérification du numéro 2 ci-dessus sur le prix net de vente calculé conformément le numéro 1 ci-dessous ;
- 4) Marge de bénéfice : c'est l'application du pourcentage de 60% sur la participation du bien, service ou droit importé sur le prix de vente du bien produit, calculé conformément le numéro 3 ci-dessous ;
- 5) Prix paramètre : c'est la différence entre la valeur de la participation du bien, service ou droit importé sur le prix de vente du bien produit, calculé conformément le numéro 3 ci-dessus, et la marge de bénéfice de 60% calculée conformément le numéro 4 ci-dessous.

Au Brésil, la législation de prix de transfert ne permet pas la comparaison de marges lors de l'application de la méthode PRL, mais la définition de marge minimale, 20% ou 60%.

Les règles de prix de transfert au Brésil ont pour but de régler les prix pratiqués entre des entreprises d'un même groupe économique aux fins de la législation de l'impôt sur le revenu des personnes morales et la contribution sociale sur les bénéfices nettes. Ainsi, la loi n. 9430 autorisait les entreprises à déterminer le coût d'acquisition des produits revendus au Brésil selon, à leur choix, l'un des trois méthodes prévues dans la législation pour l'importation.

Néanmoins, l'Instruction Normative n. 38 de 1997, avait interdit illégalement l'utilisation de la méthode PRL pour la vérification du prix paramètre à être utilisé afin de fixer le prix de transfert des éléments qui entrent dans la production d'un autre bien.

Lors du jugement de la req. 16327.004322/2002-55- Recours n. 136.791, la Première Chambre du Premier Conseil des Contribuables⁷⁸³ avait décidé par l'absence de limite légale à l'utilisation de la méthode PRL pour les biens ou droits importés, même pour ceux qui subissent une quelconque transformation dans le pays. La restriction de l'Instruction Normative n. 38 de 1997 est donc considérée illégale.

Cette décision a été confirmée par le Chambre Supérieur de Recours Fiscaux du Conseil de Contribuables - CSRT⁷⁸⁴ qui passe à permettre l'utilisation de la méthode PRL aux entreprises pharmaceutiques pendant la validité de l'Instruction Normative SRF n. 38 de 1977.

Les accords des Conseils de Contribuables sur prix de transfert traitent, pour l'essentiel, de l'utilisation de la méthode PRL aux biens importés qui aboutissent une quelque modification dans le pays avant la revente.

Le bien-fondé de la décision de la CRST était que tout acte administratif qui restreint l'application de la méthode PRL est tenu par illégale, sous le fondement de violer un droit assuré par la loi.

En effet, instruction normative en tant qu'acte administratif doit se limiter à interpréter, à clarifier la législation antérieure. Le contenu véhiculé par acte administratif expédié par le Pouvoir Exécutif ne doit pas modifier, de forme directe ou indirecte, les mandements légaux.

L'ordre constitutionnel interdit expressément l'invasion par le Pouvoir Exécutif de la sphère des attributions d'autre Pouvoir, lors de l'exercice du pouvoir réglementaire, sous peine d'illégalité.

Le texte de l'article 37 de la Constitution Fédéral de 1988 lie l'administration au principe de la légalité et exige que les décrets réglementaires soient expédiés afin de procurer la « fidèle exécution de la loi » (article 84, IV). Une instruction normative ne peut donc pas restreindre où la loi ne l'a pas fait en imposant au contribuable une charge fiscale. Il s'agit là d'un cas d'illégalité de la règle restrictive, de l'Instruction Normative n. 38 de 1977.

En 2000, la loi 9959 a modifié l'application de ma méthode PRL. La loi permet l'application de la méthode PRL à tous les biens importés appliqués dans la production locale et donc ceux qui ont fait l'objet d'un quelconque processus industriel. La loi 9959 de 2000 crée des mécanismes de proportions pour le calcul des éléments qui entrent dans la production d'un autre bien.

⁷⁸³ Premier Conseil des Contribuables, Première Chambre, req. 16327.004322/2002-55- Recours n. 136.791, *Aventis Pharma Ltda*, Arrêt n. 101-94.859, j. 23 févr. 2005.

⁷⁸⁴ La CSRF est l'instance maximale de discussion des impôts dans le niveau administratif.

Néanmoins, ce critère de proportion n'a pas de paradigme dans l'application de la méthode PRL dans aucun pays membre de l'OCDE.

Le calcul de la PRL est toujours du haut vers le bas, c'est-à-dire, la méthode part du prix pratiqué avec une entreprises indépendante pour, en retirant la marge brute, atteindre le prix paramètre.

La formule adoptée par la loi 9959 de 2000⁷⁸⁵ maintient la nature de calcul de calcul du haut vers le bas et considère un plus grand prix paramètre lorsque la valeur ajouté au bien dans le pays est aussi grande. Mais ce n'est pas exigé une marge de 60%, individuellement, de l'élément qui entre dans la production d'un autre bien.

La nouveauté introduite par la loi 9959 de 2000 maintient la formule classique de la méthode, son introduction ne justifie pas l'application de la méthode PRL à la production sous la législation antérieure.

Suite à la publication de la Loi n. 9959 de 2000, le Secrétariat de la Recette Fédéral a publiée l'IN-SRF n. 243 de 2000 qui assure l'application de la méthode PRL dans les cas de production locale, ce qui a été confirmé par les instructions normatives postérieurs.

Ainsi, si un importateur acquiert produits qui sont partiellement revendus avec l'exacte forme où ils se trouvent et sont en partie employés dans la production, l'application de la méthode PRL exigera que ces deux circonstances soient prises en compte et donc le prix paramètre sera vérifié par critère de moyenne pondéré des deux situations.

Néanmoins, l'IN-SRF n. 243 de 2000 a introduit de nouvelles règles de calcul différentes de celles prévues par la loi n. 9959 de 2000 en établissant que le pourcentage de 60% sera appliqué sur la participation du bien importé au prix de revente du bien produit, alors que la loi établie que le pourcentage de 60% doit être appliqué sur la moyenne des prix de vente du bien produit, ce qui a provoqué l'augmentation de l'assiette de l'impôt sur le revenu et de la contribution sociale sur le bénéfice net, notamment pour les entreprises qui rajoutent une plus grande valeur dans le pays, étant donné que la nouvelle formule ne tient pas compte de la valeur ajoutée au Brésil.

De ce fait, même si une entreprise n'a pas eu 60% de bénéfice, lors du calcul de l'impôt et de la contribution sociale sur le bénéfice net elle devra considérer, néanmoins, qu'elle les a eu, étant donné que la valeur qui devra être prise en considération aux fins de paiement de l'impôt sur le revenu et de la contribution social sur le bénéfice net est la différence entre le prix paramètre⁷⁸⁶ et le prix du bien importé.

⁷⁸⁵ $PP = PRL - 60\% (PRL - VAP)$. PP= prix paramètre ;

⁷⁸⁶ Le prix paramètre est le prix recherché au moyen des méthodes de prix de transfert constants de la législation brésilienne qui servira de référence en la comparaison avec le prix qui efficacement a été pratiqué par l'entreprise. En résultant une quelconque différence, un ajustement du prix devra être réalisé.

Par conséquent, le champ d'incidence de l'impôt sur le revenu et de la contribution social sur le bénéfice net a sensiblement augmenté par le biais de la fixation d'une marge de bénéfice qui est tout au moins éloignée du principe de pleine concurrence.

1.3. La Méthode du coût de production plus bénéfice- CPL

La méthode Coût de Production Plus Bénéfice – CPL est analogue à la méthode Cost Plus Method (CPM).

Cette méthode est définie 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 recouvrés par ce pays de ce pays, dans l'exportation, et de la marge de bénéfice de 20% calculée sur le coût vérifié.

Cette méthode demande l'information des coûts de production de l'exportateur, ce qui n'est pas toujours possible. Dans ce cas, le coût de la matière première des produits intermédiaires et du matériel d'emballage inutilisé ou consommé dans la production, le coût de tout autre bien, service ou droit, appliqué ou consommé dans la production, le coût de personnel y inclus de contrôle, appliqué directement dans la production et les respectives charges sociales, exigée ou admises par la législation du pays d'origine, le coût de location, maintien et réparation des biens, services ou droits appliqués dans la production, le coût des charges de dépréciation, amortissement des biens, services et droits appliqués dans la production, les valeurs des pertes raisonnables survenues dans le processus de production admises par la législation fiscale du pays d'origine du bien, service ou droit seront considérés comme coûts de production⁷⁸⁷.

Dans le coût de production c'est exclu tout autre dépense au titre de coût, ainsi considérés par le producteur dans le coût du produit, en dépit de ces coûts être en relation avec la marge de bénéfice du distributeur au détail.

Le paragraphe 4 de l'article 13, de l'IN SRF n. 243 de 2002 établit les éléments qui peuvent être pris en compte comme intégrants du coût.

Au Brésil, le terme '*coût*' doit être qualifié selon les pratiques brésiliennes comptables, ce qui veut dire que les données originaires de l'extérieur doivent être adaptées à la systématique brésilienne.

Le droit privé donne la définition de coût. Le texte de l'article 110 du CTN préconise que « *la loi fiscale ne peut pas modifier la définition, le contenu et l'ampleur des instituts, concepts et formes de droit privé utilisés (...) afin de définir ou limiter les compétences fiscales* ».

Les numéros 08 et 11 de la Norme de Procédure Comptable- 22 (NPC-22) de l'Institut des Audits Indépendants du Brésil (Ibracom) définit « *coût*' et '*coût de production*' :

⁷⁸⁷ Cf. l'IN-243 de 2002 ces coûts pourront être escomptés en tant que coût

« 08. Coût est la somme des dépenses réalisées et nécessaires pour l'acquisition, conversion et d'autres procédures nécessaires pour emporter les approvisionnements à sa condition et localisation actuelles et comprend toutes les dépenses réalisées pour son acquisition ou production de façon à les placer dans des conditions d'être parvenus, transformés, utilisés dans l'élaboration de produits ou dans la prestation de services qui font partie de l'objet social de l'unité ou réalisés de toute forme.

(...)

11. Le concept de coût selon l'application des approvisionnements produits dans l'unité est compris en tant que la somme des dépenses avec la matière première, main d'œuvre directe et d'autres dépenses (main d'œuvre indirecte, énergie, dépréciation etc.) exclus aux attribués à la présence de facteurs non prévisibles, tels que les effets d'inaction et de pertes anormales. Dépenses générales et administratives, lorsqu'elles ne sont pas clairement liées à la production ne sont pas incorporées au prix d'approvisionnements ».

L'on peut envisager trois hypothèses de calcul de coûts: le coût historique, le coût normal et le coût planifié.

Le coût historique est basé sur des données réelles dans les comptes du passé de l'entreprise.

Le coût normal et le coût planifié sont des estimatives de l'entreprise. La technique du coût normal cherche les coûts effectifs généralement subis par l'entreprise. En ce sens il faut tenir compte des coûts du passé.

En ce qui concerne le coût planifié, il s'agit du coût attendu par l'entreprise et qui modifiera le coût effectif. La technique du coût planifié est la plus appropriée en vue d'atteindre le principe de pleine concurrence, car la comparaison avec des tiers indépendants seulement pourra être basée sur des informations et relations qui soient déjà de la connaissance ou au moins délinées au moment de la célébration du contrat.

Parmi les trois coûts, l'administration fiscale brésilienne fait l'option par le coût historique.

Pour l'utilisation de cette méthode tous les prix des fournisseurs devront être répertoriés.

Pour la détermination du prix de pleine concurrence ou prix paramètre la méthode CPL utilise la formule ci-dessous :

$$\mathbf{CPL = E + F + (20\% \times (E))}$$

E= coût moyen de production de biens, droits ou service, identiques ou similaires dans le pays où ils ont été originalement produits ;

F = ce sont des impôts et taxes recouverts par le pays d'exportation

Cette méthode est de difficile application, car il faut la connaissance de tous les coûts concernant sa production et commercialisation pour son application. Or, aucun fournisseur ne serait pas volontaire à fournir ces informations.

La méthode n'admet pas d'ajustements. Cette omission est expliquée par Luis Eduardo Schoueri⁷⁸⁸ :

« Dans le cas des importations, telle omission s'explique par le fait que, lorsque le coût de fabrication est envisagé, dans la méthode CPL, l'autorité administrative ne part pas du coût comptable dans le pays de fabrication (recherché selon les lois de tel pays) à être adopté au cas brésilien. Ce que l'on a c'est la construction d'un nouveau coût comptable, conformément aux lois brésiliennes (article 13, alinéa 4) »⁷⁸⁹.

Afin d'arriver à une marge de bénéfice comparable, la législation brésilienne renonce à la comparaison de la transaction entre entreprises liées avec une transaction d'une entreprise indépendante, en imposant une marge de bénéfice de 20% (méthode du Coût de Production plus Bénéfice – CPL) afin de vérifier les recettes d'exportation imposables au Brésil.

Ainsi, la méthode CPL utilisée dans les importations, a comme prix paramètre le prix est le coût moyen de l'exportateur additionné d'une marge de bénéfice de 20% et d'impôt d'importation.

La grande difficulté pour l'application de la méthode CPL consiste en la détermination des coûts, soit en raison des différences de critères comptables, soit en raison de différents taux d'échange.

Dans l'importation, les coûts, dépenses et les charges relatives aux biens, services et droits répertoriés sur les documents d'importation ou d'acquisition ne seront déductibles que dans la détermination du bénéfice réel et de la cotisation sociale sur le bénéfice net jusqu'à la valeur qui n'excèdera pas le prix déterminé selon l'une des trois méthodes prévues par l'importation et qui serviront de référence aux fins de comparaison avec le prix effectivement pratiqué par le contribuable.

Toutefois, la rigidité de cette méthode ne permet pas son utilisation lorsqu'il s'agit de droits de la propriété incorporelle, car la méthode ne permet pas d'avoir de considérations subjectives qui puissent être présentes dans la situation concrète et qui justifieront les ventes au-dessous des coûts justifiés par des raisons stratégiques de l'entreprise, comme l'objectif de pénétrer le marché, ou au-dessus des coûts, ceux-ci en raison des fonctions exercées par les parties, les risques encourus, la rareté du droit de la propriété incorporelle, la notoriété de la marque etc.

Par ailleurs, les cas de redevances et d'assistance technique, scientifique, administrative ou similaire sont réglementés par une législation spécifique et n'entrent pas dans la discipline de la loi n. 9430 de 1994 sur le prix de transfert.

D'autre part, cette méthode présuppose la connaissance du coût de fabrication et ainsi elle ne s'applique que lorsque le vendeur est le propre fabricant.

⁷⁸⁸ SCHOUEI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. Op.cit., p. 199.

⁷⁸⁹ Op.cit., p. 200.

Afin d'appliquer cette méthode, les autorités administratives excluent tous coûts qui ne sont pas issus de la production du bien, service ou droit. En ce sens la législation s'éloigne du principe de pleine concurrence.

Cette méthode est plus utile d'être utilisée lorsqu'il s'agit de ventes de biens semi-élaborés entre des parties liés qui célèbrent des contrats de fabrication conjointe ou des accords d'achat et vente à long terme, ou encore, lorsque la transaction contrôlée est une prestation de services⁷⁹⁰.

2. LES MÉTHODES D'EXPORTATION

Les recettes réalisées issues des opérations avec des personnes liées sont assujetties à l'arbitrage⁷⁹¹ lorsque le prix moyen de vente de biens, services ou droits, dans les exportations réalisées pendant la période de vérification de l'assiette de l'impôt sur le revenu et de la contribution social sur le bénéfice net est inférieur à 90% du prix moyen⁷⁹² pratiqué dans la vente de biens, droits ou services, identiques ou similaires, sur la marché brésilien, pendant la même période, dans des conditions similaires⁷⁹³.

Ainsi, pour l'exportation, il faut faire une pré-analyse appelée «**Safe Harbour**» qui sont les conditions de sauvegarde qui peuvent résulter à la dispense de la vérification des prix de transfert. Néanmoins, la dispense n'est pas appliquée aux pays considérés paradis fiscaux ou aux pays dont la législation prévoit le secret de la composition sociétaire de l'entreprise.

Dans les exportations, le prix moyen est obtenu par la multiplication des prix pratiqués par les quantités relatives à chaque opération. Après la vérification des résultats obtenus ceux-ci seront additionnés et divisés par la quantité totale. Ce résultat traduit le prix pondéré vérifié. Le prix sera la valeur finale après la diminution des charges de frètement et d'assurance, dont la charge a été pour l'entreprise exportatrice.

Le prix de vente sur le marché brésilien, aux fins de comparaison, sera la valeur nette des remises inconditionnelles autorisées augmentées de l'ICMS, de l'ISS, des contributions COFIS, PIS-PASEP et d'autres charges exigées par le pouvoir public, du frètement et de l'assurance supportés par l'entreprise vendeuse.

Les valeurs des biens auront des ajustements de façon à minimiser les effets provoqués sur les prix qui devront être comparés, en raison de

⁷⁹⁰ Rapport OCDE 1995, p. II-11.

⁷⁹¹ Art. 19, alinéas 1 à 4 du paragraphe 3 de la loi n. 9430 de 1994.

⁷⁹² C'est le prix moyen pondéré (paragraphe 1, article 14, Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n. 321 du 14 avril 2003 dg 383, du 30 décembre 2003). Si la personne morale ne réalise aucune opération de vente sur le marché interne, la détermination des prix moyens sera réalisée avec des données d'autres entreprises qui réalisent la vente de biens, services ou droits, identiques ou similaires sur la marché brésilien (paragraphe 2, article 14, Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n. 321 du 14 avril 2003 dg 383, du 30 décembre 2003).

⁷⁹³ Article 14, l'Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n. 321 du 14 avril 2003 dg 383, du 30 décembre 2003. Article 19, paragraphe 3, n. I à IV, Loi 9430 de 1996.

différences dans les conditions de la transaction, de la nature physique et de contenu.

Lorsqu'il s'agit de produits identiques la législation n'autorise pas la réalisation d'ajustements liés :

1. Au délai de paiement⁷⁹⁴.

Dans le cas où l'application cohérente d'un taux n'est pas vérifiée, l'ajustement sera réalisé sur la base de l'un des taux ci-dessous :

1. Référence du Système Spécial de liquidation et Bonne Garde (SELIC) – pour les titres fédéraux, quand l'acheteur et le vendeur sont domiciliés au Brésil ;
2. Libor – pour les dépôts en dollars américains, ceci dans le délai de 6 mois augmenté de 3% annuel, au titre de spread bancaire, lorsque l'une des parties est domiciliée à l'étranger ;
2. Aux quantités négociées⁷⁹⁵ ;
3. A l'obligation par garantie de fonctionnement du bien ou de l'applicabilité du service au droit⁷⁹⁶ ;
4. A l'obligation en raison d'une promotion, auprès du public, du produit moyennant la propagande et la publicité, l'obligation en raison des coûts de surveillance de qualité, des normes des services et des conditions d'hygiène⁷⁹⁷ .
- 5.. Aux coûts d'intermédiation dans les opérations d'achat et de vente pratiqués par les sociétés non liées, aux fins de comparaison du prix⁷⁹⁸ ;
6. Au conditionnement, au frètement et à l'assurance⁷⁹⁹ ;
7. Aux risques de crédit⁸⁰⁰ ;

Si l'identification de transactions dans la même période de vérification des prix fixés s'avère impossible, la comparaison des prix pourra être réalisée avec les prix pratiqués lors des transactions dans des périodes précédentes ou suivantes, à condition que les prix aient des ajustements correctifs en raison d'éventuelles variations des taux d'échange de la monnaie de référence existantes entre la date de l'une et de l'autre opération.

⁷⁹⁴ Les différences liées aux délais de paiements seront ajustées par la valeur des intérêts correspondants à l'intervalle entre les délais autorisés pour le paiement des obligations sous la base du taux pratiqué par la même entreprise.

⁷⁹⁵ Les ajustements en fonction des différences de quantités négociées seront réalisés sur la base de documents d'émission de la société qui démontre la pratique de prix bas lorsqu'un acheteur achète des grandes les quantités de produit.

⁷⁹⁶ Aux fins d'ajustements liés aux garanties, La valeur intégrante du prêt, à ce titre, ne pourra pas dépasser le résultat de la division du total de dépenses réalisées dans la période de vérification précédant par la quantité de biens, droits ou services et d'utilisation sur le marché national, pendant la même période. Si le bien, le service ou le droit n'a pas encore été vendu au Brésil, c'est-à-dire, s'il s'agit d'un produit innovateur le coût correspondant à la garantie pratiquée dans un autre pays calculée dans la monnaie nationale sera admit.

⁷⁹⁷ Dans ce cas, pour que le prix du produit vendu à une société qui a supporté une telle charge puisse être comparé à celui d'une autre société, il faut tenir compte du total de dépenses, par unité du produit.

⁷⁹⁸ Il s'applique ici La prévision de la lettre 'd' concernant les charges d'intermédiation incidentes sur la vente du produit.

⁷⁹⁹ Les prix du produit auront des ajustements en fonction de différences de coût de matériels utilisés dans le conditionnement de chaque produit et du transport incidents dans chaque cas.

⁸⁰⁰ Les ajustements en fonction de risque de crédit seront admis : 1) en ce qui concerne exclusivement les opérations pratiquées entre acheteur et vendeur domiciliés au Brésil : 2) si réalisés sur la base du pourcentage résultant de la comparaison des pertes totales et des crédits relatifs à l'année précédant.

Si le prix moyen de vente dans les exportations est inférieur à la limite de 90%, en dépit des ajustements respectifs, les recettes des ventes dans les exportations seront déterminées en tenant compte de la valeur vérifiée selon les méthodes de prix de transfert déterminées par la législation qui discipline le pris de transfert.

En vue de l'application des méthodes, les moyennes arithmétiques pondérées seront calculées en relation à toute la période de contrôle.

Si la personne morale exportatrice ne réalise pas de ventes sur le marché interne, le prix paramètre sera obtenu en tenant compte des ventes des biens, services ou droits, identiques ou similaires, réalisées sur le marché brésilien par d'autres entreprises, entre acheteurs et vendeurs non liés.

Le prix paramètre, pour les exportations, pourra être déterminé par l'une des méthodes suivantes :

- 1) Méthode du Prix de vente dans l'exportation- PVEx ;
- 2) Méthode du Prix de Vente en Gros dans le Pays de Destination, Diminué du Bénéfice – PVA ; «
- 3) Méthode du Prix de Vente au Détail dans le Pays de destination, Diminué du Bénéfice – PVV ;
- 4) Méthode du Coût d'Acquisition ou de Production plus Impôts et Bénéfices – CAP.

2.1. La Méthode du Prix de vente dans l'exportation- PVEx

Le PVEx – Prix de vente dans les exportations est défini, selon le texte de l'incise II, du paragraphe 3, de l'article 19, de la loi n°9430-1996,

« Comme la moyenne arithmétique pondérée des prix de vente dans les exportations réalisées par la propre entreprise, à d'autres clients non liés, ou par une autre exportatrice nationale de biens, services ou droits, identiques ou similaires, pendant la même période de vérification de l'assiette de l'impôt sur le revenu et dans des conditions semblables de paiement ».

Cette méthode suit le principe de la méthode CUP recommandée par l'OCDE. Toutefois, selon le texte de l'article 21, de la Loi n°9430 de 1996, aux fins de comparaison, la loi utilise des prix moyens pondérés, soit pour les transactions réalisées par le contribuable, soit pour la vérification des prix pratiqués dans les transactions liées, soit pour la détermination du prix paramètre.

Le législateur a donc autorisé tant la comparaison interne que la comparaison externe. Dans la comparaison interne le paramètre de comparaison sont les données de l'exportateur national.

Ainsi, ce n'est pas indispensable pour l'application de la PVEx la preuve de que l'exportateur, à l'étranger, a acquis un bien, service ou droit d'entreprises indépendantes produits identiques ou similaires, en conditions et prix comparables.

La comparaison externe admise par le PVEx ne tient compte que des données de l'autre exportatrice étrangère.

Pour la détermination du prix paramètre en utilisant la méthode PVEx doivent être considérés, dans une même période de vérification et pour les acheteurs non liés et dans des conditions de transaction semblables le prix moyen des exportations de l'entreprise et le prix moyen des exportations d'autres clients. Seules les ventes à des clients non liés à l'entreprise exportatrice au Brésil seront prises en considération.

La méthode PVEx, telle que la méthode PIC, admettent des ajustements afin de rendre les prix comparables et l'application de la méthode PVEx, telle que pour la méthode PIC, présuppose l'existence de transactions comparables avec des produits, services ou droits identiques ou similaires.

Or, en tenant compte de la difficulté de trouver des transactions comparables, l'administration fiscale brésilienne, en suivant la recommandation de l'OCDE, a autorisé des ajustements nécessaires aux fins de rendre les transactions comparables.

De ce fait, en présence de circonstances non prévisibles par l'administration fiscale capables de justifier la transaction comme comparable, la transaction sera prise en compte, mais des ajustements correctifs seront nécessaires afin de rendre comparables les transactions.

Si des conditions contractuelles ont été imprévisibles pour la fixation du prix paramètre ou si des circonstances imprévisibles ne permettent l'application d'aucune méthode par manque de technique, le contribuable que par ces motifs a choisi une autre méthode pour fixer le prix paramètre ne pourra pas être puni par l'omission de la loi, l'administration fiscale ne pourra pas l'appliquer une quelconque pénalité sous ces fondements.

Néanmoins, si le contribuable n'a pas procédé à une consultation préalable à l'administration fiscale, il est tenu de justifier un ajustement réalisé, L'entreprise contribuable doit donc démontrer que l'ajustement réalisé est raisonnable, étant donné l'absence d'un avis de l'administration fiscale.

2.2. La Méthode du Prix de Vente en Gros dans le Pays de Destination Diminué du Bénéfice-PVA

La méthode PVA – Prix de Vente en Gros dans le Pays de Destination Diminué du Bénéfice est défini

« Comme la moyenne arithmétique des prix de vente des biens, identiques ou similaires, pratiqués sur le marché en gros du pays de destination, dans des conditions de paiement semblables, diminués des impôts inclus dans le prix, exigés dans le respectif pays et de marge de bénéfice de 15% sur le prix de vente en gros »⁸⁰¹.

⁸⁰¹ Les exactions fiscales incluses dans le prix sont celles qui gardent similitude avec les impôts ICMS, ISS, les contributions COFINS, PIS-PASEP.

Ainsi, la méthode PVA est utilisée pour déterminer des prix des biens exportés.

Pour la détermination du prix paramètre en utilisant cette méthode l'entreprise doit utiliser la formule suivante :

$$\text{PVA} = \text{G} - (\text{H} + (15\% \times \text{G}))$$

G= moyenne arithmétique des prix de vente sur le marché en gros du pays de destination, de biens et services identiques ou similaires, à des personnes non liées.

H= impôts inclus dans le prix dans le pays de destination. Etant donné que le prix de vente dans les exportations à des entreprises liées est plus petit que le prix de vente en gros dans le pays de destination des exportations (impôts = 15% du bénéfice) à des entreprises indépendantes, la différence est assujettie à l'impôt sur le revenu.

Etant donné que cette méthode ne s'applique pas aux opérations d'exportation de services ou droits, la méthode ne sera pas traitée ici traitée en détail, ce que pourrait compromettre le développement de ce travail dont l'étude sont les droits de la propriété incorporelle.

2.3. La Méthode du Prix de Vente en détail dans le Pays de Destination, Diminué du Bénéfice - PVV

Le PVV – Prix de Vente en détail dans le Pays de Destination, Diminué du Bénéfice est défini, selon l'incise III, du paragraphe 3, de l'article 19, de la loi n°9430-1996,

« Comme la moyenne arithmétique des prix de vente de biens, identiques ou semblables, pratiqués sur le marché en détail au pays de destination, dans des conditions de paiement semblables, diminués des exactions fiscales incluses dans le prix exigés dans le respectif pays et de marge de bénéfice de 30% sur le prix de vente en détail ».

La différence entre cette méthode et la méthode du Prix de Revente, recommandée par l'OCDE repose sur le fait qu'elle ne considère que les ventes en détail réalisées dans le pays de destination et ne s'applique pas aux opérations d'exportation de services ou droits. En outre, la comparaison est toujours entre des prix moyens pondérés, la question est centrée sur la marge fixe.

Pour la détermination du prix paramètre, l'entreprise doit utiliser la formule suivante :

$$\text{PVV} = \text{I} - (\text{J} + \text{I})$$

I= moyenne arithmétique des prix de vente sur le marché au détail du pays de destination, de biens et services identiques ou similaires, à des personnes non liée

J= exactions fiscales incluses dans le prix dans le pays de destination

2.4.. La Méthode Coût d'Acquisition ou de Production plus Impôts et Bénéfices - CAP

La méthode CAP – Coût d'Acquisition ou de Production plus exactions fiscales et bénéfices est défini, selon le texte de l'alinéa 4 de l'article 18, de la loi n. 9430 de 1996:

« Comme la moyenne arithmétique des coûts d'acquisition ou de production des biens, services ou droits, exportés, additionnés des impôts et contributions exigés par le Brésil et de la marge de bénéfice de 15% sur la somme des coûts, impôts et contributions ».

Cette méthode se différencie de la méthode Coût Plus Bénéfice, recommandée par l'OCDE en raison de la marge de bénéfice fixe et l'entreprise ne dépend que de ses données. Ainsi, c'est la méthode de meilleure application. Les méthodes PVA et PVV sont de difficile application car l'entreprise dépend d'informations de ses clients.

Différemment de la méthode CPL pour l'importation qui exige la recherche des coûts de fabrication, la méthode CAP admet comme option les coûts d'acquisition ou de production. de l'acquisition ou production.

Si l'entreprise exportatrice ne réalise pas de ventes sur le marché interne ou externe, la méthode CAP ne tient pas compte de cette circonstance, étant donné que la référence pour cette méthode est les coûts moyens des biens, droits ou services exportés des transactions entre des entreprises liées.

La formule d'application de cette méthode est

$$\text{CAP} = K + L + (15\% \times (K + L))$$

K= coût moyen d'acquisition ou de production de biens, droits ou services exportés y inclus le frètement et l'assurance avec le discount d'un crédit présumé de l'IPI.

L= impôts et contributions recouverts au Brésil

Cette méthode n'admet aucun ajustement.

Si les normes prévues dans la législation brésilienne sont insuffisantes afin de mettre en place le principe de pleine concurrence le contribuable pourra utiliser d'autres méthodes et même la combinaison de méthodes⁸⁰², car le principe de pleine concurrence doit prévaloir.

B. LES MODALITÉS ALTERNATIVES DE CONTRÔLE DES TRANSACTIONS INTERNATIONALES

Les recettes réalisées issues des opérations avec des personnes liées sont assujetties à l'arbitrage⁸⁰³, lorsque le prix moyen⁸⁰⁴ de vente de

⁸⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Op. cit., p. 183.

⁸⁰³ Art. 19, alinéas 1 à 4 du paragraphe 3, de la loi n. 9430 de 1996.

⁸⁰⁴ Coût ou prix moyen calculé, ou prix paramètre, c'est la moyenne arithmétique pondérée de prix pratiqués dans des opérations entre des entreprises indépendantes rassemblés et ajustés, selon la méthode

biens, services ou droits, dans les exportations réalisées pendant la période de vérification de l'assiette de l'impôt sur les revenus et de la contribution social sur le bénéfice net est inférieur à 90% du prix moyen pratiqué dans la vente de biens, droits ou services, identiques ou similaires sur le marché brésilien, pendant la même période, dans des conditions similaires⁸⁰⁵. Mais si le prix est égale ou supérieur à 90% du prix moyen pratiqué dans la vente des mêmes biens, droits et services, sur le marché brésilien, pendant la même période et dans des conditions similaires, le contribuable est dispensé de faire la preuve de la compatibilité de ses prix avec le principe de pleine concurrence.

En matière de prix de transfert, le Brésil utilise les '*safer harbours*' (1) et les ajustements minimums (2) comme des modalités alternatives de contrôle du prix pratiqué par les contribuables. Indépendamment de la méthode choisie – PRL20, PRL60 e CPL pour les importations, ou PVV, PVA ou CAP pour les exportations, le contribuable doit présenter des calculs qui permettront au fisc de vérifier que la marge de bénéfice fixée par la loi a été atteinte. La loi établie, ainsi, de marges de bénéfices en partant d'une présomption de transfert indirect de bénéfices (3).

1. LE 'SAFE HARBOUR' : Un régime de protection

L'expression d'origine anglo-saxon '*safe harbour*', en matière fiscale, est utilisée pour envisager certaines situations prévues par le législateur. Certaines catégories de contribuables doivent remplir certaines conditions pour être dispensés de certaines règles fiscales imposées aux autres contribuables.

Dans une perspective internationale, l'introduction de '*safe harbour*' a pour but d'induire les contribuables à respecter les objectifs proposés par le fisc national, en tenant pas compte du principe de pleine concurrence.

Il s'agit de régimes de protection ou de simplification des exigences faites par la loi aux contribuables, en matière de prix de transfert. Il s'agit également de simplification de l'activité de l'administration fiscale.

Un régime de protection est «*une réglementation qui s'applique à une catégorie donnée de contribuables libérés de certaines obligations imposées par la législation fiscale et bénéficiant d'un régime exceptionnel, souvent plus simples*»⁸⁰⁶.

définie par la loi, choisie par le contribuable. Aussi il peut être calculé produit à produit. Le prix moyen est obtenu par la multiplication des prix pratiqués par les quantités concernant chaque opération. Les résultats obtenus sont additionnés et divisés par la quantité totale. C'est le prix moyen pondéré. Si la personne morale ne réalise aucune opération de vente sur le marché interne, la détermination des prix moyens sera réalisée avec des données d'autres entreprises qui réalisent la vente de biens, services ou droits, identiques ou similaires sur le marché brésilien (paragraphe 2, art. 14, Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n. 321 du 14 avril 2003 dg 383, du 30 décembre 2003).

⁸⁰⁵ Art. 14, l'Instruction Normative n. 243 du 11 novembre 2002, modifiée par les Instructions Normatives n. 321 du 14 avril 2003 dg 383, du 30 décembre 2003. Article 19, paragraphe 3, n. I à IV, Loi 9430 de 1996.

⁸⁰⁶Rapport OCDE 1995, n. 4.95, p. IV-35.

D'ailleurs, l'OCDE reconnaît que «*les difficultés qui suscitent l'application du principe de pleine concurrence peuvent être atténuées si dans certains cas les contribuables peuvent se conformer, pour leurs prix de transfert, à un ensemble de règles simples et si les prix de transfert ainsi fixés sont automatiquement acceptés par l'administration fiscale nationale*»⁸⁰⁷.

Les '*safe harbours*' sont des règles qui n'existent pas pour l'accomplissement du principe de pleine concurrence, mais afin de flexibiliser ces exigences, en évitant une dépense exagérée de la part des contribuables ou du fisc dans la vérification du principe de pleine concurrence.

Les principaux objectifs des *safe harbours*⁸⁰⁸ sont donc:

- 1) Simplifier, pour une catégorie de contribuables, la mise en conformité avec la réglementation fiscale aux fins d'application du principe de pleine concurrence aux transactions avec des entreprises liées ;
- 2) Donner à une certaine catégorie de contribuables l'assurance que le prix pratiqué avec des entreprises liées sera accepté par l'administration fiscale sans une vérification particulière ;
- 3) Alléger la tâche de l'administration fiscale en ce qu'elle n'aura plus à procéder à des vérifications et à des contrôles auprès de ces contribuables en ce qui concerne leurs prix de transfert.

L'OCDE entend que la fixation d'une valeur nominale qui accorde au contribuable l'option de démontrer l'adéquation du prix réel peut être considérée compatible avec le principe de pleine concurrence. Inversement, une valeur fixe qui n'accorde par telle option au contribuable est incompatible avec le principe de pleine concurrence.

Etant donné que l'autre Etat contractant d'un traité international pour éviter la double imposition sur le revenu possiblement n'adoptera pas les mêmes paramètres de '*safe harbour*', d'une part, il y a le risque de double imposition, et d'autre part, il y a le risque de réels transferts indirects de bénéfices vers l'autre Etat dont les règles de '*safe harbour*' proportionnent un traitement fiscal moins onéreux⁸⁰⁹.

Au Brésil, en matière de prix de transfert, les '*safe harbours*' sont disciplinés par la loi n. 9430 de 1996, par l'IN SRF n. 243 de 2002 et par l'acte normatif n. 310 de 2008 du ministre des finances, dont la base légale est la loi n. 10.833 de 2003.

Le Brésil adopte le régime de '*safe harbours*' pour mitiger les effets nocifs de la variation des taux d'échange de la monnaie et pour stimuler les exportations.

⁸⁰⁷ Rapport OCDE 1995, n. 4.95, p. IV-35.

⁸⁰⁸ Rapport OCDE 1995, n. 4.98, p. IV-36.

⁸⁰⁹ Rapport OCDE 1995, n. 4.95, p. IV-35.

1.1 Les 'safes harbours' pour mitiger les effets nocifs de la variation des taux d'échange dans les exportations

Si le prix moyen⁸¹⁰ pratiqué pour les ventes de biens, services ou droits, dans les exportations réalisées avec des personnes liées, pendant la période de vérification de l'impôt sur le revenu, est égal ou supérieur à 90% du prix moyen pratiqué dans la vente des mêmes biens, droits et services, sur le marché brésilien, pendant la même période et dans des conditions similaires, le contribuable est dispensé de faire la preuve de la compatibilité de ses prix avec le principe de pleine concurrence⁸¹¹.

Dans le cas d'exportation, une analyse préalable devra donc être faite : c'est le 'safe harbour' qui sont des conditions de sauvegarde qui peuvent résulter dans la dispense de vérification de prix de transfert⁸¹².

L'IN-SRF 243 de 2002 traite des 'safe harbours' dans les textes des articles 35 et 36 en admettant la preuve du prix exclusivement avec les documents de l'entreprise lorsque celle-ci apporte la preuve qu'elle a eu un bénéfice net minimum de 5% sur les recettes de ventes dans les exportations à des entreprises liées ou que la recette nette de ses exportations n'excède pas à 5% du total de la recette nette dans la même période.

Ainsi, lorsque le prix paramètre, calculé selon l'une des méthodes prévues par la Loi n. 9430 de 1996 diverger jusqu'à 5% du prix effectivement pratiqué la preuve sera considérée en tant que suffisante selon les propres valeurs rapportées dans les documents d'importation ou d'exportation.

Les marges de divergence sont appliquées aux prix déjà corrigés. Ainsi, dans les cas de délais de paiements divers il faut, au préalable, faire l'ajustement des prix à la valeur présentée et ensuite vérifier l'adéquation des prix, observée la tolérance de 5%.

Néanmoins, le 'safe harbour' ne s'applique pas aux opérations avec des paradis fiscaux⁸¹³, ces opérations seront contestées par l'administration fiscale⁸¹⁴.

Il s'agit ici de 'safe harbours' relatifs, seul le 'safe harbour' prévu par l'article 36 de l'IN-SRF 243 de 2002 est absolu, ce dernier concerne le cas où le prix corrigé qui sera utilisé comme paramètre diverger jusqu'à 5%, vers le bas ou vers le haut, du prix constant des documents d'importation ou d'exportation.

Toutefois, la dispense ne s'applique pas aux opérations avec les paradis fiscaux ou qui pratiquent le secret des participations actionnaires car la législation prévoit que la dispense de preuve ne s'applique pas aux ventes

⁸¹⁰ Prix net sans les remises inconditionnées accordées, des dépenses de frètement et de l'assurance, des impôts ICMS, COFINS, PIS/PASEP et d'autres charges exigées par le pouvoir public supportés par le vendeur.

⁸¹¹ Art. 19 de la Loi n. 9430 de 1996.

⁸¹² Art. 35 et 36 de l'IN 243/02.

⁸¹³ Art. 37, alínea 1.

⁸¹⁴ Art. 37, alínea 2.

réalisées à des entreprises liées domiciliées en paradis fiscaux ou dont la législation exige le secret de la composition sociétaire⁸¹⁵.

Dans ce cas, les règles de prix de transfert n'obligent pas l'entreprise, l'entreprise pourra apporter la preuve des prix pratiqués dans l'exportation exclusivement avec les documents concernant l'opération d'exportation avec des personnes liées.

En ce sens, le contribuable profite du bénéfice du *safe harbour*⁸¹⁶ et il est donc dispensé d'apporter la preuve de la compatibilité de ses prix avec le principe de pleine concurrence ou prix paramètre. Il s'agit d'un stimulus à l'exportation, mais la règle ne s'applique pas aux transactions avec des personnes liées domiciliées dans des pays considérés paradis fiscaux ou avec un pays dont la législation interne exige secret de la composition sociétaire.

L'article 1^{er} de l'IN SRF n. 602 de 2005 préconise :

« Les recettes de ventes dans les exportations obtenues dans l'année-calendrier de 2005, dans les opérations avec des personnes liées pourront être multipliées par le facteur de 1.35 (un entier et trente et cinq centièmes), comme discipliné par la acte normatif MF n° 436 du 29 décembre 2005, aux fins de vérification de la moyenne arithmétique pondérée triennale du bénéfice net, traitée par l'article 35 de l'Instruction Normative n° 243, du 11 novembre 2002, modifiée par l'Instruction Normative SRF n° 382 du 30 décembre 2003 ».

On vérifie que le facteur d'ajustement correctif de 1,35 est restreint aux recettes d'exportation aux entreprises liées obtenues dans l'année 2005 et ne concerne donc que le calcul de prix de transfert pour l'année-calendrier 2005. L'interprétation diverse aboutit à la conclusion que le facteur 1,35 est applicable aux recettes d'exportation aux entreprises liées obtenues dans les années de 2003, 2004 et 2005, étant donné que toutes ces recettes composeraient la moyenne triennale relative au calcul des prix de transfert pratiqués en 2005, ce qui n'est pas le cas.

Un autre cas de '*safe harbour*', discipliné par l'article 35 de l'IN SRF n. 243 de 2003, modifiée par l'IN SRF n. 382 de 2003, est une hypothèse de *safe harbour* absolu. L'article 35 assure à la personne morale qui

« ...apporte la preuve d'avoir obtenu un bénéfice net, avant la CSLL et l'impôt sur le revenu, en fonction des recettes de ventes dans les exportations aux sociétés liées, dans valeur équivalente a, au minimum, cinq pour cent du total de ces recettes, considérant la moyenne annuelle de la période de vérification et des deux années précédentes, pourra faire la preuve de l'adéquation des prix pratiqués dans les exportations, de la période de vérification, exclusivement avec les documents concernant l'opération elle-même ».

Le 29 décembre 2006 l'acte normatif MF n. 425 a été publié, dont le texte de la norme de l'article 1^{er} précise :

⁸¹⁵ Art. 39 de l'IN SRF no 243 de 2002 ; alinéa I de l'article 37 et paragraphe 4 de l'art. 30 de l'IN SRF no 243 de 2002.

⁸¹⁶ Loi 9430 de 1996, art. 19, paragraphe 3, n. I à IV.

Art. 1^o Exceptionnellement, pour l'année-calendrier de 2006, pourront être ajustées, moyennant multiplication par le facteur de 1.29 (un entier et vingt et neuf centièmes) :

I - les recettes de ventes d'exportations, aux fins du calcul de comparaison avec les ventes du même bien sur le marché interne, dont traite le 'caput' de art. 19 de la Loi n. 9430 du 27 décembre 1996 ;

II - le prix pratiqué par la personne morale dans les exportations aux personnes liées, aux fins de comparaison avec le prix paramètre calculé par la méthode Coût d'Acquisition ou de Production plus Impôts et Bénéfice (CAP), comme dispose l'art. 19, § 3^o, incise IV, de la loi n. 9430 de 1996.

Postérieurement, en objectivant la réduction des impacts relatifs à l'appréciation de la monnaie par rapport aux autres monnaies, l'IN SRF n. 703, a été publiée le 29 décembre 2006 dont les articles 1^{er} et 2^{ème} précisent :

« Art. 1^{er} Les recettes de ventes dans les exportations obtenues en réel dans l'année-calendrier de 2006, dans les opérations avec des personnes liées, pourront être multipliées par le facteur de 1.29 (un entier et vingt et neuf centièmes), comme discipliné l'acte normatif MF n. 425, du 28 décembre 2006, aux fins de vérification de la moyenne arithmétique pondérée triennale du bénéfice net, dont traite art. 35 de l'Instruction Normative SRF n. 243, du 11 novembre 2002, modifié par l'Instruction Normative SRF n. 382, du 30 décembre 2003.

Paragraphe premier. Aux fins de vérification de la moyenne arithmétique pondérée triennale du bénéfice net, dont traite le 'caput' de cet article, les recettes de ventes dans les exportations obtenues en réel dans l'année-calendrier de 2005, dans les opérations avec des personnes liées, pourront être multipliées par le facteur de 1.35 (un entier et trente et cinq centièmes), comme discipliné à l'acte normatif MF n. 436, du 29 décembre 2005.

Art. 2. Alternativement à la vérification de la moyenne triennale prévue par le 'caput' de l'article 1^{er}, la personne morale pourra sélectionner le bénéfice net annuel minimum de cinq pour cent, traité dans le texte de l'article 35 de l'Instruction Normative SRF n. 243, de 2002, moyennant la multiplication des recettes de ventes dans les exportations, pour sociétés liées, par le facteur mentionné dans le 'caput' de l'article 1^{er}, considérant seulement l'année-calendrier de 2006 ».

Les deux systématiques d'application du facteur d'ajustement sont alternatives, mais le calcul de moyenne triennale est obligatoire pour que la personne morale exportatrice puisse être encadrée au *safe harbour*.

Le 28 décembre 2007 a été publié l'acte normatif MF n. 329, dont les textes des articles 1^{er} et 2^{ème} précisent :

Art. 1^{er} Exceptionnellement, pour l'année-calendrier de 2007, pourront être ajustées, moyennant multiplication par le facteur de 1.28 (un entier et vingt et huit centièmes) :

I - les recettes de ventes d'exportations, aux fins du calcul de comparaison avec les ventes du même bien sur le marché interne, de que traite le 'caput' de l'article 19 de la Loi n. 9430, du 27 décembre 1996 ; et

II - le prix pratiqué par la personne morale dans les exportations aux personnes liées, aux fins de comparaison avec le prix paramètre calculé par la méthode du Coût d'Acquisition ou de Production plus Impôts et Bénéfices (CAP), comme dispose l'incise IV du § 3^o de l'art. 19 de la Loi n. 9430, de 1996.

Ainsi, en ce qui concerne les recettes réalisées dans les années calendriers de 2005, 2006 e 2007, le contribuable pouvait faire des ajustements des recettes d'exportation avec les parties liées au taux de 35%, 29% et 28%, respectivement.

Pour l'année 2008, sur le '*safe harbour*' concernant la marge minimale de 5% de bénéfice net, l'Instruction normative n. 898 de 2008 autorise le contribuable à tenir compte seulement de l'année calendrier analysé, afin de déterminer le bénéfice net sur la recette d'exportation réalisée entre les parties liées.

En outre, afin de réduire le potentiel impacte négatif de la valorisation du réel sur le dollar américain, notamment dans le premier semestre de 2008, tel comme s'est passé pour les années 2005, 2006 et 2007, sur la recette nette d'exportation le pourcentage de 20% ⁸¹⁷.pouvait être rajouté en vue de l'application de cet '*safe harbour*' en 2008. Le contribuable n'est pas tenu d'y inclure les résultats des deux années précédentes.

Ainsi, par exemple, si la valeur d'origine des exportations aux parties liées à l'année 2008 a été de R\$ 100,00, le contribuable pouvait utiliser la valeur de R\$ 120,00 pour l'année 2009 tout comme en étant la valeur réelle de ces exportations ('prix pratiqué'), aux fins de l'application des règles de prix de transfert.

Néanmoins, la possible utilisation du facteur additionnel de 20% ne s'applique qu'aux cas suivants :

1. comparaison avec les transactions locales indépendantes, afin de vérifier la possibilité de l'application de la valeur minimale de 90% du prix avec les parties indépendantes ;
2. comparaison avec le prix paramètre, au cas où le contribuable ait utilisé la méthode du coût d'acquisition ou de production plus exactions fiscales et bénéfices (CAP) ;
3. calcul du bénéfice en 2008, aux fins d'application du '*safe harbour*' concernant la marge minimale de 5% du bénéfice net.

1.2. Le '*safe harbour*' pour stimuler l'exportation

Les exportations à des entreprises liées faites avec l'objectif de conquérir des nouveaux marchés, pour les biens, services ou droits de production dans le territoire brésilien, peuvent être réalisées aux prix moyens inférieurs à 90% des prix moyens pratiqués sur le marché brésilien, indépendamment d'arbitrage de ces recettes, à condition que⁸¹⁸ :

1. Les biens, services ou droits qui font l'objet de l'exportation n'aient pas été commercialisés dans le pays de destination à l'entreprise exportatrice

⁸¹⁷ Multiplication par le facteur 1,20 des recettes de vente d'exportation.

⁸¹⁸ Art. 29, acte normatif MF n. 95 de 1997.

ou à une autre entreprise liée à la première, indépendamment du lieu de domicile ;

2. Les biens, services ou droits soient revendus aux consommateurs au prix inférieur à celui d'autre bien, service ou droit, identique ou similaire, commercialisé dans le pays de destination ;

3. Les exportations soient réalisées en respectant les conditions fixées par le plan d'exportation, préalablement approuvé par la Coordination Générale du Système d'Exaction fiscale (Cosit) ;

4. Sur le plan d'exportation soit démontré que la société liée, domiciliée dans le pays de destination, n'aura pas de bénéfice avec les opérations et, en cas de prévision de préjudices pour l'entreprise au Brésil, en fonction du prix pratiqué, la fixation d'un délai pour sa récupération.

La règle ne s'applique pas aux transactions avec des personnes liées domiciliées dans des pays considérés paradis fiscaux ou avec un pays dont la législation interne exige secret de la composition sociétaire.

2. LES AJUSTEMENTS MINIMUMS

La Loi n. 9430 de 1996 n'a pas établi de conditions spécifiques d'ajustements. Cette omission dans la loi nous permet de conclure que tout ajustement raisonnable réalisé par le contribuable afin d'appliquer la Loi 9430 de 1996 sera légitime dans la mesure où il permettra la comparabilité des transactions.

Néanmoins, l'IN SRF n.243 de 2002⁸¹⁹ a établi de forme taxative les circonstances qui permettraient des ajustements : délai de paiement, quantités négociées, obligation par garantie, obligation par promotion, propagande et publicité, obligation par les coûts de surveillance de qualité, norme et hygiène, obligation par les coûts d'intermédiation, de conditionnement, de frètement et d'assurance.

Les valeurs des biens, droits et services auront des ajustements correctifs de façon à minimiser les effets provoqués sur les prix qui devront être comparés, soit en raison de différences dans les conditions de la transaction, soit en raison de la nature physique ou du contenu. Lorsqu'il s'agit de produits identiques la législation n'autorise pas la réalisation d'ajustements liés :

1. Au délai de paiement⁸²⁰. Dans le cas où l'application cohérente d'un taux n'est pas vérifiée, l'ajustement sera réalisé sur la base de l'un des taux ci-dessous:

1. Référence du Système Spécial de liquidation et Bonne Garde (SELIC) – pour les titres fédéraux, quand l'acheteur et le vendeur sont domiciliés au Brésil ;
2. Libor – pour les dépôts en dollars américains, ceci dans le délai de 6 mois augmenté de 3% annuel, au titre de spread bancaire, lorsque l'une des parties est domiciliée à l'étranger ;

2. Aux quantités négociées⁸²¹ ;

⁸¹⁹ Art. 9.

⁸²⁰ Les différences liées aux délais de paiements seront ajustées par la valeur des intérêts correspondants à l'intervalle entre les délais autorisés pour le paiement des obligations sous la base du taux pratiqué par la même entreprise.

3. À l'obligation de garantie de fonctionnement du bien ou de l'applicabilité du service au droit ⁸²²;
4. À l'obligation en raison d'une promotion, auprès du public, du produit moyennant la propagande et la publicité, l'obligation en raison des coûts de surveillance de qualité, des normes des services et des conditions d'hygiène⁸²³.
5. Aux coûts d'intermédiation dans les opérations d'achat et de vente pratiqués par les sociétés non liées, aux fins de comparaison du prix ⁸²⁴;
6. Au conditionnement, au frètemet et à l'assurance⁸²⁵;
7. Aux risques de crédit⁸²⁶.

On peut arriver à la conclusion que si toute circonstance capable d'influencer le prix final de la transaction doit être prise en compte, les ajustements déterminés par l'IN n. 243 de 2002 n'observent pas le principe de pleine concurrence.

Chaque méthode possède un type ajustement correctif (ajustements concernant les délais de paiement, les quantités négociées etc.) afin de permettre la comparaison entre les prix des ventes et achats des biens, droits et services identiques ou similaires, même lorsqu'ils sont négociés dans des conditions différentes.

Lorsqu'il s'agit de produits identiques, les autorités administratives brésiliennes n'admettent que des ajustements relatifs aux conditions commerciales de l'affaire. Le premier ajustement concerne le délai de paiement. Il faut apporter tous les prix d'une même date.

Le texte du paragraphe 2, de l'article 9 et le texte du paragraphe 2 de l'article 15 de l'IN SRF 243-2002 établissent que les différences dans les délais de paiement auront des ajustements par la valeur des intérêts correspondants à l'intervalle entre les délais concédés pour le paiement des obligations sous l'analyse, selon le taux pratiqué par l'entreprise fournisseur.

Ainsi, pour chaque entreprise il est appliqué un taux différent, en tenant compte d'un même délai de paiement.

⁸²¹ Les ajustements en fonction des différences de quantités négociées seront réalisées sur la base de documents d'émission de la société qui démontre la pratique de prix bas lorsqu'un acheteur achète des grandes les quantités de produit.

⁸²² Aux fins d'ajustements liés aux garanties, La valeur intégrante du prêt, à ce titre, ne pourra pas dépasser le résultat de la division du total de dépenses réalisées dans la période de vérification précédant par la quantité de biens, droits ou services et d'utilisation sur le marché national, pendant la même période. Si le bien, le service ou le droit n'a pas encore été vendu au Brésil, c'est-à-dire, s'il s'agit d'un produit innovateur le coût correspondant à la garantie pratiquée dans un autre pays calculée dans la monnaie nationale sera admit.

⁸²³ Dans ce cas, pour que le prix Du produit vendu à une société qui a supporté une telle charge puisse être comparé à celui d'une autre société, il faut tenir compte du total de dépenses, par unité du produit.

⁸²⁴ Il s'applique ici La prévision de la lettre 'd' concernant les charges d'intermédiation incidentes sur la vente du produit.

⁸²⁵ Les prix du produit auront des ajustements en fonction de différences de coût de matériels utilisés dans le conditionnement de chaque produit et du transport incidents dans chaque cas.

⁸²⁶ Les ajustements en fonction de risque de crédit seront admis : 1) en ce qui concerne exclusivement les opérations pratiquées entre acheteur et vendeur domiciliés au Brésil : 2) si réalisés sur la base du pourcentage résultant de la comparaison des pertes totales et des crédits relatifs à l'année précédant.

En cas d'impossibilité de déterminer une application consistante d'un même taux à toutes les ventes réalisées et délais pratiqués par l'entreprise, l'ajustement sera réalisé sous la base de la variation du taux Selic (taux référentiel du Système de Liquidation et Bonne Garde), pour les titres fédéraux, lorsque l'acheteur et le vendeur sont domiciliés au Brésil, ou le taux Libor, pour les dépôts en dollar avec le délai de six mois, additionnés du pourcentage de trois pour cent à l'an au titre de *spread* bancaire, lorsque une des parties est domicilié au Brésil.

Or, lorsque l'IN SRF n. 243 de 2002 établit tels paramètres - la taxe Selic, pour les cas domestiques, et la taxe Libor pour les dépôts en dollar- et lorsque l'une des parties est résidente à l'étranger, l'acte normatif dépasse les limites imposées par le législateur et s'éloigne donc du principe de pleine concurrence, car ces paramètres ne sont pas prévus par la loi 9430 de 1996.

D'autre part, au lieu de rechercher la valeur de marché, l'IN SRF n. 243 de 2002⁸²⁷ préfère limiter l'ajustement à la valeur «*résultante de la division du total des dépenses réalisées dans la période précédente, par la quantité de biens, services ou droits, avec garantie en vigueur, sur le marché national, durant la même période* ».

On considère cette limitation illégale, dans la mesure où la vérification des coûts effectivement encourus à l'année précédente s'éloigne du principe de pleine concurrence, comme affirme Luis Eduardo Schoueri:

«Le fait d'une certaine société avoir eu, ou non, des dépenses effectives avec la prestation de garantie ne diminue pas la valeur de marché de celle-ci. Encore plus erroné, dans le cas des importations, c'est considérer seulement les dépenses de garantie dans le marché national, quand l'on admet l'inclusion, dans la PIC, de ventes par la même société exportatrice aux non résidents. En revanche, pour les exportations, c'est aussi étrange la considération des dépenses avec garantie dans le marché national, si ce qui est envisagé est une exportation. Plus conforme avec le principe de pleine concurrence serait rechercher des transactions comparables, ce qui impliquerait considérer les garanties à l'étranger »⁸²⁸.

Également, la circonstance de l'entreprise exportatrice, à l'étranger, en cas d'importations, ou l'importatrice, à l'étranger, en cas d'exportations, assumer devant le fisc ou non l'obligation de promotion du bien, service ou droit moyennant la publicité et propagande, cette promotion pourra influencer le prix. Ainsi, la condition de la réalisation de la transaction devra être prise en considération.

Lorsque l'entreprise liée domiciliée à l'étranger a la charge de la promotion du bien, service ou droit au Brésil, son prix pourra excéder à celui de l'autre entreprise qui n'assume pas cette même charge. Dans ce cas, l'IN SRF n. 243 de 2002⁸²⁹ admet que la charge de cette promotion soit supportée, dans la limite de la somme dépensée, par unité de produit, par l'entreprise exportatrice.

⁸²⁷ Paragraphe 5 des art. 9 e 15 de l'IN 243-2002.

⁸²⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. Op.cit., p. 128.

⁸²⁹ Paragraphe 7 des articles 9 et 15 de l'IN SRF n. 243 de 2002.

S'agissant de promotion du nom ou de la marque de l'entreprise les dépenses sont partagées par tous les biens, services ou droits vendus au Brésil ou dans le marché exportateur, selon le cas, au 'pro-rata', en fonction des quantités et respectives valeurs de chaque type de bien, service ou droit.

Si l'entreprise liée domiciliée à l'étranger assume l'obligation par les coûts de contrôle de qualité par les règles des services et des conditions d'hygiène, ces coûts seront également décomptés du prix demandé, aux fins de comparaison, et dans ce cas sera également utilisé le 'pro-rata' par unité du produit surveillé.

Ainsi, il est possible d'envisager plusieurs conditions pour la réalisation de la transaction. De ce fait, l'autorité administrative brésilienne admet que ces coûts soient décomptés du prix comparé.

Toutefois, les actes administratifs ci-précités sont omis en ce qui concerne les ajustements en fonction de la qualité du produit ou de sa réputation commerciale. En fait, on peut conclure que cette omission se justifie du fait que toute différence concernant ces éléments implique à la négative de la propre similarité.

L'article 11 de l'Instruction normative IN-SRF n. 243 de 2002, concernant la méthode PIC, préconise :

« Art. 11.. N'étant pas possible d'identifier des opérations d'achat et de vente dans la même période à laquelle se rapportent les prix en vérification, la comparaison pourra être faite avec des prix pratiqués dans les opérations réalisées dans les périodes précédentes ou suivantes, à condition qu'ils aient des ajustements en raison d'éventuelles variations des taux d'échange des monnaies de référence produites entre la date de l'une et de l'autre opération ».

L'article 18 de l'IN 243 de 2002, concernant les recettes d'exportation précise :

« Art. 18. N'étant pas possible d'identifier d'opérations de vente dans la même période à laquelle se rapportent les prix vérifiés, la comparaison pourra être faite avec des prix pratiqués dans des opérations réalisées dans des périodes précédentes ou suivantes, à condition qu'ils aient des ajustements en raison d'éventuelles variations des taux d'échange de la monnaie de référence, produites entre la date de l'une et de l'autre opération ».

Le paragraphe 1 de l'article 18, de la loi n. 9430 de 1996 préconise :

« Les moyennes arithmétiques des prix qui traitent les alinéas 1 e 2 et le coût moyen de production de que traite l'alinéa 3 seront calculées en tenant compte des prix pratiqués et les coûts encourus pendant toute la période de vérification de l'assiette de l'impôt sur le revenu auquel se rapportent les coûts, dépenses ou charges ».

Or, en modifiant la forme de calcul établi par le paragraphe 1 de l'article 18 de la loi 9430 de 1996 qui exige que la moyenne arithmétique se fasse en tenant compte de toute la période de vérification de la assiette de

l'impôt sur le revenu, les articles 11 et 18 de l'IN n. 243-2002⁸³⁰ traitent d'une hypothèse où ce n'est pas possible d'identifier les opérations d'achat et de vente dans la même période de vérification en permettant que, seulement en tel cas, la comparaison soit faite en conformité avec les prix pratiqués dans les opérations réalisées en périodes précédentes ou postérieures, à condition de réaliser des ajustements en raison d'une éventuelle variation dans les taux d'échange des monnaies en référence, présentes entre la date de l'une et l'autre opération. Il s'agit, en fait, d'une distorsion qui s'éloigne de la recherche d'un paramètre de pleine concurrence.

En effet, en admettant la variation des taux d'échange entre une période et l'autre, l'autorité fiscale reconnaît la présence de réalités différentes.

Néanmoins, tout indice de variation du taux d'échange reflète la variation des prix mais les indices ne pourront pas constater les variations de chaque secteur de l'économie.

En tout état de cause, afin d'appliquer correctement la loi en conformité avec le principe de pleine concurrence il est nécessaire que l'administration fiscale tienne compte des tels variations de prix.

Néanmoins, l'administration fiscale ne relève que des conditions contractuelles aux fins des ajustements.

3. LES MARGES DE BÉNÉFICES PRÉÉTABLIES PAR LA LOI

Les pays les plus développés ont adopté leurs règles pour définir et contrôler les prix de transfert de biens, droits et services lors des transactions entre des entreprises associées implantées à l'étranger.

La loi n. 9.430 de 1996 détermine que les différences entre les prix pratiqués dans l'importation et dans l'exportation et les prix vérifiés selon la législation sur des prix de transfert doivent être rajoutées aux assiettes de l'impôt IRPJ et de la CSSL.

Le bénéfice reçu de l'étranger sera imposé au Brésil lorsqu'il est mit à la disposition du contribuable, moyennant son addition au bénéfice net. Néanmoins, la loi n. 9430-1996 présente deux inconvénients pour les contribuables :

- a) Adoption de la présomption légale de que toutes les personnes liées réalisent transfert indirect de bénéfices ;
- b) La contrariété au traité international, dont le Brésil et le signataire.

La loi 9430 de 1996 adopte des mesures visant à imposer un bénéfice minimum calculé selon des critères établis pour les exportations et pour les importations : des marges préétablies de bénéfices.

⁸³⁰ Articles 9 et 17 de l'IN 38-1997; articles 11 et 17 de l'IN 32-2001.

La marge de bénéfice est le résultat de la division du total du bénéfice brut par le revenu résultant des ventes. Ainsi, la marge de bénéfice exprime en pourcentage la part de bénéfice dégagé sur le total des ventes.

La notion de marge de bénéfice intervient très souvent dans le contexte de la formation des prix, ce qui veut dire qu'avant de calculer la marge de bénéfice, il faut au préalable déterminer :

1. Le «coût d'achat des marchandises» qui est égal au prix d'achat net auquel s'ajoutent les frais d'achat ;
2. Le «coût de production» qui s'obtient en additionnant le coût d'achat et les frais de production ;
3. Le «coût de revient» qui correspond à la somme du coût de production et des frais de distribution et enfin,
4. Le «résultat» qui est égal au prix de vente diminué du coût de revient.

Après la détermination de ces différents coûts, il faut calculer la marge brute, le taux de marge ainsi que le taux de marque.

La rentabilité d'une entreprise est généralement évaluée en comparant le revenu de l'activité aux ventes réalisées. Cette approche de la rentabilité permet de mieux comprendre la stratégie adoptée par l'entreprise. La détermination de la marge de bénéfice apporterait, alors, un complément à cette analyse de la rentabilité.

Ainsi, la marge brute permet d'obtenir la somme réelle dégagée par la vente d'un produit, ce qui veut dire qu'elle exprime la différence entre le prix de vente d'un produit et son prix d'Achat. Le taux de marge - à ne pas confondre avec le taux de marque- exprime en pourcentage la marge brute, c'est-à-dire ce qui est obtenu en multipliant la marge brute par 100 et en divisant le résultat obtenu par le prix de vente hors taxes.

Le taux de marque exprime le rapport entre la marge brute et le prix de vente. L'on peut alors comprendre que la marge de bénéfice joue un rôle important dans la fixation des prix de vente et par conséquent dans la rentabilité de l'entreprise.

En cas des prix indépendants comparés, la comparaison est avec les prix de marché, mais pour les méthodes concernant l'importation, les comparaisons est avec des marges de bénéfice et pour les méthodes en cas d'exportation, la comparaison est avec des prix de marché et avec des marges de bénéfice. Donc, ce n'est pas possible d'arriver à un prix de pleine concurrence sans une analyse comparative.

Néanmoins, au Brésil, la Loi n. 9430 de 1996 en cherchant éviter l'évasion fiscale a adopté une présomption de transfert indirecte de bénéfices à l'étranger et a préétablit de marges fixes de bénéfices.

3.1. Les présomptions relatives de la loi

La Loi n° 9430 de 1996 a introduit des critères objectifs pour la fixation des prix de transfert dans les opérations internationales (importation et exportation), en présumant des marges de bénéfices.

Les articles 18 et 19 de la Loi 9.430 de 1996 établissent présomption relative de transfert de bénéfices dans des importations, acquisitions et exportations de biens, services et droits, entre des sociétés liées, ou dans des transactions réalisées avec des pays dont le volume d'imposition des bénéfices dans est inférieur à 20%.

Les normes établissent donc une présomption relative de marges de bénéfice, en attribuent au contribuable la charge négative de la preuve. Dans ces cas, la loi néglige la valeur effective des transactions réalisées, sous le fondement de que la valeur a été établie de manière à provoquer un transfert indirect de bénéfices à l'étranger. Donc, la loi présume que s'il n'existait pas le lien entre les personnes, la valeur de la transaction serait l'une de celles indiquées dans les textes des articles 18 (pour l'importation) et 19 (pour l'exportation).

Ainsi, s'agissant d'une présomption légale relative de marge de bénéfice, le contribuable pourra apporter la preuve moyennant une analyse comparative, d'un autre pourcentage plus adéquat avec le principe de pleine concurrence, ce pourcentage devra être applicable, même si l'analyse révèle une marge de bénéfice négative.

En tout état de cause, un contribuable ne demanderait pas un pourcentage que puisse lui porter un préjudice, mais il doit apporter la preuve négative à travers les documents et registres existants dans des livres comptables. Les documents et registres comptables du fait générateur ont une valeur juridique d'indice des faits y représentés.

Les présomptions légales, absolues ou relatives, sont admises en droit fiscal. Mais, quand elles concernent le contenu lui-même de l'obligation il faut respecter des principes constitutionnels et ceux du CTN:

- a) Aucun impôt ne sera exigé ou augmenté sans loi (CF, article 150, I) ;
- b) Primauté des traités internationaux en matière fiscale (article 5^o, § 2^o de la C.F ; article 98 de CTN) sur la législation interne ;
- c) Présence spécifique du fait décrit dans loi (CTN, article 114) ;
- d) Non modification des instituts, concepts et formes de droit privé (CTN, article 110), utilisés dans la Constitution Fédérale et dans les lois complémentaires ;
- e) Définition du fait générateur de l'impôt sur le revenu comme l'acquisition de la disponibilité économique ou juridique du revenu (CTN, article 43) ;
- f) Exigence de procédure régulière et contradictoire, pour l'arbitrage de la valeur de biens, de droits, de services ou d'actes juridiques, en cas de son omission ou si les documents du contribuable ne méritent pas foi (CTN, article 148).

En droit fiscal, les présomptions absolues contrarient les principes ci-dessus énumérés. Il faut donc comprendre que les présomptions de la loi n. 9430-1996 sont des présomptions légales relatives qui admettent le renversement de la preuve.

Le fondement de la présomption réside dans une probabilité : la présomption est à l'origine de ce qu'il arrive le plus souvent⁸³¹ et elle toujours assortie d'un effet probatoire. La technique de la présomption légale est un outil efficace de lutte contre la simulation à la disposition de l'administration⁸³².

Les présomptions légales de simulation reposent sur le postulat de la non sincérité des conventions et posent l'hypothèse d'une divergence entre l'apparence et de la réalité⁸³³.

Ainsi, les présomptions légales de simulation sont des manifestations de la méfiance du législateur⁸³⁴.

L'imagination des contribuables est particulièrement développée en matière de simulation où les montages les plus sophistiqués côtoient les fraudes. Le mauvais civisme de certains contribuables, le réalisme résiduel du droit fiscal, la difficulté de la preuve directe de la simulation sont des éléments qui légitiment 'a priori' le recours à l'arme de la présomption légale de simulation. Ainsi, la présomption fiscale de simulation s'autorisera devant une vraisemblance raisonnable⁸³⁵.

La bonne foi se présume sauf en droit fiscal⁸³⁶. Le coup infligé au principe de la sincérité des opérations peut se justifier si la croissance exponentielle des présomptions de simulation est le simple reflet d'un mauvais civisme grandissant des contribuables⁸³⁷.

Nous avons vu, la dissimulation de prix est une espèce dont la simulation est le genre. Le législateur fiscale tire les conséquences de cette forme de fraude et emprunte du droit civil le mécanisme juridique de la nullité. Dans la mesure où le droit fiscal et le droit civil conjuguent leurs efforts pour réprimer cette pratique indésirable, les présomptions légales de la loi n. 9430-1996 de marge de bénéfices sont légitimes.

La simulation, l'une des formes de fraude fiscale, c'est un défaut de l'acte juridique. La simulation est disciplinée dans le texte de l'article 167 du Code civil brésilien.

Selon le texte de l'article 167 du Code civil brésilien :

⁸³¹ DEBOISSY, Florence Op.cit., p. 307.

⁸³² Op.cit., 359.

⁸³³ Op.cit. p. 308.

⁸³⁴ Op.cit. p. 359.

⁸³⁵ Op.cit., p. 360.

⁸³⁶ Op.cit., p. 352.

⁸³⁷ DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 352.

Art. 167. Le négoce juridique simulé est nul, mais ce qui a été dissimulé subsistera, si valable elle est dans la substance et dans la forme.

§ 1° Aura simulation dans les affaires juridiques quand :

I – elles semblent conférer ou transmettre des droits à des personnes diverses de celles dont elles réellement confèrent ou transmettent ;

II - contenir déclaration, confession, condition ou clause non vraie ;

III - les instruments particuliers sont antidatés, ou pos-datés.

§ 2° Sont exceptés les droits d'autrui de bonne foi devant les contractants de l'affaire juridique simulée.

La simulation rend nul l'acte juridique (art. 167) et sa nullité pourra être demandée par les tiers qui ont en eu grief ou par le Pouvoir public (art.168). Par conséquent, pour que l'acte juridique simulé soit considéré nul il est nécessaire qu'il a pour but de nuire tiers ou violer disposition légale.

L'on vérifie que le législateur a considéré trois espèces de simulation. La première est la simulation par personne interposée. La partie qui apparaît dans le contrat n'est pas la personne qui doit bénéficier des résultats de celui-là, mais une autre personne, un faux titulaire qui cache le nom de la personne à qui réellement se prétend transférer les droits.

La seconde simulation est une simulation par occultation de la vraie déclaration. La simulation résulte alors de déclaration, confession, condition ou clause fausse. La troisième simulation est celle par fausse date, les dates qui sont sur les documents ne sont pas vraies.

La doctrine distingue encore la simulation absolue et la simulation relative.

La simulation est absolue lorsqu'il n'y a pas de relation de l'affaire effective entre les parties. Les parties signent un acte de droit privé qui n'est qu'apparent, car en réalité, l'affaire juridique n'existe pas. L'acte est fictif, il est inexistant. Il n'existe que dans l'apparence, étant donné que les parties n'ont pas l'intention de réaliser l'acte. Ce type de simulation a pour but nuire un tiers.

La simulation est relative lorsque deux affaires se juxtaposent : celle simulée ou apparente, qui ne reflète pas la volonté des parties et celle dissimulée, occulte ou réelle, que les parties effectivement souhaitent réaliser. La dissimulation occulte à la connaissance des autres personnes l'existence de la vraie relation juridique entre les parties. Ce type de simulation est le plus trouvé en droit fiscal. L'affaire juridique simulée ou apparente déguise une affaire occulte ou réelle que les parties ne souhaitent pas faire apparaître. La simulation relative, très utilisée en droit fiscal, s'approche de la dissimulation.

Ni la simulation ni la dissimulation ne se confondent avec l'économie fiscale ou optimisation fiscale. Dans l'optimisation fiscale, les parties d'une affaire juridique, même par le biais de fausses formes juridiques alternatives, souhaitent, effectivement, sa réalisation comme prévu. Il n'y a pas de fausse, apparente ou simulée déclaration de volonté. La déclaration est réelle, effective, vraie ; Il n'y a pas de volonté de tromper ou occulter quelque chose du fisc. La conduite des parties est licite, au contraire de la simulation, où la conduite est illicite.

D'autre part, lorsque le prix porté à l'acte n'est pas réellement acquitté, les parties créent une distorsion entre la situation apparente résultant de l'acte passé et la situation exprimant leur volonté réelle, puisque le prix payé est inférieur au prix mentionné de façon ostentatoire. Dans ce cas, la majoration du prix doit être ramenée sous la tutelle de l'abus de droit par acte déguisé.

Toutefois, si un prix majoré dans l'acte a été réellement versé par le débiteur, la qualification de simulation doit être rejetée ; le comportement est tout au plus révélateur d'une gestion anormale : l'entreprise a acheté à un prix supérieur ce qu'elle aurait pu obtenir à meilleur coût.

Le terrain de la loi n. 9430 de 1996 couvert par présomption de marge de bénéfice est vaste : toutes les mises à disposition de sommes au bénéfice d'un associé par la société, directement ou par personne interposée sont présumées déguiser une distribution de bénéfices. La mise à la disposition de la somme peut prendre soit la forme d'une avance consentie, soit d'un prêt ou encore d'un acompte.

Lorsqu'on parle de présomption légale de déguisement, on peut parler de trois séries de présomptions : 1) présomption de l'existence d'une distribution déguisée ; 2) présomption d'une libéralité déguisée ; 3) présomption d'une cession déguisée.

a). La présomption légale de distribution déguisée

Le terrain couvert par la présomption de l'existence d'une distribution déguisée est vaste : toutes les mises à disposition de sommes au bénéfice d'un associé par la société, directement ou par personne interposée, sont présumées déguiser une distribution de bénéfices, mais la somme doit bénéficier la personne liée ou une personne interposée. La loi présume alors l'existence d'une distribution déguisée.

La présomption de cession déguisée concerne l'existence d'une différence de taux tentant déguiser une vente de biens ou droits sous l'apparence d'une cession des parts sociales.

Ainsi, les autorités fiscales cherchent à identifier éventuelles distributions déguisées de bénéfices ou une libéralité déguisée ou encore une cession déguisée.

Néanmoins, les modifications de la comparaison selon le principe de pleine concurrence par une marge pré fixée par la loi éveillent au Brésil un débat dans la doctrine, notamment parce que ce n'est pas possible d'atteindre un paramètre de pleine concurrence sans une analyse comparative.

Les relations d'affaires, tant à l'échelon international qu'à l'échelon interne, constituent également un terrain d'élection des présomptions légales de simulation.

En fait, l'aspiration de l'administration fiscale de mettre un frein aux montages internationaux reposant sur le transfert de bénéfices explique la la

présomption légale de fictivité de l'article 235 du RIR/99 - Décret n. 3000 de 1999, la présomption de marge de bénéfice afin éviter l'évasion fiscale de la loi 9430 de 1996, la présomption légale d'interposition de personne de l'article 353 e 394 RIR/99 - Décret n. 3000 de 1999. Ces présomptions semblent légitimes.

Or, les relations d'affaires, tant à l'échelon international comme interne, le désir de mettre un frein aux montages juridiques internationaux reposant sur le transfert de bénéfices à l'étranger expliquent la création de la présomption légale de simulation.

Dans ces hypothèses le législateur ne fait pas d'emploi abusif de la technique de la présomption légale. Dès lors qu'elles sont assises sur la vraisemblance, les présomptions légales de simulation permettent de lutter efficacement contre l'évasion et la fraude fiscale. Les dérogations dont elles sont porteuses trouvent alors leur justification.

En outre, ces présomptions sont au service de la mission essentielle du droit fiscal dans sa détermination des bases de calcul de l'impôt sur le revenu. La révélation de la réalité au moyen de la présomption légale de simulation constitue une manifestation du caractère résiduel du droit fiscal.

L'introduction de présomptions légales de simulation et de marges de bénéfices résulte de la méfiance du législateur brésilien.

Le soupçon de fraude et d'évasion fiscale est la source réelle de la présomption légale de simulation et le bien-fondé qui légitime l'adaptation du principe de pleine concurrence.

Toutefois, il y a des limites du poids de la vraisemblance dans le fondement des présomptions. Les présomptions légales de simulation par opérations fictives ne justifient pas l'illégalité d'un acte administratif et l'inconstitutionnalité d'un dispositif légal.

La loi 9430 de 1996 réprime la dissimulation⁸³⁸, la majoration fictive de prix⁸³⁹, la fraude et l'évasion fiscale. Les actes normatifs du Ministre de Finances, les Instructions normatives intègrent la législation fiscale sur le prix de transfert.

Le champ d'application de la loi n°9.430 de 1996 est étendu car ses règles s'appliquent aussi aux opérations réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas des commerçants⁸⁴⁰.

L'administration fiscale brésilienne, dans la lutte contre les apparences trompeuses, bénéficie, ainsi, notamment en ce qui concerne les

⁸³⁸ La dissimulation de prix est une espèce dont la simulation est le genre. Cf. DEBOISSY, Florence. Op.cit., p.204.

⁸³⁹ De façon générale, la dissimulation est le fait de cacher ce qu'on doit révéler.

⁸⁴⁰ Art. 24.

transactions intragroupe avec des droits de la propriété incorporelle, d'un arsenal juridique redoutable.

En effet, droit fiscal utilise la technique de la présomption légale de simulation pour garantir l'effective imposition sur le revenu. La typologie des présomptions fiscales de simulation et d'évasion fiscale peut ainsi s'organiser autour de différents critères. Si l'on pose l'accent sur l'objectif de politique fiscale poursuivi, l'on peut distinguer les présomptions destinées à prévenir une évasion fiscale et celles luttant contre la fraude internationale.

Si l'on met l'accent sur l'imposition qui lie l'application de la présomption, l'on a les simulations présumées en matière d'imposition du revenu. Il y a encore le critère de classement centré sur l'objet de la présomption en opposant les présomptions légales de fictivité, les présomptions légales de déguisement et les présomptions légales d'interposition de personne.

En l'occurrence, la loi n. 9430 de 1996 utilise d'une présomption légale de fictivité de distribution de bénéfice et une présomption légale de marge de bénéfice, toutes les deux destinées à prévenir l'évasion fiscale et fraude internationale.

La présomption de fictivité permet de détruire les conséquences fiscales liées à l'opération, par exemple, la prestation de services réputée fictive ne donnera pas lieu à la déduction de la charge.

La mise en œuvre de la présomption de fictivité suppose la conjonction de trois éléments: 1) le débiteur doit être soumis à l'impôt dans le pays de résidence; 2) le bénéficiaire, personne physique ou morale, doit être domicilié ou établi à l'étranger; 3) les charges sont celles visées par le texte.

L'administration doit se contenter de prouver que les conditions du jeu de la présomption sont réunies. À défaut pour l'administration d'apporter la preuve qui lui incombe la présomption de fictivité n'a pas vocation à déployer ses effets et la charge peut être déduite.

La présomption de simulation est aussi un moyen d'élargir l'assiette de l'impôt et d'augmenter le rendement budgétaire. Graduellement, de règle de preuve, la présomption devient une règle d'assiette. La présomption légale est alors un outil au service d'une fin: elle est technique permettant d'atteindre un objectif législatif. Il s'agit d'un instrument en vue de promouvoir un résultat jugé souhaitable⁸⁴¹.

Toutefois, en raison de la fracture définitive qu'elle provoque au sein des règles de la preuve, de l'unité du droit et du principe de sincérité des conventions, la présomption irréfutable doit rester une technique d'exception.

⁸⁴¹ Op.cit,p. 363.

Les administrations fiscales conscientes des difficultés d'apporter la preuve que le prix pratiqué n'est pas fixé selon le principe de pleine concurrence a renversé la charge de la preuve.

En matière de prix de transfert, le contribuable doit apporter la preuve que son prix est juste, que son assiette est correcte et qu'il n'a pas manipulé ses prix de transfert⁸⁴².

En effet, le paragraphe 2, de l'article 21, de la loi n. 9430 de 1996 admet des marges de bénéfice différentes de celles établies par la loi, à condition que le contribuable apporte la preuve fondée sur des recherches, sur des publications ou sur des rapports élaborés par des institutions du gouvernement ou des institutions de notoire spécialisation, que ces marges ne sont pas incompatibles avec le principe de pleine concurrence et que cette modification ne caractérise pas un abus de droit. Si le contribuable n'apporte pas la preuve que les pourcentages préfixés par la loi ne sont pas compatibles avec la réalité du marché, la loi établie tout de même un bénéfice minimum

D'autre part, tout changement de méthode ou d'application de méthode devra être justifié sur le plan économique, sous peine de subir tout un questionnement de la part de l'administration fiscale.

L'un des principes fondamentaux du droit est la présomption de l'innocence. En effet, personne ne sera déclaré coupable jusque l'apport de la preuve négative.

En droit fiscal, ce principe se traduit par le fait qu'en principe l'administration a le fardeau de la preuve, elle doit d'apporter la preuve que l'assiette utilisée par le contribuable n'est pas correcte. L'administration doit établir les éléments nécessaires à cette preuve.

Toutefois, en matière de présomption le contribuable sera autorisé par faveur à apporter non la preuve du fait qu'il allègue, mais la preuve d'un fait défini par la loi et qui sera donc plus facile à établir. Autrement dit, la présomption déplace l'objet de la preuve. Mais déplacer n'est pas supprimer. La présomption ne dispense pas l'administration de tout effort probatoire.

En fait, l'administration fiscale doit se satisfaire à prouver les conditions de la présomption.

Le droit fiscal attache cette conséquence au procédé de la présomption légale: au lieu d'avoir à apporter la preuve directe de la simulation, l'administration fiscale est autorisée à établir que les conditions de la présomption légale sont réunies. Ainsi, la présomption opère également une modification de l'objet de la preuve plus qu'un véritable renversement de la preuve.

⁸⁴² Op.cit., 363.

Les présomptions fiscales de simulation aboutissent à des situations qui s'écartent des qualifications du droit commun⁸⁴³, par exemple, un prêt consenti par la société à ses associés est considéré comme une distribution de bénéfices. Bernard Navette a déjà observé que

« Cette suspicion de fraude qui pèse sur certaines opérations juridiques n'aurait qu'une importance relativement limitée si elle ne comportait des conséquences graves dans le domaine du droit en général. On constate en effet qu'une telle ligne de conduite aboutit à creuser un fossé toujours plus large entre le droit civil et le droit commercial d'une part, et le droit fiscal d'autre part »⁸⁴⁴.

Toutefois, cette atteinte aux qualifications privées est autorisée par la Constitution de la République qui fait prévaloir le texte fiscal qui déroge le droit commun. La Constitution de la République reconnaît que le législateur ordinaire a la possibilité de définir l'assiette de l'impôt

Lorsque le paragraphe 2, de l'article 21 de la loi n° 9430 de 1996 admet que le contribuable peut utiliser des marges de bénéfices diverses de celles établies par les articles 18 et 19, et lorsque l'article 20 établit des modifications d'office des pourcentages prévues par la loi, dans des 'circonstances spéciales', moyennant un acte normatif du ministre des Finances, cette permission légale caractérise une présomption relative de marge brute de bénéfice qui peut donc être renversée :

« Art. 20. En cas de circonstances spéciales, le ministre d'Etat des Finances pourra modifier les pourcentages de que traitent les arts. 18 et 19, 'caput', et numéros 2, 3 et 4 de son paragraphe 3 ».

« Art. 21 (...)

§2. Sont admises des marges de bénéfice diverses de celles établies aux arts. 18 et 19, à condition que le contribuable les démontre fondées sur des publications, des recherches ou de rapports élaborés en conformité avec les dispositions dans cet article ».

Ainsi, les coûts et les prix moyens devront être recherchés sur :

- a) Des publications ou des rapports officiels du gouvernement du pays de l'acheteur ou vendeur ou déclaration de l'autorité fiscale de ce même pays, lorsque le Brésil maintient accord avec le pays pour éviter la double imposition ou pour l'échange d'informations ;
- b) Des recherches réalisées par une société ou une institution de notoire connaissance technique ou des publications techniques où sont spécifiés le secteur, la période, les entreprises cherchées et la marge trouvée, afin d'identifier, par entreprise, les données rassemblées et travaillées.

L'article 21 libère donc un double effet probatoire: il autorise un déplacement de l'objet de la preuve supportée par l'administration et invite le

⁸⁴³ CTN, Art. 110. « La loi fiscale ne peut pas modifier la définition, le contenu et la portée d'instituts, de concepts et de formes de droit privé, utilisés, expresse ou implicitement, par la Constitution Fédérale, par les Constitutions des États, ou par les Lois Organiques du District Fédéral ou des Villes, pour définir ou limiter des compétences tributaire ».

⁸⁴⁴ Apud. DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 351.

contribuable à combattre la présomption de déguisement et les pourcentages de marges de bénéfices préétablies par la loi.

Si l'administration peut se satisfaire de prouver que les conditions de mise en œuvre de la présomption sont satisfaites, elle ne doit qu'apporter la preuve que le transfert de profits a bénéficié une personne visée par le texte. Lorsque ce fait est contesté par le contribuable l'administration fiscale doit, néanmoins, démontrer que le tiers est une personne interposée entre la société et l'associé.

L'administration fiscale doit aussi démontrer que ces sommes ont été effectivement mises à la disposition de la société liée. Pour ce faire, l'inscription en compte est une présomption de fait qui tend à établir, avec vraisemblance sinon certitude, que le montant a bien été appréhendé par la société liée⁸⁴⁵. Lorsque l'administration a apporté la preuve qui lui incombe, il appartient au contribuable de détruire la présomption de déguisement.

La loi n. 9430 de 1996 a pré fixé des marges de bénéfices, mais elle autorise le Ministre de Finances à modifier d'office ces pourcentages dans de conditions spéciales.

D'autre part, o contribuable pourra lui aussi demander d'autres marges de bénéfice.

3.2. La demande de modification de la marge de bénéfice faite par le contribuable

Des marges de bénéfices diverses de celles établies par la loi pourront être admises, à condition que le contribuable les démontrent et que ces marges soient fondées sur des publications, des recherches ou des rapports élaborés conformément à l'article 21 de la loi.

Néanmoins, les publications techniques, les recherches et les rapports pourront être disqualifiés moyennant l'acte du Secrétaire de la Recette Fédérale quand ils sont sans consistance ou s'ils ne sont pas appropriés.

L'IN SRF n. 243 de 2002 autorise les modifications du pourcentage de la marge brute de bénéfices «*dans un caractère général, sectoriel ou spécifique, d'office ou par sollicitation de l'institution de classe représentative de la propre entreprise intéressée* ».

L'IN 243 de 2002⁸⁴⁶ établit donc que le contribuable peut solliciter la modification du pourcentage de la marge de bénéfice.

Toutefois, il devra faire accompagner la demande des documents suivants :

*«I- Démonstratif des coûts de production des biens, services ou droits, émit par la société fournisseuse, domiciliée à l'étranger;
(...)»*

⁸⁴⁵ DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 326.

⁸⁴⁶ Art. 34.

§1° Les démonstratifs devront être corroborés avec les suivants documents :

(...)

III- copie de documents fiscaux de vente émis dans la l'année précédente, dans les opérations entre la société contrôlée, domiciliée à l'étranger, et les sociétés en gros non contrôlées, distributrices des biens, de services ou de droits, d'objet de la sollicitation ;

IV- copie de documents fiscaux de vente à des consommateurs, émis par des sociétés vendeuses au détail, localisés dans des pays de destination des biens, services ou droits, avec indication du respectif prix perçu

Néanmoins, la modification des pourcentages de marge de bénéfice ne sera autorisée qu'aux contribuables qui connaissent les coûts de production de biens à l'étranger et qui ont l'accès aux ventes réalisées par son fournisseur ou client à l'étranger.

Or, règle générale, le contribuable n'a pas d'accès à ces informations.

En outre, s'il s'agit d'entreprise qui appartient à un même groupe, c'est téméraire supposer que la subsidiaire brésilienne ait un accès aux comptes de sa maison-mère, car ces comptes sont maintenus en secret en raison de la politique interne du groupe. Dans ce cas, il n'y aura pas d'échange d'informations financières entre les entreprises.

D'autre part, au cas où les livres comptables seraient ouverts entre les entreprises du groupe, c'est également téméraire imaginer que c'est alors possible informer les coûts de production de biens, droits et services, car les systèmes de coûts varient d'un pays à l'autre, ce qui, par exemple, au Brésil intègre le coût de production d'un bien peut être traité dans un autre pays en tant que dépense et vice-versa.

Or, dès alors ce n'est pas raisonnable sanctionner ce groupe s'il ne parvient pas à contester les marges de bénéfices préétablies par la loi, notamment en fonction de la difficulté d'obtenir des données financières.

En tout état de cause, les instructions normatives ne peuvent pas rendre difficile ou impossible la démonstration de la preuve négative des marges de bénéfices préétablies par la loi, à peine de transformer la présomption légale relative en présomption légale qualifiée qui n'admet que certaines preuves en contraire au fait indiciaire.

En effet, l'interdiction des preuves différentes de celles prévues par la loi caractérise la violation au droit au développement équitable du procès et au principe constitutionnel de la défense consacré à l'article 5, paragraphe LV, de la Constitution de la République et la présomption légale relative qui admet contestation devient absolue, et donc impossible de contestation car même si le contribuable dispose d'autres moyens de preuve, il ne dispose pas des preuves spécifiquement prévues par les instructions normatives.

Le Pouvoir Exécutif ne peut donc pas restreindre les moyens de preuve et empêcher le contribuable de justifier et de démontrer que les

pourcentages des marges de bénéfices que la loi établie à tiers indépendants échappe aux pratiques du marché.

Le 24 septembre 2008, le ministre des Finances a publié l'acte administratif n. 222 qui discipline les pourcentages (i) des marges de bénéfices des méthodes d'importation PRL et CPL, (ii) aux fins de dispense des calculs du contrôle fiscal dans les exportations et (iii) de marge de bénéfice des méthodes d'exportation PVA, PVV et CAP utilisées en tant que paramètre dans les opérations d'achat et vente de biens ou droits réalisées par une personne physique ou morale, résidente ou domiciliée au Brésil, avec personne physique ou morale liée, domiciliée à l'étranger.

Dans le cas des importations, les demandes de modification de pourcentages devront être instruites avec des rapports ou des notes explicatives fondés sur des études réalisées ou des recherches qui démontrent que la marge de bénéfice demandée est pratiquée par d'autres personnes morales indépendantes dans des transactions avec des personnes indépendantes et incompatible avec la marge établie par la législation.

En ce qui concerne les exportations, les demandes de modification de pourcentages devront être instruites par des rapports ou des notes explicatives qui présentent une étude ou une recherche qui démontrent l'existence d'une différence entre la marge de bénéfice pratiquée par d'autres personnes morales indépendantes dans des transactions indépendantes et celle pratiquée par l'entreprise sous vérification, à condition que les conditions qui assurent la comparabilité des transactions recherchées soient respectées.

Les seules personnes légitimées à faire la demande de modification du pourcentage ou de marge sont le sujet passif de l'obligation fiscale (principale ou accessoire) ou l'entité représentative de la catégorie économique ou professionnelle de contexte national.

Si la personne morale a plusieurs établissements, la demande devra être faite par la société-mère qui, à son tour, devra communiquer le fait aux autres entreprises du groupe.

Les demandes de modification de marge le contribuable doit indiquer la classification fiscale des biens, selon la Nomenclature Commune do MERCOSUL (NCM) pour lesquels la demande de modification de marge est faite.

La compétence pour l'analyse de demandes traitées par l'acte normatif MF n. 222 est du Secrétariat de la Recette Fédérale du Brésil (RFB).

En ce qui concerne les demandes de modification, celles-ci ne caractérisent pas la procédure administrative de consultation disciplinée par les articles 48 à 50 de la loi n. 9430 de 1996.

La décision qui rejette la demande de modification de pourcentage ou marge de bénéfice est insusceptible de recours.

3.3. La modification d'office de la marge de bénéfice par le ministre des Finances

Le ministre des Finances pourra également d'office modifier les marges de bénéfice fixées par la loi.

Etant donné que tout acte administratif doit être motivé, devant l'omission de la loi au sujet des critères de modification d'office des marges de bénéfices préétablies, le principe de la motivation de l'acte administratif exige que le ministre de l'Etat présente les raisons de son acte.

La modification d'office des marges de bénéfice, comme pour tout acte administratif, présente une présomption de légalité dont la condition de son existence est sa compatibilité avec la loi, ce qui fait que l'acte sera valable jusque la preuve négative⁸⁴⁷.

La seule raison compatible pour les modifications d'office par le ministre de l'Etat ce sont des '*circonstances spéciales*' et la seule circonstance spéciale envisageable est celle d'une analyse comparative qui révèle que les pourcentages fixés par la loi ne se prêtent plus à déterminer un prix de pleine concurrence.

Toute autre raison (raisons politiques, macroéconomiques, régionaux ou similaires) que non celle concernant l'analyse comparative rendrait le texte de l'article 20 du vice d'inconstitutionnalité du fait de l'acte arbitraire du Pouvoir Exécutif. Il serait également inconstitutionnel la propre loi 9430-1996, elle-même, pour fixer marge de bénéfice en contournant le concept constitutionnel de revenu⁸⁴⁸.

⁸⁴⁷ RIVERO, Jean; WALINE, Jean. *Droit Administratif*. 14.ed. Paris: Dalloz, 1992. p. 90.

⁸⁴⁸ Le concept de revenu varie d'un système juridique à l'autre. Également le concept de revenu reflète les principes constitutionnels de justice fiscale, les raisons de la pratique de l'imposition et l'administration de l'impôt et la politique économique fiscale de chaque pays. (*Imposto de Renda*, Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969, cap. 2, p.5). Le concept de revenu utilisé en droit fiscal brésilien n'est pas celui de revenu social ou social, mais celui de revenu personnel, c'est-à-dire, celui des personnes, physiques ou morales, contribuables de l'impôt. Le concept de revenu personnel comme hypothèse d'incidence de l'impôt observe le principe de la capacité contributive. Le Code fiscal national brésilien (CTN) définit le fait générateur de l'impôt sur les revenus comme «l'acquisition de la disponibilité économique ou juridique » du revenu ou provisions de toute nature (article 43, incise I). Nonobstant la grande controverse doctrinaire au Brésil en la matière, on va retenir la définition de Rubens Gomes de Sousa sur disponibilité économique et disponibilité juridique de revenu. Selon le juriste la disponibilité juridique est celle qui est dénoncée par l'existence d'un titre juridique et la disponibilité économique est celle où ce titre n'existe pas. Mais en toute situation, l'impôt sur les revenus sera dû. Toutefois, en tout cas il doit avoir une disponibilité économique des revenus, la présence du titre est tout simplement une présomption de l'effective existence de la disponibilité des revenus (*O Fato Gerador no Imposto de Renda*, RDA n° 12, pp. 32 e ss. ; RDA – Sélection historique, pp. 167-187). Le Ministre Marco Aurélio, lors de la décision du RE 172.058, a conclu que la disponibilité économique correspond à l' effective perception, en argent ou en autre valeur, du revenu, et la disponibilité juridique correspond à la réalisation d'une disponibilité où, nonobstant un encore manque de disponibilité économique, le bénéficiaire a déjà un titre afin de la recevoir, l'effectif reçu ne dépendra que de sa seule et exclusive volonté (STF- RE 172.058, Plen., Relator Ministre Marco Aurélio : RTJ 161 p. 1.043-1057).

La Loi n. 9430 de 1996 admet la combinaison de méthodes⁸⁴⁹ et la modification, en circonstances spéciales, par le ministre de finances, des pourcentages des marges de bénéfices⁸⁵⁰.

Pour qu'il ait une modification d'office des marges de bénéfice pré fixées, en rendant, ainsi, la loi 9430 de 1996 constitutionnelle, il faut comprendre pour '*circonstances spéciales*' seulement l'écart entre la réalité du marché et les pourcentages de la loi.

Le principe de pleine concurrence oriente la législation brésilienne de prix de transfert. En ce sens, il faut que les pourcentages de marge de bénéfice correspondent aux faits vérifiés dans l'analyse comparative.

L'acte du ministre sera alors un acte à la recherche de la réalité du marché et donc si la pratique du marché révéler que les pourcentages établis par la loi, en réalité, impliquent une non imposition des bénéfices qui sont attribués au territoire brésilien, le ministre des Finances doit alors, à travers un acte motivé, modifier les pourcentages afin d'atteindre la réalité vérifiée, même si cela signifie aggraver la situation du contribuable.

Certes, le législateur ordinaire n'est pas tenu à faire une description littérale du principe de pleine concurrence. Toutefois, le législateur n'a pas été clair en ce qui concerne le principe de pleine concurrence, le principe est implicite, on l'extrait du texte légal.

En tout état de cause, l'on peut donc dire que le principe de pleine concurrence a été introduit par la loi n. 9430-1996.

Luis Eduardo Schoueri, en ce qui concerne l'acte du ministre des Finances, affirme :

« Le législateur n'a pas attribué au ministre des Finances le pouvoir d'agir avec discrétion en ce qui concerne les pourcentages de marges de bénéfices. Son devoir est, seulement, d'assurer les contribuables de pourcentages recherchés à partir de l'analyse comparative. En d'autres termes : l'obligation fiscale apparaît du principe de pleine de concurrence prévu par la loi et leurs pourcentages résultent de l'analyse comparative, non de la volonté du ministre des Finances »⁸⁵¹.

Néanmoins, en utilisant des marges préfixées de bénéfice, la législation brésilienne s'est éloignée en substance de la pratique adoptée par les pays membres de l'OCDE.

Toutefois, le législateur brésilien soucieux que le système juridique brésilien se détourne du principe de pleine concurrence a créé un correctif de façon à assurer que la législation ait un principe directeur: la modification des marges de bénéfices préétablies par la loi.

⁸⁴⁹ Art. 18, paragraphe 4.

⁸⁵⁰ Art.18, 19 et 20.

⁸⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. Op.cit., p. 105.

Les pourcentages, les marges de bénéfices préétablies par la loi ont aussi pour but d'assurer le contribuable de que le fisc ne lui attribuera pas d'autres pourcentages plus onéreux et de dispenser l'administration fiscale du fardeau de la preuve des pourcentages pratiqués par tiers indépendants.

La modification des pourcentages de marges de bénéfices est un changement de critère juridique de fixation du prix de pleine concurrence de la part de l'administration fiscale⁸⁵², ces modification auront des effets 'ex-nunc'.

En l'occurrence, l'article 20 de la loi 9430 de 1996 qui adopte des pourcentages divers ne contient pas des présomptions légales absolues. Au contraire, ce texte légal assure la constitutionnalité de la Loi 9430 de 1996 lorsqu'il laisse au contribuable la faculté de solliciter une modification des marges de bénéfices.

On considère traditionnellement que la présomption légale doit faire l'objet d'une interprétation étroite⁸⁵³.S'agissant d'une règle d'exception, le texte doit être interprété de façon étroite, toute extension analogique est interdite: la présomption légale ne peut pas être appliquée par identité de motifs à une hypothèse non appréhendée expressément par le texte.

Il faut donc comprendre que le législateur brésilien a suivi les directives de l'OCDE, que la loi est constitutionnelle et que les marges préfixées dans les importations et dans les exportations ne sont que des valeurs qui devront être employées en l'absence d'autres.

Il faut considérer que le législateur brésilien a estimé utile armer l'administration fiscale de la présomption légale de marges de bénéfices.

⁸⁵² CTN, art. 146.

⁸⁵³ DUPICHOT, Jacques. Présomption. In: *Répertoire de droit civil*, 2 ed., n. 78 Paris : Dalloz, 1974.

C. LE TRAITEMENT FISCAL SPÉCIAL DONNÉ AUX REDEVANCES DE MARQUES ET DE BREVETS D'INVENTION

L'étude de la notion bien incorporelle passe par la question de sa matérialité, ainsi que par celle des rapports entre propriété classique et propriété intellectuelle. La propriété industrielle est incorporelle et par elle s'entend des brevets d'invention, des secrets d'affaires, des droits d'auteur, des marques et habillage commercial qui donne un aperçu des régimes de propriété intellectuelle

Au Brésil les droits de la propriété incorporelle ont un traitement spécial donné par la législation.

Deux segments et deux systèmes juridiques spéciaux apparaissent: le droit d'auteur et le droit de la propriété industrielle, chaque système a ses spécificités et règles propres stipulées et protégées internationalement avec une législation uniforme qui structure la protection de ces droits selon la Convention de Paris de 1833 sur les droits industriels et la Convention de Berna de 1886 sur les droits d'auteur.

Le combat à évasion fiscale est l'un des objectifs des gouvernements, afin d'atteindre un développement soutenable. Une politique fiscale adoptée à cette fin est donc nécessaire à l'économie d'un pays qui prétend atteindre une position économique de prééminence dans le scénario international. C'est le profil du Brésil.

Ainsi, on analysera le profil de la politique économique du Brésil (1) pour, enfin, comprendre pourquoi les redevances de marque et de brevet reçoivent du Brésil un traitement spécial (2).

1. LE PROFIL DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE DU BRÉSIL

La propriété incorporelle vaut par l'exploitation, ce qui exige la recherche et la conservation d'une clientèle. Toutefois, il existe des propriétés incorporelles qui possèdent un monopole d'exploitation.

Georges Ripert⁸⁵⁴ affirme:

« L'industriel qui brevète une invention, le commerçant qui marque un produit ou qui dépose un dessin ou modèle, l'auteur qui publie une œuvre ou qui la fait représenter ont droit d'empêcher toute personne d'utiliser ses processus, de reproduire ou d'imiter son œuvre et la loi sanctionne les usurpations par le délit de contrefaçon »

Il peut exister donc un monopole comparable, si l'on pense aux biens incorporels. Le brevet d'invention, par exemple, « devient inutile si la découverte du nouveau processus ou nouveau produit lui détruit l'utilité ; la marque se rend

⁸⁵⁴Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno. Op.cit., p. 202.

sans valeur si la clientèle s'éloigne du produit qui assimile ; la propriété littéraire n'est qu'un mot sans valeur si le livre n'est plus vendu »⁸⁵⁵.

S'il s'agit d'un nouveau brevet il est possible qu'il soit développé sur les bases d'anciens brevets, ce qui conduit à une protection plus longue. En ce sens, la durée de la protection est aussi un élément essentiel de la valeur d'un brevet⁸⁵⁶. La durée de la valeur économique est aussi prise en compte.

L. Lancée⁸⁵⁷, au sujet de la valeur d'un brevet, affirme :

«la valeur d'un brevet, d'un nom commercial, d'un savoir dépend tellement d'éléments subjectifs propres à chaque cas particulier – et surtout des espoirs encore plus subjectifs que les parties fondent sur l'avenir - que la recherche d'une comparaison avec d'autres transactions analogues n'aboutit pour ainsi dire jamais à une appréciation valable et n'engendre la plupart du temps que la confusion».

La détention d'un brevet ou d'une technologie exige, généralement, une certaine exclusivité. En ce sens, les entreprises auront une tendance à se protéger et à ne pas partager cet avantage concurrentiel avec entreprises étrangères.

Le prix d'un brevet dépend d'éléments subjectifs appréciables dans chaque cas concret. Si un brevet d'invention n'a pas encore été exploité sa valeur sera essentiellement spéculative, la valeur sera évaluée dans le contexte du développement industriel qui a suivi l'invention.

En ce qui concerne la marque, elle a un contenu dynamique qui la caractérise comme une forme économique qui trouve sa source dans la concurrence et son objectif dans le monopole.

C.H. Giraud affirme que *« la marque est un moyen de pratiquer la concurrence libérale délivrée au particulier (les entreprises) par l'Etat, pour le fonctionnement régulier de l'organisme économique »⁸⁵⁸.*

C.H. Giraud⁸⁵⁹ sous divise la marque en *marque de fabrique* et *marque de commerce* qui est la cause ou effet de la concurrence

⁸⁵⁵ *Ibid.*

⁸⁵⁶ Néanmoins, cette proposition doit-elle être considérée avec des nuances, car certaines personnes prolongent la durée de la protection avec le dépôt de nouveaux brevets en prolongeant, ainsi, la durée du brevet original.

⁸⁵⁷ Cf. *«Des royalties qui ne sont pas des royalties»*. *Revue de Fiscalité du Marché Commun*, 1968, p. 308.

⁸⁵⁸ GIRAUD, C.H ; LAJUGIE, J. Op.cit., p. 280.

⁸⁵⁹ Marque de fabrique et marque de commerce sont des formes traditionnelles de marque. Il n'existe pas une distinction juridique, en France ou au Brésil, entre marque de fabrique et marque de commerce : la protection juridique est accordée aux deux formes de marques et de façon identique. Néanmoins, économiquement, il existe une distinction..Toute fois que les produits sont fabriqués en grande série et qu'ils ont besoin d'une organisation technique afin d'une réussite sur les ventes, l'entreprise utilise son propre nom qui devient alors une marque de fabrique, vg, Peugeot e Renault. *"La marque de fabrique garantit le produit annoncé par la publicité: elle remplit donc un contrat tacite. Quant à la marque de commerce, elle peut prendre la forme d'une marque de grossiste (Damoy, par exemple, dans l'alimentation) ou de détaillant (Codec, Coop, Forz ("Prisunic"), Beaumont ("Monoprix"), Brummel*

monopolistique. Elle est vendue à un prix, obligatoirement supérieure au prix de la concurrence parfaite qui cherche un prix d'équilibre.

C. H Giraud souligne que la "*marque de fabrique engage indirectement la responsabilité de la firme qui en est propriétaire, et la confiance que lui accordent les acheteurs repose sur la technicité et le savoir-faire des spécialistes.*"⁸⁶⁰

La balance commerciale⁸⁶¹ brésilienne est déficitaire dans le compte services. Le service de registre de marques est, par ailleurs, l'un des éléments qui présente un superavit⁸⁶².

Lorsque la production de biens et services est réalisée par le monopole de l'Etat, le pouvoir public s'approprie de ces revenus. Toutefois, dans une ambiance d'investissement privé l'Etat utilise certains instruments d'imposition, parmi lequel les redevances, afin de capter une partie des revenus des personnes sans, néanmoins, porter préjudice à la rémunération des facteurs de production et, par conséquent, à l'investissement dans le secteur.

Les redevances sont une forme classique utilisée par les entreprises en vue de l'optimisation fiscale, le paiement de ces redevances augmente la compétitivité des entreprises dans la mesure où leur prévision dans les contrats de transfert de technologie a pour but d'agréger des nouvelles technologies à la production industrielle.

Au niveau de la balance de paiements on constate, néanmoins, un déficit constant dans le compte courant⁸⁶³. Or, comme il y a déficit constant dans le compte courant, il faut capter beaucoup d'entrée de ressources pour créer un solde positif dans le compte capital et diminuer le déficit de la balance de paiements.

Les redevances sont donc importantes pour l'internalisation des économies externes. Ces économies externes sont traduites en coûts ou bénéfices générés par une activité économique. L'Etat capte une partie des redevances afin d'augmenter l'offre des biens qui ont générés les externalités

(*tailleur masculin des Galeries Lafayette*"), etc." Une entreprise peut être en même temps une marque de fabrique et une marque de commerce si elle vend les produits qu'elle fabrique. Cf.GIRAUD, C.H.; LAJUGIE, J. Op.cit., p. 280.

⁸⁶⁰ Cf.GIRAUD, C.H.; LAJUGIE, J. Op.cit., p. 280.

⁸⁶¹ C'est la différence entre l'exportation et l'importation de biens et services. Normalement, le compte est fait séparément pour les services, qui englobent le paiement d'intérêts, les frets, les redevances etc. et de ce fait ce compte est très important pour un pays. Ce compte s'appelle compte service ou balance de services.

⁸⁶² Supérait primaire c'est le résultat des recettes d u gouvernement moins les dépenses sans tenir compte des dépenses avec le paiement d'intérêts, donne l'origine du supérait (si positif) ou déficit (si négatif) primaire. Compte tenu des mesures telles que la dévalorisation de la monnaie, la création d'impôts qui résultent l'augmentation dans la récolte, un gouvernement peut avoir supérait primaire.

⁸⁶³ C'est le résultat de la balance commerciale plus le compte service et les transferts unilatéraux (donations, transferts à l'étranger et d'autres valeurs qui n'auront pas de retour). Au Brésil, comme dans le compte service est très haut, il y a un constant déficit dans compte courant. Le défi du Gouvernement est le diminuer.

positives et diminuer l'offre des biens ont généré une quelconque économie négative.

Au Brésil, le terme redevances utilisé par le texte de l'article 22 de la loi 4506 de 1964 concerne les rendements de toute nature qui résultent, parmi d'autres, de l'usage, de l'usufruit ou de l'exploitation des inventions, procédés et formules de fabrication et de marques d'industrie et de commerce.

Les droits de la propriété incorporelle peuvent augmenter le paiement de redevances en augmentant, par conséquent, les dépenses externes du Brésil. Le paiement de redevances fait augmenter les dépenses externes du Brésil et rend difficile l'appropriation de la technologie des pays.

Ainsi, afin d'assurer la compétitivité du Brésil dans le scénario international le pays a besoin d'augmenter les exportations et de diminuer la dépendance du capital international et, ainsi, de clôturer les comptes externes.

En effet, l'augmentation du recouvrement des impôts comme le résultat d'une politique fiscale de combat à l'évasion fiscale propicie une politique économique d'incitation à la production, avec l'offre de nouveaux financements au producteur brésilien. Cette manœuvre produit un souhaitable réchauffement de l'économie, en mouvant un marché de millions de consommateurs qui attendent par des produits de meilleure qualité et à un mineur prix.

L'internationalisation des droits de la propriété intellectuelle progresse de façon parallèle à son importance dans les politiques des différents Etats.

Tout pays qui souhaite atteindre le développement et la croissance économique doit investir dans le développement technologique.

Toutefois, le chemin choisi par le Brésil pour atteindre le développement technologique est difficile. Ainsi, si d'une part, le Brésil cherche à réglementer et diriger le paiement des redevances de marque et de brevets, en protégeant le producteur national et l'accès à technologie, d'autre part, le Brésil produit et exporte des biens et technologie dans plusieurs secteurs.

Cette position d'ambivalence se reflète sur les différentes modifications de la législation et des politiques économiques.

De ce fait, il faut comprendre l'évolution des normes juridiques en la matière, afin de les comprendre sur la perspective du pays.

Pour que le Brésil soit un marché attirant l'investisseur étranger, les comptes publics⁸⁶⁴ doivent être équilibrés car l'équilibre du budget est une condition nécessaire, néanmoins pas suffisante, à la croissance économique du pays. Avec un équilibre du budget, un pays a la tendance à diminuer la dette

⁸⁶⁴ Budget (recette et dépense), impôts recouverts, recettes recouvrées, dépenses réalisées, balance du budget, contrats, achats et démonstratifs de recette et de dépense.

publique. Un pays endetté est un pays dépendant des marchés financiers, des créanciers.

L'augmentation de la recette fiscale du pays résultante du combat à l'évasion, d'un côté, doit être en harmonie avec le contrôle de dépenses publiques nécessaires à la croissance économique soutenable, de l'autre côté.

Ainsi, des techniques de contrôle⁸⁶⁵ de la dépense publique doivent être adoptées afin s'éviter un effondrement dans ce complexe système économique. La moderne gestion de la chose publique passe nécessairement par la mise en œuvre de divers mécanismes de contrôle des dépenses publiques.

D'autre part, l'application de normes anti évasion et anti élusion fiscale en tant qu'instrument de recouvrement d'impôt contribue à la réduction du déficit fiscal, en produisant de divers avantages à l'économie du pays, tels que la plus grande offre de financement au producteur, la diminution des taux d'intérêts, l'augmentation de la production, la croissance du parc industriel, la génération d'emplois directs et indirects, les investissements externes dans le marché brésilien, la conquête de nouveaux marchés étrangers, l'élargissement du produit intérieur brut, la génération de profits et la diminution de l'évasion fiscale.

Ainsi, les montages internationaux méritent une attention particulière en raison des disparités entre les Etats et des difficultés d'un contrôle efficace. En ce sens, l'administration fiscale dispose en la matière d'un vrai arsenal juridique.

A partir de la perception de que les prix pratiqués par les sociétés liées ne révèlent pas toujours les conditions normales de marché, les Etats vérifient que ces transactions présentent la potentialité pour distordre la richesse produite dans le pays et, par conséquent, cherchent à créer des mécanismes juridiques en vue de corriger les distorsions dans l'assiette de l'impôt sur le revenu de ces contribuables et de préserver ses assiettes.

Les différentes présomptions de distribution de bénéfices, de simulation d'opérations, de marges de bénéfices sont des présomptions légales relatives adoptées par la loi n. 9430 de 1996 qui posent l'hypothèse d'une divergence entre l'apparence et de la réalité.

Les présomptions fiscales de simulation aboutissent à des situations qui s'écartent des qualifications du droit commun, mais ce sont des critères de contrôle fiscal.

En France, la norme de l'article 34 de la Constitution, et au Brésil, la norme de l'article 150 de la Constitution de la République toutes les deux autorisent le législateur à définir l'assiette de l'impôt.

⁸⁶⁵ Contrôle externe par le Tribunal de Comptes de l'Union (TCU), art. 70 ; art. 71, IV à VI de la Constitution Fédérale ; Contrôle interne hiérarchique – art. 74 de la constitution Fédérale, par les organes internes de l'administration publique ; contrôle correctionnel par les organes de correction.

Le système fiscal brésilien⁸⁶⁶ a été conçu afin de diminuer les distorsions existantes dans la structure fiscale héritée de la période militaire où l'armée avait pris pouvoir politique⁸⁶⁷. La reformulation de la répartition des recettes publiques en vue de la déconcentration de ressources fiscales de l'Union, l'une des entités de la fédération, au profit des Etats-membres et des Départements a été réalisée.

Néanmoins, la déconcentration a généré la diminution d'efficacité du système lorsqu'il a provoqué l'apparition de l'imperfection de coordination intergouvernemental et intragouvernemental.

Dès alors, étant donné la diminution de la recette publique sans la contrepartie de transfert de charges aux autres entités de la fédération, le gouvernement fédéral a compensé ses pertes moyennant l'augmentation des taux des contributions sociales et la création de nouvelles contributions.

2. LE TRAITEMENT FISCAL SPÉCIAL DONNÉ AUX REDEVANCES DE MARQUES ET DE BREVETS D'INVENTION

Le transfert de bénéfices à l'étranger et le paiement de redevances pour l'usage de marques et de brevets peuvent dépasser le capital que les entreprises transnationales investissent au Brésil.

La Constitution de la République autorise alors l'intervention de l'Etat dans l'économie.

Ainsi, la loi n. 5648 de 1978 attribue à l'Institut National de Propriété Intellectuelle – INPI la compétence pour réglementer le transfert de technologie en vue du développement économique du Brésil.

⁸⁶⁶ Au Brésil, la compétence fiscale est établie par la Constitution de la République aux entités de la fédération dotées du pouvoir d'imposer : l'Union, Etats-membres, District Fédéral et Départements. Cette compétence n'est pas illimitée, ces limites on les trouve dans le texte constitutionnel.L'Union a la compétence pour établir des contributions sociales pour les dépenses de la sécurité sociale, contributions d'intervention dans le domaine économique et d'intérêt de catégories professionnelles ou économiques, des impôts extraordinaires et d'autres impôts même s'ils ne sont encore prévus par la Constitution. Les États, District Fédéral et Départements ont des compétences pour instituer des contributions pour financement de la sécurité sociale de leurs fonctionnaires. Outre les limitations au pouvoir d'imposer, les entités de la fédération doivent respecter les normes contenues dans le Code Tributaire National- CTN (Loi 5.172, du 25 octobre 1966).La Constitution de la République définit les impôts de compétence de l'Union : 1) Impôt sur le revenu (IR), 2) impôt d'importation (II), 3) impôt d'exportation (IE), 4) impôt sur des produits industrialisés (IPI),5) impôt sur des opérations de crédit, d'échange et d'assurance ou relatives à des titres ou de valeurs mobiliers (IOF), 6) impôt sur propriété territoriale agricole (ITR). Sont encore de la compétence exclusive de l'Union les contributions sociales, les contributions d'intervention dans le domaine économique et d'intérêt des catégories professionnelles ou économiques (La contribution pour financement de la sécurité sociale - COFINS, la contribution pour le programme d'intégration sociale - PISEP.) L'impôt sur le revenu se subdivise en impôt sur le revenu de la personne physique (IRPF) ; impôt sur le revenu de la personne morale (IRPJ) et impôt sur le revenu retenu à la source (IRRF). La Constitution prévoit aussi que l'Union peut instituer l'Impôt sur des grandes fortunes.

⁸⁶⁷ Avec l'arrivée de l'armée au pouvoir en 1964 des mesures d'austérité fiscale et monétaire ont été prises et une réforme fiscale a été faite. L'intervention de l'Etat dans l'économie et le nationalisme économique ont été favorisés ; le débat était inhibé, l'inflation n'était pas un motif de préoccupation, car elle était conçue comme une fonction bénéfique au développement.

Les redevances pour l'acquisition de *know-know* sont, alors, imposées dans le pays où le *know-how* est utilisé et, règle générale, avec un taux d'imposition plus bas que le taux sur les autres types de recette.

Les pays exportateurs de technologie, généralement, imposent les recettes dérivées de la vente de technologie et accordent des subventions fiscales à l'exportation de technologie moyennant l'exonération d'impôt.

Toutefois, dans ce cas, il y a un risque de double imposition de la technologie, dans le pays importateur et dans le pays exportateur, mais qui peut être minimisé soit avec les traités bilatéraux, soit avec des mesures unilatérales des pays exportateurs qui, généralement, octroient un crédit d'impôt égale à l'impôt payé à l'étranger.

La législation fiscale adoptée au Brésil cherche donc à préserver la recette publique et le développement économique et social du pays.

La licence d'usage de marques et l'exploitation de brevets sont soumises aux impôts suivants :

1. Impôt sur le revenu des personnes morales - IRPJ⁸⁶⁸ ;
2. Contribution sociale sur le bénéfice net - CSLL⁸⁶⁹ ;
3. Contribution d'intervention dans le domaine économique - CIDE⁸⁷⁰
4. Impôt sur les services - ICMS⁸⁷¹ ;
5. PIS/PASEP- Importation⁸⁷² ;
6. COFINS-Importation⁸⁷³

⁸⁶⁸ Imposition au taux de 15% sur l'assiette (le revenu brut) plus additionnel de 10% lorsque l'assiette de l'impôt dépasser la multiplication de la valeur de R\$ 20.000,00 (vingt mille reais) par le numéro de mois de la période de la vérification. Pour éviter la double imposition des accords internationaux sont signés.

⁸⁶⁹ Cette contribution est calculée de façon similaire à l'IRPJ et le taux de contribution est de 9% sur la base de calcul correspondante.

⁸⁷⁰ Cas des redevances (absence de référence en ce qui concerne les marques). L'imposition est au taux de 10% sur l'assiette (valeurs payées, créditées, livrées, employées ou transférées). Droit à crédit – 100% jusqu'au 31 déc. 2003 ; 70% du 1^{er} janv. 2004 au 31 déc. 2008 ; 30% du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2013.

⁸⁷¹ Loi complémentaire n. 116 de 2003. Pour les marques, item 3.02 de La Loi complémentaire n. 116 de 2003 ; pour les brevets il n'y a pas d'incidence. Il s'agit d'un impôt non cumulatif et de la compétence des états-membres. Cet impôt n'intègre pas la valeur de la recette brute. Cet impôt est calculé 'por dentro' (il a d'incidence sur le prix de vente dans lequel s'inclut le l'impôt). En France, la distinction entre marchandise et service est faite par le critère négatif. Lors de l'opération, si le bien n'est pas corporel alors il s'agit de service et donc soumis à l'IVA. Au Brésil, la définition se vérifie par le critère positif, étant donné que la Constitution Fédérale de 1988 attribue aux états-membres la compétence pour 'imposer des marchandises et aux provinces pour imposer les services.

⁸⁷² Taux d'imposition : 0,65% pour les fait générateurs apparus jusqu'au 31 nov. 2002, indépendamment de la modalité d'imposition adoptée par l'entreprise, si sur le bénéfice réel ou présumé ; pour els faits générateurs apparus a partir du 1^{er} déc. 2002 : a) 1,65% pour les entreprises assujetties à l'incidence non-cumulée ; 0,65% pour les entreprises assujetties à l'incidence cumulative.

⁸⁷³ PIS e COFINS sont des contributions mensuelles qui incident sur la facturation des entreprises. Les taux d'imposition pour les COFINS sont : a) 3% pour les faits générateurs apparus jusqu'au 31 janvier 2004, indépendamment de la modalité d'imposition adoptée par l'entreprise, si sur le bénéfice réel ou présumé ; b) pour les faits générateurs apparus a partir du 01 fév. 2004 : 7,6% pour les entreprises assujetties à l'incidence non-cumulative ; et 3% pour les entreprises assujetties à l'incidence cumulative.

Or, devant la constatation de que les pris fixés dans les opérations intragroupe peuvent résulter la diminution de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les Etats adoptent des normes qui établissent un mécanisme de contrôle fiscal.

En effet, la distribution de recettes et de dépenses avec l'intention de diminuer la charge fiscale globale peut engendrer dans un pays la perte de recettes. L'entreprise transnationale analysera donc le poids de la charge fiscale de chaque pays et non seulement de l'impôt sur le revenu aux fins d'allocation des recettes et des dépenses. En ce sens, les impôts indirects, par l'exemple, ICMS, et le traitement donné aux importations et aux exportations influencent l'allocation des recettes et des dépenses.

En ce sens, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral affirme que la problématique du prix de transfert peut atteindre tant les transactions internes comme celles internationales, et concerne donc tant les impôts sur la consommation comme le commerce extérieur⁸⁷⁴.

D'autre part, lorsque le législateur constitutionnel sélectionne certaines valeurs en vue d'assurer à l'Etat le droit, la propriété privée, l'égalité devant la loi, par exemple, il établit également certains principes qui visent à assurer le respect au contribuable, en empêchant que l'Etat dépasse sa compétence d'exiger des impôts et d'établir des obligations et des peines.

Le texte de l'article 150, I de la Constitution de la République préconise qu' «*il est interdit à l'Union, aux États-membres, au District Fédéral et aux Départements exiger ou augmenter des impôts sans que la loi l'autorise*». Il s'agit ici du principe de l'étroite légalité fiscale⁸⁷⁵ qui limite le pouvoir d'imposer de l'entité de la fédération en assurant la justice et la sécurité juridique.

La Constitution de la République établie deux espèces de réserve légale, la réserve légale absolue et la réserve légale relative. Il y a réserve légale absolue quand la Constitution exige l'édition de loi formelle pour sa réglementation. Loi ici doit être entendue en tant qu'un acte élaboré selon les règles constitutionnelles de procédure législative et qui est originaire du pouvoir législatif.

Le principe de la réserve absolue de loi formelle impose que la loi doit contenir tous les éléments pour l'identification du fait générateur, ce qui interdit l'emploi de l'analogie, par le pouvoir judiciaire et l'exercice du pouvoir discrétionnaire, par l'administration publique, dans la solution de conflits.

En effet, ce serait téméraire de permettre que l'administration agisse en toute liberté dans la création et l'augmentation des impôts sans qu'aucune

⁸⁷⁴ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. "O Preço de Transferência e Critérios de Comparabilidade". In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. V. 2. São Paulo: éd. Dialética, 1999, p. 113.

⁸⁷⁵ Le principe de la légalité ne doit pas être confondu avec celui de la réserve légale, car le "premier signifie la soumission et le respect à la loi. Le second consiste à prononcer que la réglementation de certaines matières a de se faire nécessairement par loi SILVA, José Afonso de. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo : Malheiros, 2004, p. 425.

garantie de protection aux contribuables ne soit assurée contre des excès de l'administration.

La réserve légale relative est présente lorsque la Constitution, malgré l'exigence d'une loi formelle pour l'édition de loi, autorise la loi établit des paramètres pour l'action du Pouvoir exécutif, qui pourra compléter la loi à travers un acte infra légal limité par la loi formelle.

L'assujettissement de la matière fiscale à la réserve absolue de la loi est positivé dans le texte de l'article 97 du CTN. Cette norme préconise que seulement la loi peut créer des impôts ou les supprimer ; les augmenter ou les réduire; définir le fait générateur de l'obligation fiscale principale; fixer le taux de l'impôt et de son assiette; appliquer des peines étant donné les actions ou les omissions contraires aux dispositifs de la loi ou en raison d'autres infractions définies par la loi; indiquer des hypothèses d'exonération; de suspension et extinction de crédits fiscaux ou de dispense ou de réduction de peines.

Le principe constitutionnel de la légalité est donc un commandement constitutionnel de soumission de l'obligation fiscale à la loi. Le principe de la légalité fiscale est la représentation du principe de l'article 5, alinéa 2, de la Constitution de la République qui préconise "*personne sera obligée à faire ou à ne pas faire quelque chose sinon qu'en vertu du commandement de loi*". La loi ici c'est la loi en sens étroit, la loi en tant que norme juridique approuvée par le Pouvoir Législatif et sanctionnée par le Pouvoir Exécutif. Ainsi, les impôts, taxes et contributions fiscales ou parafiscales ne peuvent être créés ou augmentés que par la loi en sens étroit.

Dans ce corollaire, le ministre des finances ne dispose d'aucun pouvoir légiférant sur les matières de l'article 150, alinéa 1 de la Constitution de la République et de l'article 97 du CTN.

Néanmoins, l'administration fiscale doit assurer l'application des normes édictées par les pouvoirs publics. En ce sens, le ministre des finances a le pouvoir d'éditer des dispositions nécessaires à assurer le fonctionnement et l'organisation des services placés sous son contrôle, c'est-à-dire, des instructions normatives interprétatives. L'édition d'une instruction normative réglementaire par le ministre de finances s'insère dans le contexte de l'illégalité en raison de l'incompétence de son acteur.

S'agissant d'acte réglementaire en conflit avec la loi objet de réglementation, il sera donc possible le contrôle de sa légalité.

En ce qui concerne la relation entre prix de transfert et l'impôt sur le revenu, Paulo de Barros Carvalho souligne que cet 'impôt a comme hypothèse d'incidence (fait générateur) la disponibilité économique ou juridique du revenu, laquelle devra être confirmée et mesurée par l'assiette⁸⁷⁶.

⁸⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Preço de transferência no direito tributário brasileiro. In. "Tributação, justiça e liberdade", In. *Tributação, justiça e liberdade*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba: éd. Juruá, 2005. p. 547-548.

Néanmoins, les croissantes transactions internationales entre des entreprises liées peuvent générer une distribution déguisée de bénéfices.

Etant donné que les prix pratiqués en tels transactions peuvent aboutir à la diminution de l'assiette de l'impôt sur le revenu, le Brésil a adopté le mécanisme de contrôle fiscal de la loi n. 9430 de 1996.

Toutefois, les prix de transfert ne sont pas limités au concept d'évasion fiscale, la discipline représente un problème plus complexe, celui de la distribution entre les Etats souverains du revenu approprié au moyen des transactions intragroupe.

En tout état de cause, la politique de prix de transfert brésilienne n'est pas conforme les pratiques internationales.

L'OCDE considère que les administrations fiscales ne doivent pas prétendre automatiquement que les entreprises associées cherchent à manipuler ses bénéfices, et que l'étude du prix de transfert ne se confond pas avec celui de la fraude fiscale et de l'optimisation fiscale, même si ses pratiques de prix de transfert puissent être utilisée avec ces finalités.

L'OCDE, à travers son *Business and Industry Advisory Comitee* (BIAC) après la promulgation de la Loi 9430 de 96, a fait de significatives critiques à la systématique brésilienne :

« la nouvelle loi de prix de transfert est considéré l'une des plus importants et, en même temps, l'un des développements le plus menaçant du Brésil au moment présent (...) bien que les méthodes mentionnées semblent être inspirées aux Directives de l'OCDE, elles ne sont pas compatibles avec les paramètres internationaux (OCDE) pour l'application du principe arm's length (...) les nouvelles règles de prix de transfert, en fait, semblent être une tentative des autorités brésiliennes d'établir des prix minimales d'exportation et des prix maximales d'importation, basé sur la moyenne arithmétique de prix pratiqués sur le marché brésilien. La meilleure méthode, en pratique, est la méthode qui résulte dans la plus grande imposition. Du point de vue internationale, telles marges prédéterminées ne sont pas acceptables et la réalité économique n'est pas prise dans considération »⁸⁷⁷

Toutefois, la réalité montre que l'évasion fiscale internationale permet à l'entreprise transnationale d'échapper à la loi fiscale d'un pays pour bénéficier des avantages ou failles existant dans les systèmes fiscaux d'autres pays.

Les montages internationaux connaissent une sophistication croissante et entraînent un vaste cortège de simulations par actes fictifs. Un acte est fictif lorsqu'il est un acte juridique régulier mais qui ne régit en aucune façon la situation des parties, par exemple, la création d'une société fictive : l'administration devra démontrer l'acte fictif pratiqué par la société et donc si elle n'a pas de personnalité morale elle ne peut pas distribuer des bénéfices.

⁸⁷⁷ NOBRE, Lionel Pimentel. *A globalização e o conceito de transferência de preços (transfer pricing) no Brasil*. Brasília: Pórtico Editora, 2000.p. 195 e ss.

En contrepartie, une optimisation fiscale licite, c'est-à-dire celle qui est à la recherche de l'économie d'impôt dans le respect apparent des opérations économiques réalisées n'est pas condamnée, car en aucun cas il ne s'agit d'une fraude consistant à masquer des opérations, ni d'un abus de droit.

L'optimisation fiscale devient illégale lorsqu'il y a détournement de l'esprit de la norme, ce qui légitime le concept de fraude à la loi. Ainsi, le but fiscal ne suffit pas à caractériser l'illégalité.

L'approche attentive à l'équilibre entre les valeurs juridiques et l'égalité dans l'imposition conduit à ce que l'évasion fiscale qui devra être combattue est celle résultante de l'abus de droit.

L'illégalité de l'optimisation fiscale découle de la nécessité d'éviter que le contribuable manipule, par l'interprétation, concepts juridiques ouverts ou indéterminés.

Paul kirchhof affirme que si le droit privé offre à l'imposition des concepts juridiques univoques, c'est clair qu'il nécessiterait d'un instrument pour éviter l'exagération entre la lettre et l'esprit de la loi, donc y aurait un principe ou un dénominateur commun à informer la loi fiscale et la loi civile⁸⁷⁸.

Tipke observe que le combat à l'évasion débouche dans l'emploi de l'analogie⁸⁷⁹. Ricardo Lobo Torres au sujet de cette observation souligne :

« L'action dans la recherche de la subordination de la part du contribuable, que fini pour se confondre avec l'analogie dans la recherche de la norme de couverture, ouvre chemin pour l'application de la contre-analogie par l'Administration.

C'est évident que l'analogie en tant que forme de combat à l'abus de droit et à l'évasion laisse sérieuse insatisfaction de la part de la doctrine et de la jurisprudence. C'est la raison par laquelle il est aujourd'hui recherché la résolution du problème par le biais des normes anti évasion, bien qu'il se reconnaisse aussi qu'elles s'ouvrent au raisonnement analogique.

Les règles relatives à la condamnation de l'abus de la forme juridique, au combat à fraude à la loi, à la déconsidération de la personne morale, au principe de pleine concurrence, etc., complétées par des clauses spécifiques anti évasion représentent la meilleure solution à l'assurance de l'égalité dans l'imposition et pour le respect au principe constitutionnel de la légalité »⁸⁸⁰.

E. Cazal souligne que « le désir de se soustraire aux taxes onéreuses du fisc est l'un des mobiles les plus forts qui poussent les parties à cacher leurs contrats sous le voile de la simulation »⁸⁸¹

Au Brésil, lorsque que loi établit les formes de protection à l'usage des droits de la propriété incorporelle elle met en évidence la fonction sociale de cette protection, la relation de cause et effet entre elle et le système

⁸⁷⁸ Apud. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Op.cit., p. 219.

⁸⁷⁹ Apud. Op.cit.. p. 220.

⁸⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Op.cit., p. 220.

⁸⁸¹ In : « *La Simulation en droit fiscal* ». DEBOISSY, Florence. Op.cit., p. 5.

socioéconomique, car cette protection peut contribuer au développement technologique et économique du pays.

La systématique brésilienne de contrôle de prix de transfert tient compte de la spécificité de la Constitution Fédérale qui traite de façon détaillé le système fiscal national. En dépit du traité fiscal bilatéral entre la France et le Brésil, le Brésil n'applique pas la discipline de prix de transfert aux redevances de brevet et de marques, lesquelles sont exclues du champ d'application de la Loi n. 9430 de 1996

Si l'OCDE tient compte des caractéristiques de la propriété du bien, droit ou du service, de l'analyse fonctionnelle, des conditions contractuelles, des circonstances économiques et de la stratégie de l'affaire juridique en tant que facteurs de comparaison, la législation brésilienne de prix de transfert méconnaît la réalité des négoce et ne tient pas compte des autres facteurs outre la stratégie.

A l'heure actuelle, la propriété incorporelle acquiert un degré d'importance non seulement sur le plan international, mais sur le plan interne.

Ainsi, le développement des échanges internationaux exige du Pouvoir public qu'il se préoccupe davantage avec la politique économique des pays étrangers dont l'économie est concurrente à la tienne, c'est qui justifie l'intervention de l'Etat dans l'économie , notamment, au Brésil en ce qui concerne les redevances de brevet et de marque.

Cette préoccupation est traduite par la signature de plusieurs accords internationaux pour éviter la double imposition sur le revenu.

Au Brésil, la Constitution de la République protège le droit de la propriété incorporelle lorsqu'elle établit dans le texte de l'article 5, alinéa .XXIV que *"la loi assurera aux auteurs d'inventions industriels privilège temporaire pour l'utilisation, ainsi que la protection aux créations industrielles, à la propriété des marques, aux noms d'entreprises et autres signes distinctifs, en vue de l'intérêt social et du développement technologique et économique du pays"*.

La propriété intellectuelle n'existe pas sous forme physique et dont le coût marginal⁸⁸² de reproduction est souvent proche de zéro, la protection juridique représente une composante importante de la valeur.

Cependant, chaque forme de propriété intellectuelle possède des caractéristiques uniques, c'est que justifie que chaque forme est examinée à l'intérieur du contexte commercial concerné.

⁸⁸² Selon la normalisation comptable, le coût marginal est la différence entre le total de charges qui ont été nécessaires à une production donnée et celles utiles à la production d'un lot ou d'une série supplémentaire. Si on recherche un niveau de production cible, c'est donc le coût de la dernière série pour atteindre le niveau objectif mais c'est surtout le coût de la dernière commande qu'on vient de recevoir et pour laquelle on fixe un prix.

En cas de licence de droit, le détenteur du brevet d'invention peut transférer aux tiers la licence de fabrication du produit moyennant le paiement de redevances ou de tout autre type de compensation.

Le système de brevets actuel, en tant qu'instrument de politique économique – incitation fiscale, rapatriement de bénéfices par les entreprises étrangères ou concession de privilèges spéciaux de marché à ces entreprises - a peu de rapport avec l'activité d'innovation domestique. Il est probable que le tarif et les politiques généraux d'importation touchent plus l'invention domestique que les brevets⁸⁸³.

La discussion sur l'importance pour les pays en développement de protéger la propriété intellectuelle concernait, dans la décennie de 70, le transfert de technologie.

Les pays en développement payent un haut coût par le transfert de technologie. Les bénéfices de ces opérations trouvent leur origine aux prix de transfert favorables aux sociétés étrangères, aux redevances et aux contrats de formation et d'administration.

Les études réalisées par UNCTAD (*UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT*)⁸⁸⁴, par exemple, révèlent que beaucoup de pays en développement ont créé une législation sur transfert de technologie dans les années 70. Ces législations ont permis la révision de tous les contrats de transfert de technologie. Dans certains cas, le paiement de redevances ne pouvait pas dépasser à une limite légale.

Etant donné que les pays en développement sont importateurs de connaissance, renforcer les systèmes de propriété intellectuelle signifierait augmenter les dépenses avec des redevances à l'étranger.

Le paiement de redevances représente seulement l'un des coûts issu des lois de propriété intellectuelle. Les autres coûts sont issus de l'augmentation du pouvoir de marché, ce qui rend possible aux vendeurs de technologie réduire sa production et augmenter les prix et, par conséquent, distribuer plus de bénéfices.

Une interprétation succincte des étapes du développement économique des sociétés peut être présentée en termes de leurs actifs :

- 1) Dans les premiers stages du développement, les entreprises cherchent à exploiter des avantages spécifiques aux actifs naturels du pays (localement limité) ;

⁸⁸³ TACHINARDI, Maria Helena. *A guerra das patentes* (Pref. Fernando Henrique Cardoso). São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1993, p.81.

⁸⁸⁴ UNCTAD est le sigle en anglais pour Conférence des Nations Unies pour Commerce et le Développement. UNCTAD est l'organisme du système des Nations Unies qui recherche la discussion et la promotion du développement économique au moyen de l'accroissement au commerce mondial. Il s'agit d'un forum intergouvernemental établi en 1964 avec l'objectif de donner de l'aide technique aux pays en développement pour qu'ils s'intègrent au système de commerce international.

- 2) Avec l'évolution des avantages comparatifs l'importance des actifs créés (spécifique du lieu) augmente ;
- 3) Par exportation ou par investissement direct étranger (IDE), ces avantages peuvent conduire les entreprises à commencer le processus d'internationalisation.

John H. DUNNING et Rajneesh NARULA⁸⁸⁵ affirment que les actifs disponibles sans restrictions dans un certain pays peuvent être perçus en tant qu'un avantage spécifique du lieu. Et, alternativement, quand l'actif est exclusif d'une certaine société, passible ou non de transfert entre des frontières, il est perçu en tant qu'un avantage spécifique à la propriété.

Tous les actifs, corporels ou incorporels, sont assortis de droits sur le plan juridique. La majorité des actifs incorporels ne relèvent pas de la propriété intellectuelle comme les relations avec la clientèle, les droits sur l'eau ou l'air et la main d'œuvre tire sa substance d'un contrat juridique quelconque.

Les actifs incorporels appartiennent au groupe le plus vaste des incorporels et sont spécifiés dans le contrat conclu par les parties contractantes. Parmi les actifs incorporels qui ne sont pas d'actifs de propriété intellectuelle l'on cite, à titre d'exemple, le capital relationnel et les accords de fourniture.

La valeur d'un actif incorporel est matérialisée (profil commercial) par son exploitation commerciale (soit directement, soit indirectement par voie de dommages-intérêts pour atteinte aux droits). L'exploitation, à son tour, est déterminée par l'environnement stratégique et commercial qui aidera ou gênera la commercialisation.

Les composantes du profil commercial ou de ses caractéristiques commerciales/stratégiques sont : les obstacles à l'exploitation (i), le cycle de vie de l'offre sur le marché (ii) , les services groupés ou autres actifs (iii) , les produits et services de la concurrence (iv), la dynamique clients et fournisseurs (v) ,la réglementation publique (vi) et les nouvelles technologies (vii).

Pendant long temps une grande partie de la littérature, y inclut Vernon⁸⁸⁶, sur le processus d'internationalisation des entreprises transnationales, a supposé que les avantages spécifiques liés à la propriété étaient développés seulement à l'intérieur de la maison mère et qu'à travers le transfert de technologie le développement des subsidiaires à l'étranger resterait assuré.

Plus tard, d'autres auteurs ont perçu que la croissance par les ressources internes à la société était un processus qui se passait aussi à l'intérieur des filiales à l'étranger qui aidaient la maison mère dans la création d'avantages concurrentiels.

⁸⁸⁵ *Apud.* "In" : GOMES, Rogério. *L'Internationalisation des activités technologiques par les sociétés transnationales. Éléments d'Organisation Industrielle de l'Économie de l'Innovation.* UNIVERSITÉ DE L'ÉTAT DE PAYSANNES INSTITUTO D'ÉCONOMIE. Thèse de Doctorat : 08/02/2003.(<http://libdigi.unicamp.br/document/?view=vtls000290013>), p. 31.

⁸⁸⁶ Vernon, 1966.

L'internationalisation de l'activité technologique résulte de raisons diverses. Elle peut être la conséquence indirecte de la nécessité de conquête de nouveaux marchés, par la nécessité d'obtenir l'accès au produit, à la production ou, alors au marketing technologique ou encore à la compétence organisationnelle.

La décentralisation des tâches innovatrices peut encore être le fruit d'une stratégie d'acquisition des bénéfices offerts par le système national d'innovation de différents pays.

Néanmoins, aujourd'hui l'internationalisation de l'activité technologique reflète principalement la recherche d'actifs stratégiques à travers le réseau multinational. Les acquisitions, par exemple, ont été marquées non vraiment par le désir des entreprises transnationales d'exploiter les avantages technologiques existants internement mais, dans une large mesure, par la nécessité de les protéger et de les élargir.

Les éléments incorporels se caractérisent tout d'abord par une dépense, ou une séquence de dépenses⁸⁸⁷.

Toutefois, ce qui différencie ces dépenses immatérielles des autres types de dépenses c'est qu'elles ne débouchent pas sur l'acquisition d'un bien physique. Par exemple, la formation d'un salarié présuppose des dépenses qui peuvent être clairement identifiées, alors que le résultat de cette formation n'est pas palpable. De plus, l'immatérialité du fruit de ces dépenses demande à être étudiée, car la majorité des dépenses immatérielles affectent, ou reposent sur un support matériel.

En effet, même s'il est entendu que ces dépenses peuvent conduire à la création ou l'acquisition d'un bien qui n'est pas physiquement matérialisé (par exemple, un savoir-faire), ce bien est souvent conservé sur un support qui est lui matériel.

Les dépenses immatérielles sont : les dépenses en recherche et développement, de formation, de marketing, en organisation et participation, celles consacrées soit au processus de production, soit aux systèmes d'information, stratégiques.

Les éléments incorporels sont aussi caractérisés comme des biens qui peuvent être stockés sur des supports physiques, mais dont l'essence - et donc la valeur - est impalpable. Par exemple, les logiciels ne peuvent pas être considérés comme des immobilisations *corporelles*.

En effet, bien que leur support (une disquette, un disque dur) soit matériel, ce n'est pas ce support qui engendre des gains économiques. De la même manière, un brevet est considéré comme incorporel bien que son support (le document juridique) soit matériel. Dans ces deux cas, un support physique matérialise un droit de propriété intellectuelle sur une innovation (le

⁸⁸⁷ Soit une dépense monétaire, soit un engagement de ressources.

brevet) ou sur un algorithme programmé (le logiciel) qui sont, eux, immatériels ou incorporels.

Au Brésil, lorsque la Constitution de la République traite de l'activité économique, elle énumère la libre initiative, la libre concurrence et la répression à l'abus du pouvoir économique en tant que principes constitutionnels d'impositions, en tant que des principes matrices pour tous les autres principes constitutionnels et qui s'imposent aux organismes de l'Etat et surtout au législateur⁸⁸⁸.

Dans ce corollaire, il est nécessaire comparer ces principes constitutionnels avec la caractéristique de la propriété incorporelle : l'utilisation exclusive.

Malgré le fondement commun de la protection à la création intellectuelle, en tant que genre, l'œuvre artistique diffère profondément de l'œuvre industrielle.

La création dans le champ de l'industrie -l'invention industrielle-, a comme but la production d'effets dans le monde matériel en obtenant un résultat utilitaire. Ainsi, le pouvoir de l'homme sur le monde matériel est augmenté par l'emploi de l'invention.

L'œuvre artistique produit un effet semblable, mais dans le monde intellectuel de l'homme, dans le monde de la perception. L'invention industrielle agit dans le monde physique, l'œuvre artistique agit dans le monde de la communication ou de l'expression.

La Constitution de la République autorise la protection de l'inventeur, mais limite le pouvoir discrétionnaire du législateur ordinaire pour tracer les balises des droits protégés. La protection est liée à l'intérêt social et au développement technologique et économique.

Ainsi, outre la limitation du privilège dans le temps, le législateur ordinaire accorde une protection aux droits de la propriété incorporelle à condition que ces droits soient toujours ajustés aux intérêts de la collectivité.

La principale restriction qui subit le droit de propriété industrielle c'est la limitation temporelle. Ainsi, il manque à la propriété industrielle l'un des caractères traditionnels de la propriété générale, qui est la perpétuité.

En ce qui concerne les brevets, la limite de protection résulte de la propre nature de l'objet de la tutelle juridique - l'invention – qu'au long du temps, en raison du continu progrès technologique, se perfectionne ou est substituée, perd la qualité essentielle qui a donnée lieu la tutelle légale, c'est-à-dire, la nouveauté. Le privilège résulte du droit de l'inventeur et il s'agit d'un privilège temporaire, avec délai fixé par la loi.

⁸⁸⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Droit Constitutionnel. 4ed. Coimbra : Almedina, 1989, p. 202.

La protection de la marque obéit à un principe de spécialité : le signe n'est protégé à titre de marque que pour les produits ou services désignés dans l'enregistrement. L'exploitation d'un même signe par un tiers reste donc possible pour des produits ou services différents, dès lors qu'il n'y a pas de risque de confusion pour la clientèle.

La durée de protection d'une marque et d'un brevet est sensiblement différente, ce qui peut s'expliquer par le fait qu'il n'est pas ou peu gênant d'accorder une protection très longue, voire illimitée, au titulaire d'une marque dont le monopole sur un signe appliqué à une certaine catégorie de produits ou services n'est pas de nature à priver d'autres entreprises d'un élément fondamental, alors qu'il peut être de l'intérêt commun laisser accessible à tous au delà d'une certaine période un certain savoir faire.

En France, la durée d'effet du dépôt d'une marque est de 10 ans et la protection d'une marque doit être renouvelée au cours des 6 mois précédant la fin de la protection décennale.

Au Brésil, le registre de marque a une durée de 10 ans à partir de la date de la concession du registre, et cette durée peut être prolongée par des périodes égales et successives.

Au Brésil, le délai de protection d'un brevet d'invention est de 20 ans à partir de la date du dépôt. S'il s'agit d'un modèle d'utilité ou d'un dessin industriel, le délai sera de 15 ans à partir de la date du dépôt.

En France, sauf exception, un brevet a une durée de protection de 20 ans à compter de la date de dépôt.

Toutes les législations établissent un délai, presque uniforme, pour la durée des brevets et des marques, c'est le cas du Brésil et de la France.

Au Brésil, les droits de la propriété incorporelle sont encore soumis aux limitations contrôlées par le principe de la fonction sociale de la propriété, expressément établi dans le texte de l'article 5, alinéa XXXIII, de la Constitution de la République en éloignant, ainsi, une conception purement individualiste de toute forme de propriété privée qui devra toujours obéir à sa fonction sociale.

Le but du contrôle de la propriété privée prévu par la Constitution de la République est assurer sa fonction sociale.

Ainsi, ce n'est pas assurée à la propriété une garantie absolue, la garantie est assurée dans la mesure où la propriété accomplit sa fonction sociale.

S'agissant de propriété incorporelle, l'explication du concept de fonction sociale gagne des contours plus importants que ceux relatifs au droit de la propriété d'une manière générale. Le texte de l'article 5, alinéa XXIX de la Constitution de la République conditionne son existence aux conditions d'intérêt social et développement technologique et économique du pays.

Ainsi, le droit de propriété, de manière générale, doit avoir son existence conditionné à l'accomplissement de sa fonction sociale ; le droit de propriété incorporelle, à son tour, a, non seulement l'exercice, mais également son existence conditionnée à l'accomplissement de sa fonction sociale.

Le législateur trouve les limites des droits qui pourront être assurés à l'inventeur dans la fonction sociale de la propriété et dans l'imposition de la condition constitutionnelle du privilège du brevet à l'intérêt social et au développement technologique et économique du pays.

D'autre part, la nécessité d'une législation appropriée concernant les brevets et les marques en conformité aux normes internationales est indispensable à l'insertion du Brésil dans le contexte de l'économie mondialisée, sous peine du pays ne pas avoir d'accès aux technologies indispensables à son progrès économique.

Néanmoins, cette législation devra se diriger vers le sens tracé par la Constitution, c'est-à-dire observer l'intérêt social, chercher à atteindre le développement technologique et économique. Sous cette optique, la loi ne peut pas privilégier une conception individualiste au développement économique et technologique du pays, dont l'intérêt est collectif, les droits de la propriété incorporelle seulement méritent la protection légale dans l'exacte mesure que la accède à sa fonction sociale.

Dans tous les pays développés d'économie de marché, l'État contrôle le commerce de technologie, soit en ce qui concerne les aspects monétaires et fiscaux des paiements, soit en ce qui concerne les abus des pratiques restrictives qui touchent la concurrence d'entreprise.

En effet, la nouvelle modalité de commerce de droits de propriété incorporelle réalisé entre les divers Etats par les entreprises transnationales est facilement utilisée pour contourner les normes fiscales et pour imposer une situation monopolistique interdite par plusieurs lois nationales.

En effet, dans les pays qui adoptent l'économie marché, il existe un contrôle fiscal des paiements de redevances avec la vérification de l'existence ou non d'abus du pouvoir économique du fournisseur de la technologie.

La Constitution de la République assure l'intervention de l'État dans l'économie, en proclamant que le fondement de la démocratie est la participation équilibrée des bénéfiques au développement social et économique tout en respectant le principe de la libre initiative.

Ainsi, afin d'assurer la participation accélérée du Brésil dans la plénitude des avantages de l'économie de marché international déjà en 1970, la Loi 5.648 autorise l'INPI à "*réglementer le transfert de technologie (...) en vue du développement économique du pays* ».

À la première vue, Il semble paradoxal chercher à obtenir les valeurs de l'économie de marché à travers une performance effective de l'État dans les secteurs économiquement sensibles.

Néanmoins, dans le cas du commerce de technologie, notamment, il n'y a pas de contradiction entre les moyens et les fins. L'on achète et l'on vend technologie dans un marché international, sur lequel l'État brésilien ne peut avoir aucun contrôle. Il lui reste donc augmenter la capacitation des entreprises nationales pour acquérir, diriger et produire les connaissances nécessaires. C'est-à-dire, il faut augmenter la liberté d'initiative et élever le niveau de la concurrence internationale.

La législation fiscale est utilisée tant pour stimuler que pour décourager les secteurs de l'économie, et aussi pour contrôler les flux des biens, droits et services à l'intérieur et à travers les frontières.

Dans le commerce des droits de la propriété incorporelle, notamment dans l'échange de technologie, le règlement des flux de paiements à travers les mécanismes fiscaux et monétaires est, en réalité, le seul contrôle possible. Il est possible de déterminer si un équipement importé correspond aux descriptions des factures, mais aucun organisme de contrôle d'importation ne saura préciser si une technologie réellement a été importée et livrée à la consommation.

Néanmoins, étant donné que la technologie sur laquelle l'INPI exerce sa fonction régulatrice est un bien économique susceptible de conversion et paiement en monnaie, la technologie est une marchandise et en tant que telle elle a un prix déterminé par le marché d'échanges d'actifs. Alors, l'on peut et l'on doit agir sur les flux de monnaie pour obtenir des résultats sur les flux de connaissance.

Ainsi, l'efficacité de l'action administrative et politique sur le marché de technologie dépend de la structure et du fonctionnement du mécanisme fiscal et monétaire.

Les paiements par technologie sont généralement imposables dans le pays où il est utilisé la connaissance correspondante, normalement avec un taux plus bas que les taux sur autres types de recette.

Dans le contexte de la propriété incorporelle il se vérifie que les sociétés sont dans une constante recherche de nouvelles technologies qui peuvent être développées par la société elle-même ou être acquises par d'autres sociétés ou institutions.

Les redevances sont alors l'une des formes de paiement de droits sur des activités économiques. Il s'agit de paiements faits au propriétaire d'un actif non renouvelable qui lui cède pour être exploité, utilisé ou commercialisé par des tierces personnes.

Le système de propriété intellectuelle englobe tous les processus créatifs humains dans tous les champs d'activités. Il s'agit d'un système créé pour garantir la propriété ou l'exclusivité résultant de l'activité intellectuelle dans les champs industriel, scientifique, littéraire et artistique.

La propriété intellectuelle est subdivisée en droit d'auteur et de propriété industrielle. Le droit d'auteur ou copyright régit les droits sur la divulgation des œuvres littéraires, artistiques, architecturales et musicales. Il est subdivisé dans droit moral et droit Patrimonial. Au Brésil, le droit d'auteur est régit par la loi n. 9.610 du 19 février 1998.

La propriété industrielle est réglementée par la loi n. 9.279 du 14 mai 1996 en vigueur depuis le 15 avril 1997. La propriété industrielle vise à promouvoir la créativité par la protection, la dispersion et l'application de leurs résultats. Leurs instruments sont la concession de brevets; le registre de dessins industriels; le registre de marques; le registre de programmes d'ordinateur; la répression aux fausses indications géographiques; la répression à la concurrence déloyale.

La cession des droits de propriété intellectuelle pour l'exploitation des droits concernant des brevets, l'utilisation de marques, l'approvisionnement de technologie est faite à travers les contrats bilatéraux - pour la plupart onéreux, mais ils peuvent aussi être cédés au titre gratuit - qui établit dans leurs clauses les conditions pour son utilisation⁸⁸⁹ (

La loi 10.168 de 2000 définit contrat de technologie dans le texte du paragraphe 1 de l'article 2 :

«Art. 2 (...)

Paragraphe 1. Aux fins de cette loi, les contrats de transfert de technologie sont ceux relatifs à l'exploitation de brevets ou d'usage de marques et approvisionnement de technologie et prestation d'assistance technique ».

Les contrats qui impliquent du transfert de technologie sont donc :

1. Contrats d'exploitation de brevets ;
2. Contrats d'usage de marques ;
3. Contrats d'acquisition de connaissances technologiques (fourniture de technologie stricto sensu) ;
4. Contrats de prestation d'assistance technique et scientifique ; et. contrats de franchise (acte normatif n. 135, du 15 avril 1997).

Le contrat de transfert de technologie non brevetée (ou l'*know-how*) est le contrat par lequel une partie contractante, appelée cédant, transfère à l'autre, le cessionnaire, les informations techniques nécessaires à la fabrication de certain produit, dont la technologie n'est pas protégée par brevet. Les contrats qui impliquent transfert de technologie ont besoin d'être enregistrés dans INPI et d'être enregistrés dans la Banque Centrale

La Loi n. 4131, du 3 septembre 1962 a permis le transfert de redevances à l'étranger

Art. 9- Les personnes physiques et morales qui souhaitent réaliser des transferts à l'étranger au titre de bénéfices, dividendes, intérêts, amortissements, redevances, assistance technique, scientifique, administrative et semblables

⁸⁸⁹ Art. 88 à 93, loi 9.279 de 1996.

devront soumettre aux agences compétentes de la Surveillance de la Monnaie et du Crédit et de la Division d'Impôt sur le Revenu les contrats et les documents qui sont considérés nécessaires à justifier l'envoi.

Au Brésil, les articles 12.1 et 12.3 du Décret n. 70 506 du 12 mai 1972 et, en France, l'article 12 du Décret n. 72 1054 du 18 novembre 1972 portant publication de la convention entre la République française et la République fédérative du Brésil tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu précisent :

1. Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

(...)

3. Le terme "redevances", employé dans le présent article, désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession d'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'une procédé secret, ainsi que pour l'usage ou la concession d'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour les informations ayant à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

L'article 12.2 de la dite convention précise que les redevances sont imposées par voie de la retenue à la source, sauf cas du rattachement de la société à un établissement stable ou en cas de versement excessive de redevances:

*12.2. Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant dont elles proviennent **et selon la législation de cet Etat** ».*

Le Modèle de convention de l'OCDE ne prévoit que les dispositions relatives à certains éléments, tels que les redevances, doivent respecter le traitement adopté par le régime spécial. Il s'agit du principe de la primauté des régimes spéciaux sur le régime général de traitement du revenu des entreprises.

Ainsi, la loi n. 9430 de 1996 établie expressément que les règles sur le prix de transfert pour l'importation ne s'appliquent pas aux cas de déductibilité de coûts, dépenses ou charges avec des redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou similaire, lesquels continuent subordonnées aux conditions de déductibilité de la loi n. 4506 de 1964. Les redevances ne sont donc pas disciplinées par la Loi n. 9430 de 1996, mais par loi spéciale.

D'autre part, l'article 14 de loi n. 4131, du 3 septembre 1962 interdit le transfert de redevances entre la filiale au Brésil et sa maison mère à l'étranger, cette interdiction persiste jusqu'à nos jours :

Art. 14 Ne sont pas permis d'envois afin de paiement de redevances par l'utilisation de brevets d'invention et de marques d'industrie ou de commerce, entre filiale de société établie au Brésil et sa maison-mère avec siège social à

l'étranger, ou lorsque la majorité du capital de la société au Brésil appartient aux titulaires de la réception des redevances à l'étranger ».

Au sens large, les redevances servent à rémunérer divers services spécifiques rendus au titre de la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet ou d'une formule de fabrication. Les redevances servent aussi à rémunérer les services au titre de l'assistance dans les domaines technique, scientifique, commercial ou administratif.

Du côté brésilien, la définition de redevances est donnée par le texte de l'article 22 de la Loi n. 4506, du 30 novembre 1964. La loi précise que les redevances sont

"Les revenus de toute nature liés à l'usage, au plaisir ou à l'exploitation de droits, tels comme :
c) usage ou exploitation d'inventions, procédés et formules de fabrication et de marques d'industrie et commerce ... »

En outre, l'article 23 de la Loi 4506 de 1964, considère comme redevances:

I - les importances reçues périodiquement ou non, fixes ou variables, et les pourcentages, participations ou intérêts ;

II - les paiements d'intérêts, commissions, courtages, impôts, taux et rémunération du travail salarié, indépendant ou professionnel, faits à des tierces personnes pour le compte du loueur du bien ou du cédant des droits ;

III - les prix, gratifications ou toute autre somme payée au loueur, ou au cédant du droit, par le contrat célébré ;

IV - toute amélioration réalisées dans le bien loué, et les dépenses pour conservation des droits cédés, si conformément au contrat elles font partie de la compensation par l'usage du bien ou droit ;

V - l'indemnisation par la résiliation ou la fin anticipée du contrat.

Du côté français, la loi fiscale ne définit pas la notion de redevances, mais elle les soumet à un traitement fiscal commun et spécifique (retenue à la source), lorsque le débiteur des revenus exerce une activité en France, et que les sommes sont payées aux personnes ou sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas d'installation permanente en France⁸⁹⁰.

La définition de redevances, en France, couvre alors non seulement les produits de la cession ou de la concession de brevets, de marques de fabrique, procédés ou techniques de fabrication, mais également des prestations de services matériellement fournies ou effectivement utilisées sur le territoire français⁸⁹¹.

⁸⁹⁰ Art. 182 B du CGI.

⁸⁹¹ Lorsque la prestation de services n'est pas fournie en France, l'administration fiscale admet que si elle concourt à la réalisation d'opérations faites avec des clients étrangers, elle n'est plus considérée comme utilisée en France.

Les conventions modernes reprennent souvent la définition de redevance de la Convention Modèle de l'OCDE⁸⁹² :

« Art. 12.2. Le terme 'redevances' employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

Le Modèle de Convention OCDE de 1977 incluait dans la définition des redevances les rémunérations payées au titre d'usage ou la concession et l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

Néanmoins, dans le rapport de 1985 sur les nouvelles tendances de la fiscalité internationale, l'OCDE recommandait aux Etats de s'écarter sur ce point du modèle de 1977.

Ainsi, à l'occasion de la modification du modèle, qui a donné lieu à la publication de septembre de 1982, une référence qui était faite aux locations a été retirée. Néanmoins, la législation fiscale brésilienne considère que les loyers sont des redevances :

Il - les paiements d'intérêts, commissions, courtages, impôts, taux et rémunération du travail salarié, indépendant ou professionnel, faits à des tierces personnes pour le compte du loueur du bien ou du cédant des droits ;

L'exclusion des loyers du modèle de Convention de l'OCDE était fondée sur l'idée que les loyers de cette nature sont, en fait, la contrepartie d'une opération financière et ne sont pas réellement de nature commerciale et que la perception d'une retenue à la source, le cas échéant, annulerait tout le bénéfice de la transaction, compte tenu de la faiblesse des marges pratiquées habituellement.

Les commentaires de l'OCDE précisent encore que compte tenu de la nature des revenus provenant de la location d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, incluant les revenus de la location de conteneurs, il a été décidé d'exclure ces revenus de la définition des redevances afin que leur soit appliqué les dispositions générales à l'imposition des entreprises, c'est-à-dire les articles 5 et 7 du Modèle de Convention.

L'article 5 donne la notion d'établissement stable. L'article 7 donne un traitement aux filiales des entreprises transnationales qui a son siège social à l'étranger. L'article 7 de la Convention Modèle traite des filiales des entreprises domiciliées à l'étranger en admettant l'imposition de la filiale en séparé (fiction d'indépendance⁸⁹³) et en même temps rejette la théorie de la

⁸⁹² Convention Modèle OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la forme, 1997.

⁸⁹³ La fiction d'indépendance est adoptée par la majorité des ordres juridiques nationaux afin de considérer la filiale assujettie au régime de l'imposition appliquée aux entreprises situées dans le pays. Ainsi, pour des régimes juridiques identiques s'appliquent des principes identiques.

'force d'attraction', en disciplinant dans le paragraphe 1, 'in fine', l'imposition des bénéfices réalisés par l'établissement stable.

Au Brésil, les redevances ne sont déductibles que si elles sont considérées comme dépenses nécessaires et normales à l'exercice de l'activité concernée : c'est la règle générale.

Ainsi, ne seront déductibles que les redevances concernant la période où le droit auquel elles se rapportent est encore en vigueur et à condition qu'il soit couvert par une licence dûment régularisée.

En fait, au Brésil, la question concernant la déductibilité des redevances a son origine dans les années 50.

La loi n. 3470 de 1958, dans le texte de l'article 74, a limité le droit à la déductibilité des redevances en 5% (cinq pour cent). La dite loi a aussi autorisé le ministre des Finances à revoir ce pourcentage. L'acte normatif MF n. 436 du 30 décembre 1958 a réglementé la loi n. 3470 de 1958.

Ainsi, l'acte normatif MF n. 436 de 1958 a établi des différentes limites de déduction de redevances, en prenant comme base les différents types de production ou les activités séparées dans des groupes.

Cette limitation a été incluse dans la réglementation pour le recouvrement et contrôle de l'impôt sur le revenu de 1959, et approuvée par le Décret n. 47 373 de 1959.

Pour les redevances payées pour l'utilisation de brevets d'invention, procédés et formules de fabrication, dépenses d'assistance technique, scientifique, administrative ou semblable, l'acte normatif MF n. 436 de 1958 a établi deux groupes avec les déductibilités suivantes :

Premier Groupe. INDUSTRIE DE BASE- déduction des redevances en 5% dans la détermination du bénéfice réel des personnes morales pour :

1. Production et distribution d'énergie électrique ;
2. Pétrole et leurs dérivés ;
3. Transports dans des ferro-carris urbains ;
4. Communications ;
5. Matériel de transports (automobiles, camions et véhicules congénères d'air) ;
6. Engrais ;
7. Produits chimiques basiques ;
8. Métallurgie lourde (fer, acier et aluminium) ;
9. Matériel électrique (transformateurs, dynamos et générateurs d'énergie ; moteurs électriques aux fins industriels, équipements et appareils de téléphone, télégraphie et signalisation) ;
10. Matériels divers (tracteurs et combinés pour l'agriculture, équipements pour la construction de routes, équipements, pièces et excédents pour les industries d'extraction et de transformation) ;
11. Construction navale (navires, équipements de navires).

Deuxième groupe. INDUSTRIE DE TRANSFORMATION- déduction qui varie entre 1% et 4% :

1. Matériel de conditionnement et emballages ; produits alimentaires ; produits chimiques ; tissus ; Fils et mailles ; produits pharmaceutiques : déduction de 4% ;
2. Chaussures et semblables ; dispositifs de métaux ; dispositifs de ciments et d'amiante : déduction de 3,5% ;
3. Matériel électrique ; machines et appareils de bureau ; appareils destinés aux fins spécifiques : déduction de 3% ;
4. Dispositifs de caoutchouc et matière plastique ; articles de raser ; pâtes dentifrices ; savons populaires : déduction de 2% ;
5. Autres industries de transformation : déduction de 1%.

La loi n. 3470 de 1958 n'a fait aucune distinction entre destinataires dans le territoire national ou à l'étranger, ce qui permet de conclure l'existence de limites de déductibilité à tout paiement au titre de redevance.

La Loi 3470 de 1958 a discipliné donc pour la première fois, dans la législation de l'impôt sur le revenu, la déductibilité des redevances par l'exploitation de brevets d'invention et de marques d'industrie et de commerce en tant que coût ou dépense opérationnelle, en la conditionnant aux conditions y établies, c'est-à-dire le plafond de 5% de la recette brute du produit fabriqué ou vendu et des coefficients fixés périodiquement par le ministre des Finances calculé sur les types d'activité ou la production, outre l'exigence du registre du contrat conformément le Code de propriété industriel.

Le paragraphe 2 de l'article 74 de la loi n. 3470 de 1958 stipulait des limites différenciées conforme le type de production ou d'activité, selon le degré d'essentialité, en ce qui concerne les brevets d'invention et d'assistance technique, et a établi une limite unique (1%) pour les marques d'industrie et commerce et pour l'usage de nom commercial.

En 1962, la Loi n. 4131 a été publiée pour discipliner l'application du capital étranger et les transferts de bénéfices à l'étranger. Cette loi est appliquée uniquement aux redevances transférées à l'étranger.

Ainsi, l'article 12 la Loi 4.131 du 09 septembre 1962 précise:

"Article 12. Les additions des quantités dues au titre de redevances par l'exploitation de brevets d'invention, ou l'usage de marques d'industrie et de commerce et par d'assistance technique, scientifique, administrative ou semblables, pourront être déduites dans les déclarations de revenu, pour effet de l'article 37 du Décret n. 47.373, du 07 décembre 1959, jusqu'à la limite maximale de cinq pour cent (5%) de la recette brute du produit fabriqué ou et vendu »

Paragraphe 1. Seront établis et révisés périodiquement, moyennant acte du ministre des Finances, les coefficients de pourcentages admis pour les déductions aux lesquelles se rapporte cet article, considérés les types de production ou activités, réunis dans des groupes, selon le degré d'essentialité.

Paragraphe 2. Les déductions dont cet article traite seront admises suite la vérification des dépenses d'assistance technique, scientifique, administrative ou semblables, à condition que ces services soient effectivement assurés, ainsi que moyennant le contrat de cession ou de licence d'usage de marques et de brevets

d'invention, régulièrement enregistré dans le Pays, conformément aux prescriptions du Code de propriété industrielle

Paragraphe 3. Les dépenses d'assistance technique, scientifique, administrative et semblables, ne pourront être déduites dans les cinq premières années du fonctionnement de la société ou de l'introduction de processus spécial de production quand démontrée leur nécessité, ce délai peut être prolongée jusqu'à plus de cinq ans, par autorisation pour le Conseil de la Surveillance de la Monnaie et du Crédit ".

La thèse généralement diffusée à l'époque était que les dispositifs de la nouvelle loi auraient abrogés l'article 74 de la Loi 3.470 de 1958 et que, par conséquent, les limites de déductibilité des redevances ne s'appliquaient qu'aux redevances dus à l'étranger, en conformité avec l'interprétation de l'article 12 de la Loi 4.131 de 1962 et que ces limites ne s'appliquaient pas aux redevances payées au Brésil.

Néanmoins, dans le jugement du RE n. 104.368-7/SP, le Suprême Tribunal Fédéral a décidé la question en affirmant que "la loi n. 4506 de 1964, bien qu'elle ait établi des modifications concernant la déductibilité des dépenses avec des redevances, n'a pas abrogé l'article 74, de la Loi n. 3470 de 1959. RIR de 1996, arts. 174 d 175 "⁸⁹⁴.

Les législations postérieures ont traité de manière explicite de la déductibilité de redevances payées aux bénéficiaires domiciliés à l'étranger.

En 1964, la Loi n. 4506 qui discipline l'impôt sur le revenu a reformulé et a systématisé les normes concernant l'impôt sur le revenu, en disciplinant les redevances dans article 71.

La Loi n° 4.506, de 1964, dans le texte du paragraphe unique de l'article 71, précise que ne sont pas déductibles:

- 1) les redevances payées aux associés ou dirigeants d'entreprises, ni à ses parents ou ayant droit;
- 2) les redevances par l'usage de brevets d'invention, processus et formules de fabrication ou par l'usage de marques d'industrie ou de commerce, lorsque :
 - a) les redevances sont payées à la société-mère par la filiale, au Brésil, d'entreprise qui a son siège social à l'étranger ;
 - b) les redevances sont payées par la société qui a son siège social au Brésil à une personne qui a son domicile à l'étranger et qui maintient, direct ou indirectement, le contrôle de son capital avec le droit de vote.
- 3) les redevances par l'usage de brevets d'invention, processus et formules de fabrication payées ou créditées à un bénéficiaire domiciliée à l'étranger :

⁸⁹⁴ RE n. 104 368-7/SP, 1^{er} Groupe, Rap. Min. Néri da Silveira, j.17.06.88, DJ 28.02.92.

- a) qui ne font pas l'objet de contrat enregistré dans la Surveillance de la Monnaie et du Crédit et qui ne sont pas en conformité avec les normes du Code de la propriété industrielle, ou
- b) dont la somme dépasse les limites périodiquement fixées par le Ministre des Finances pour chaque groupe d'activités ou produits, selon le degré de son essentialité et en conformité avec ce qui préconise la législation spécifique sur le transfert de valeurs à l'étranger.

4) les redevances payées ou créditées par l'usage de marques d'industrie et commerce à un bénéficiaire à l'étranger :

- a) qui ne font pas l'objet de contrat enregistré dans la Surveillance de la Monnaie et du Crédit et qui ne sont pas en conformité avec les normes du Code de la propriété industrielle, ou
- b) dont la somme dépasse les limites périodiquement fixées par le Ministre des Finances pour chaque groupe d'activités ou produits, selon le degré de son essentialité et en conformité avec ce qui préconise la législation spécifique sur le transfert de valeurs à l'étranger.

A son tour, l'article 353 du Décret n. 3000 de 1999 (Règlement de l'Impôt sur le revenu – RIR) discipline la déductibilité des redevances de la même façon que la Loi n. 4506 de 1964 :

« Art. 353. Ne sont pas déductibles :

(...)

III. les redevances par l'usage de brevets d'invention, procédés et formules de fabrication, ou par l'usage de marques d'industrie ou de commerce, lorsque :

a. payées par filiale dans le Brésil d'entreprise dont le siège social est à l'étranger, au profit de la maison-mère ;

b. payées par la société dont le siège social est au Brésil à personne domiciliée à l'étranger qui maintient, directe ou indirectement, contrôle de son capital avec droit de vote, respectée la disposition du paragraphe unique ;

Ainsi, ne sont pas déductibles les redevances payées au titre de licence de brevets ou de marques entre filiale au Brésil et sa maison-mère à l'étranger⁸⁹⁵.

Le Règlement de l'impôt sur le revenu publié avec le Décret n. 58.400, du 10 mai 1966, qui discipline l'imposition des personnes morales domiciliées au Brésil, l'article 174, sous le fondement de l'article 71, de la loi 4506 de 1964, énumère les hypothèses de déductibilité des dépenses avec des loyers ou redevances.

Egalement, dans paragraphe unique du même article sont prévues des cas de non déductibilité, «in verbis» :

« Article 175. Les additions des sommes dues au titre de redevances par l'exploitation de brevets d'invention ou l'usage de marque d'industrie et de commerce, et pour assistance technique, scientifique, administrative ou semblable pourront être déduites en tant que dépenses opérationnelles jusqu'à la limite de 5%

⁸⁹⁵ Art. 71, paragraphe unique, 'e', 'l', loi n. 4506 de 1964.

(cinq pour cent) de la recette brute du produit fabriqué ou vendu (loi 3470, article 74 et loi n. 4131, article 12).

Paragraphe 1. Seront établis et révisés périodiquement, moyennant l'acte du Ministre des Finances, les coefficients de pourcentages - admis pour les déductions aux lesquelles se rapporte cet article, considérés les types de production ou les activités, réunis dans des groupes, selon le degré d'essentialité (loi n. 3470, article 74 paragraphe 1, et loi n. 4131, article 12, paragraphe 1).

Paragraphe 2. Ne sont pas déductibles les sommes dues au titre de redevances pour l'exploitation de brevets d'invention ou l'usage de marques d'industrie et de commerce, et pour d'assistance technique, scientifique, administrative ou similaire, qui ne satisferont pas les conditions prévues par ce règlement ou dépasser les limites mentionnées dans le paragraphe précédant (Loi n. 4131, arts. 12 et 13).

L'Avis Normatif CST -139 de 1995 éclaircit le texte ci-dessus :

« Déductibilité de dépenses avec le paiement de redevances et assistance technique ou semblables : sont assujetties aux pourcentages fixés par l'acte normatif n. 436 de 1958, indépendamment de la situation du domicile du bénéficiaire des revenus »⁸⁹⁶

Les redevances sont la contreprestation par l'usage d'un droit exclusif. Etant donné qu'une filiale fait partie juridiquement de la maison-mère elle ne peut pas être juridiquement interdite de faire l'usage du droit duquel elle est aussi titulaire.

Ainsi si l'entreprise A est titulaire d'un privilège au Brésil, où elle maintient un établissement, on ne distingue pas l'établissement de l'entreprise A domiciliée à l'étranger aux fins du privilège.

La séparation que, par loi, l'entreprise A fait du capital destiné aux activités dans le pays peut donner origine aux allocations de dépenses⁸⁹⁷, sauf paiement de redevances car les redevances ne représentent pas directement de dépenses pour la maison-mère, lesquelles pourraient être imputées au capital séparé au Brésil.

D'autre part, l'on peut envisager l'hypothèse où l'entreprise A, à travers son établissement dans le pays, utilise les droits d'un brevet brésilien dont le titulaire, une autre personne, est son contrôleur à l'étranger. Par l'interprétation littérale de la norme, on pourrait dire que rien interdit la déductibilité des redevances. Toutefois, étant donné que les conditions sociétaires, économiques et fiscales sont identiques avec ceux du type légal, l'interdiction de déductibilité des redevances atteint également cette hypothèse.

Ainsi, l'article 71 de la Loi 4506 de 1964 interdit la déductibilité de redevances payées par une entreprise qui a son siège social au Brésil à une personne qui a son domicile à l'étranger et qui maintient, direct ou indirectement, le contrôle de son capital avec droit de vote. L'on souligne,

⁸⁹⁶ *Apud*, MANSO. Francisco Amaral. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 79

⁸⁹⁷ Par exemple, l'envoi de techniciens, de copie de documents, etc.

néanmoins, que le concept de contrôle ne présume pas la majorité du capital votant.

La notion de contrôle ne peut résulter que de la législation sociétaire et non de norme de taux d'échange ou financière (Loi 4728 de 1966).

La loi n. 4728 de 1966 fait référence au «contrôle de capital» et non contrôle « au titre de 50%, ou plus, du capital avec droit de vote »

Ainsi prime la loi sociétaire sur la loi du taux d'échange ou financière. Le contrôle basé sur des participations sociétaires ne présuppose pas majorité absolue de votes.

L'objectif de la loi est de examiner le paiement de redevances aux personnes contrôlées comme une présomption *juris et de jures* de distribution de bénéfice.

Ainsi, ce ne sont pas déductibles les redevances payées à la personne physique qui est titulaire de droits d'associé qui lui assurent de manière permanente la majorité des votes dans les délibérations de l'Assemblée Générale et le pouvoir d'élire la majorité des administrateurs de la société et encore utilise efficacement son pouvoir pour diriger les activités sociales et guider le fonctionnement des organes de la société (article 116).. En ce qui concerne les personnes morales ce n'est pas exigé la condition usage efficace du pouvoir de contrôle. Le contrôle peut être direct ou indirect.

Au Brésil, le 18 juin 1974, le Suprême Tribunal Fédéral⁸⁹⁸, req. *Standart Brdns of IMC (Produits alimentaires Fleischmann et Royal Ltda.,* a appliqué les principes généraux de non déductibilité des redevances, étant donné la présomption légale de distribution déguisée de bénéfices sous la désignation *redevances*, dans le but d'échapper à l'imposition de l'impôt sur le revenu. Etant donné que la fraude est toute action ou omission avec dol tendant à empêcher ou retarder, totale ou partiellement, l'apparition du fait générateur de l'obligation fiscale principale, ou à exclure ou modifier ses caractéristiques principales, de forme à réduire le total de l'impôt dû, ou à éviter ou déferer dans le temps son paiement, l'action de l'entreprise se caractérise en tant que fraude fiscale.

Ainsi, si l'entreprise, dans le but exclusivement fiscal d'échapper à l'impôt sur le revenu, modifie la forme juridique typique afin de réaliser certain résultat économique et adopte une autre forme anormale et atypique que lui possibilité l'obtention du même résultat légitime, ce résultat sera assujettit à l'impôt, indépendamment de la modification du schéma juridique fixé par le législateur. L'entreprise économise des dépenses avec des impôts en distribuant des bénéfices sur la désignation de redevances.

La jurisprudence administrative suit la jurisprudence du Suprême Tribunal Fédéral :

⁸⁹⁸ , STF, 2^{ème} Chambre , *RE n. 75.829/GB, , Standart Brdns of IMC (Produits alimentaires Fleischmann et Royal Ltda.* RT 72/124.

"Simple présomption fiscale de l'existence de contrôle actionnariat de la société réceptrice des redevances n'est pas suffisant pour réfuter telle dépense lancée par l'entreprise basée au Brésil⁸⁹⁹».

« Sont caractérisés comme bénéfiques distribués, "en s'assujettissant donc à l'impôt prévu à article 249 du RIR, les sommes créditées, livrées, payées ou envoyées à associé majoritaire avec siège à l'étranger au titre de redevances »⁹⁰⁰.

"Lorsque la loi déclare ne pas être déductibles redevances payées aux associés ou aux directeurs de sociétés, et à leurs parents ou dépendants, elle a atteint toute espèce de participants dans les bénéfiques des sociétés, qu'ils soient associés, commandités, commanditaires du capital d'industrie, actionnaires ou tout autre". Encore, la règle de la lettre "c" de paragraphe unique de article 174 du RIR (Déc. 58.400/66) atteint tant les personnes physiques que morales »⁹⁰¹

La 'ratio' de l'imposition des limites et des conditions des redevances et de l'assistance technique est le contrôle des paiements relatifs à la cession d'actifs incorporels.

Si l'on revient à la définition de redevances donné par la Loi 4506 de 1964, l'on peut constater que la définition donné par l'abrogé déc. 53.541 de 1964, qui réglementait la Loi 4.131 de 1962, était plus restreinte que celle de la loi 4506 de 1964 :

Article 10 – C'est redevance la rémunération, fixe ou pourcentage, payée périodiquement aux personnes physiques ou morales domiciliées, résidentes ou avec siège à l'étranger, par l'obtention de licence pour l'exploitation d'objets de brevets et de registres, brevetés et enregistrés au Brésil et dans le pays d'origine, à condition que la protection légale encore soit en vigueur dans les deux pays."

Selon la Loi n. 4506 de 1964, article 22, paragraphe unique les intérêts de retard et toute autre compensation par le retard du paiement d'intérêts sont aussi des redevances.

En essayant de systématiser les notions qui résultent de l'article 22 de la Loi 4506 de 1964, une partie de la doctrine considère que les contreprestations par l'usage de biens corporels, des intérêts et les redevances dues par l'usage de droits de la propriété incorporelle ont la nature juridique de loyers.

Néanmoins, cette standardisation est imprécise, car le loyer est dû, non par l'usage du bien, mais par le droit à l'usage et sont considérés titulaires de ce droit tant le propriétaire comme une tierce personne.

L'article 71 de la Loi 4506 de 1964 donne la notion générale de loyers et de redevances, en tant que catégorie collective, lorsqu'il exige, aux fins de la légalité de la déductibilité des redevances, que ceux-ci soient

⁸⁹⁹ 1er CC, 1^{er} Câm. - AC 66.569 - 21.8.74 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1976, 1er trim., PP 213-3.

⁹⁰⁰ CC 1er, 1^{er} Câm. - ac. 67.981 - 9.7.75 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1976, 4^{ème} trim., PP 952-5.

⁹⁰¹ 1er CC, 11^{ème} Câm. - AC III - 00446 - 25.2.76 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1977, 4^{ème} trim., PP 780-813.

nécessaires au maintien de la possession, à l'usage ou à la plaisance de biens ou les droits, qui à leur tour, produisent le revenu de la société.

La loi fiscale brésilienne a traditionnellement traité de forme semblable la déductibilité des redevances et celle de certains paiements, "assistance technique, scientifique, administrative ou semblables". Ces deux modalités reçoivent un traitement analogue à celui de la location de biens corporels.

Ainsi, c'est redevance ou loyer la somme destinée à rémunérer l'usage, la plaisance ou la possession de bien ou de droit étranger, et qui reste en tant que tel, étant donné que les paiements destinés à l'acquisition des mêmes biens ou droits ne sont pas déductibles⁹⁰².

Toutefois, la réglementation de redevances est différente de celle des loyers. La redevance payée à un associé n'est pas déductible; le loyer payé à l'associé est déductible, à condition qu'il soit dans les niveaux de marché.

L'on distingue les redevances de marque et brevet des prestations de services et des loyers, car le régime fiscal des rémunérations n'est pas le même selon que l'on retient l'une ou l'autre des qualifications.

D'autre part, c'est obscure la frontière entre 'paiements d'assistance technique' et les paiements dus au titre de redevances.

Ainsi, une fois que les redevances ne sont pas payées dans le temps, dans la forme et dans le lieu accordé, elles auront la nature d'intérêts de retard, d'amendes et d'autres accessoires. Mais que se passe-t-il si le montant augmenté dépasse les limites de valeur de la loi ?

L'hypothèse est celle d'une redevance stipulée en 5% de la production du licencié - limite maxima admissible par la législation. Au cas où il se produit un retard, et la somme due passe de 5% à 5,5%, par exemple, l'excès serait non déductible, en application de la législation en vigueur.

Une autre hypothèse d'intégration au concept de redevances est les sommes d'une autre nature traitées dans le texte de l'article 23, paragraphe 1 de la Loi 4506 de 1964 : les meubles ou les améliorations, ou tout autre bien du titulaire de la réception, dont l'acquisition est assujettie à l'impôt sur le revenu comme condition pour la célébration du contrat.

Ainsi, si le titulaire d'un brevet oblige aussi l'achat de composantes de sa propriété, par exemple, matière première, pour accéder la licence (ce qui est appelé vulgairement de « *tie-in arrangement* » et c'est interdit en général par les lois antitrust ou de l'abus du pouvoir économique), cette valeur augmentera l'assiette de la limite de déductibilité.

⁹⁰² Loi 4506 de 1964, art.71, paragraphe unique, lettre, "c".

Toutefois, ce n'est pas redevance le paiement du coût des machines, des équipements et des instruments brevetés⁹⁰³.

Ainsi, le paiement de redevances, en tant que revenu pour l'exploitation de droits de propriété incorporelle, et le prix du bien physique dans lequel la technologie⁹⁰⁴ brevetée est insérée ont des natures juridiques différentes: une chose c'est le droit de reproduire le bien (droit intellectuel) et autre chose, c'est le droit au bien reproduit. L'un est le fruit du droit intellectuel, l'autre, c'est le résultat de l'aliénation du *corpus mechanicum*.

En ce qui concerne le brevet d'invention, le titulaire du privilège a l'exclusivité de l'emploi de la technologie décrite et caractérisée dans les documents du brevet. Personne ne peut fabriquer le produit ou employer le processus résultant de telle technologie, sauf le titulaire ou une autre personne qui soit par lui autorisé.

En revanche, aucun droit d'exclusivité n'existe en dehors des limites de la technologie décrite et caractérisée dans le brevet. Si le privilège est un mesureur à courant continu, par des sondes radioactives, par exemple, aucun droit a le titulaire contre la fabrication, par des tierces personnes, du même mesureur, mais qui use des sondes électriques.

Le droit du titulaire du brevet s'exerce contre tous, même contre ceux que ayant cherché et développé de forme indépendante atteignent la même technologie par effort propre.

Ainsi, même ceux qui disposent de la technologie sont empêchés de l'utiliser dans le champ industriel et les redevances sont alors dues par le droit d'exploitation de la technologie concernée.

D'ailleurs, au moins dans la théorie, la connaissance technologique qui constitue la matière du privilège est généralement disponible, mais son exploitation industrielle est interdite dès la publication des documents du brevet.

Toutefois, très différent de ce cas qui est aussi celui des marques, c'est le cas des objets du commerce de technologie. En effet, pour les autres contrats ce n'est pas le droit d'usage d'une technologie qui est payé mais la propre technologie.

Les dépenses, encourus dans un exercice, qui dépassent leurs effets ne doivent pas être imputées seulement dans cet exercice. Les dépenses de réorganisation de la société, par exemple, ont des résultats qui sont ressentis par les années ultérieures et sont comptabilisées dans l'actif différé⁹⁰⁵; le coût de l'approvisionnement existant à la fin de l'exercice n'aura d'incidence que sur la somme imposable au moment de sa vente.

⁹⁰³ Loi 4506 de 1964, art.23, paragraphe 2.

⁹⁰⁴ La technologie est une notion large et concerne la "technique", y inclut celle des secteurs "scientifique, administrative etc., et assistance commerciale.

⁹⁰⁵ Ceci est vérifié au moment du dénouement de l'actif, à une date préfixée.

Les biens de l'actif immobilisé - machines, bâtiments, brevets, dépenses différés - néanmoins sont amortis, dépréciés, ou ont leur valeur comptable réduite selon un quota d'exhaustion. La valeur réduite apparaît en tant que coût ou dépenses opérationnelles, proportionnellement au délai de vie utile du bien : si un brevet est en vigueur par quinze années, à chaque exercice s'abatra un quinzième de la somme comptabilisée au titre de coût ou dépenses.

D'autre part, les biens qui ont une vie utile indéterminée, par exemple les marques, ne sont pas susceptibles de déduction.

Ainsi, c'est en conformité à tels paramètres qu'il est possible faire l'analyse des paiements des droits de la propriété incorporelle, et des objets du commerce de technologie de façon à déterminer leurs effets fiscaux propres.

La charge fiscale sur les contrats de transfert de technologie et d'assistance technique, par exemple, signés avec des résidents ou domiciliés à l'étranger ont augmenté de façon significative dans les dernières années.

Le gouvernement ne peut pas faire confiance au marché, tant en ce qui concerne l'orientation, comme en ce qui concerne les instruments de politique. Les objectifs de l'entreprise étrangère et ceux du pays hôte, importateur de capital, ne sont pas les mêmes. L'entreprise cherche à maximiser les bénéfices après l'impôt dans son pays d'origine. Le pays hôte, importateur de capital, souhaite obtenir le produit avec le minimum de coût social.

Or, si les transferts de bénéfices sont payés avec les exportations, ces transferts constituent un coût pour le pays importateur de capital. Cette divergence d'intérêt signifie qu'une politique qui dépend des indicateurs de marchés, tels comme prix, taux d'impôts ou subventions ne peut pas être optimale. Ceci est vrai dans la mesure où la politique du pays laisse l'entreprise libre pour maximiser les bénéfices et, d'une manière générale, ce qui est le mieux pour l'entreprise n'est pas forcément mieux pour le pays. Si les bénéfices sont transférés, il est fort probable que ces transferts maximiseront le coût social du produit au lieu de le minimiser.

L'on envisage ici la situation d'un monopole bilatéral. D'un côté, il y a l'entreprise étrangère qui contrôle un précieux facteur de production, la connaissance technique, par exemple, en cherchant obtenir le maximum de bénéfice. D'autre côté, il y a le gouvernement, le pays importateur de technologie qui contrôle l'accès sur le marché interne et qui souhaite importer des connaissances spécialisées avec le plus bas coût social possible. C'est dans cette atmosphère d'antagonisme que le Brésil formule sa politique.

En l'absence de concurrence parfaite, lorsque l'entreprise étrangère contrôle l'accès à la production en vertu de la propriété de technologie, l'intervention de l'Etat s'avère nécessaire.

Cette intervention peut révéler l'adoption d'une politique d'impôts variables sur les bénéfices avec des taux qui augmentent proportionnellement

au marché. L'impôt variable corrige l'imperfection du marché. Cette intervention peut aussi révéler l'adoption de règles spécifiques à l'investissement étranger.

Pour l'entreprise étrangère qui étudie une stratégie de vente de ses connaissances sur le marché interne, les options sont les suivantes: exporter, céder les droits d'exploitation moyennant le paiement de redevances, concéder des licences de marque ou de brevet d'invention, ou encore, créer une filiale.

Si le marché n'est pas très développé pour la vente directe de *know-how* (technologie non brevetable) par l'entreprise, les options sont l'exportation ou la création d'une filiale.

Or, les retours croissants ou la réduite dimension des marchés assurent des bénéfices monopolistes au producteur. Pour le pays importateur de capital, ce qui est important c'est avoir le plus bas coût social.

Ainsi, à partir du moment qu'un pays peut contrôler l'accès au marché, il faut qu'il décide si ces bénéfices doivent être transférés aux producteurs internes ou externes.

La politique choisie par l'Etat brésilien est donc donner un traitement spécial aux redevances par l'usage de brevets d'invention, procédés et formules de fabrication, ou par l'usage de marques d'industrie ou de commerce de façon à les utiliser pour la croissance économique du pays. En ce sens, ces redevances ne sont pas déductibles lorsqu'elles sont payées par filiale dans le Brésil d'entreprise étrangère, au profit de la maison mère et lorsqu'elles sont payées par la société dont le siège social est au Brésil à personne domiciliée à l'étranger qui maintient, directe ou indirectement, contrôle de son capital avec droit de vote.

Il s'agit d'une politique économique adoptée par le Brésil en vue d'empêcher l'évasion fiscale et de rechercher la croissance économique du pays, tout en considérant la fonction sociale de la propriété-entreprise.

Le bénéfice social net de l'entreprise résidente au Brésil est la différence entre le prix et le coût total y inclus les paiements de redevances. Pour le pays importateur de technologie, le bénéfice net sont les impôts payés par l'entreprise. Les bénéfices totaux qui sont transférés à l'étranger constituent des coûts pour le Brésil équivalents à la valeur en exportations.

D'autre part, si les coûts moyens de la filiale étrangère et les paiements de redevances varient en fonction de la production, au long du temps la courbe de la demande interne se déplace en permettant que quantités plus grandes soient vendues aux prix internationaux. Si la fonction de coût moyen de la filiale est décroissante, les augmentations de la demande rendent les exportations moins avantageuses et plus avantageuse la production moyennant la vente et paiement de redevances.

Si la filiale étrangère contrôle l'entrée dans le marché interne, en raison de la propriété d'un droit de la propriété incorporelle, la maison mère cherchera à maximiser les bénéfices dans son pays. Ces bénéfices constituent

des coûts pour le Brésil et ne sont donc pas des bénéfices nets à la société car ils seront payés avec les exportations. C'est la raison par laquelle si la filiale d'une entreprise étrangère cherche à maximiser ses bénéfices selon l'orientation du marché il est fort probable que le coût social de la production sera maximisé et non le contraire.

Ainsi, la filiale de l'entreprise étrangère au Brésil cherchera à maximiser ce que le Brésil cherche à minimiser, c'est-à-dire, les bénéfices après l'impôt. Le conflit d'intérêts entre le Brésil, pays importateur de technologie et de capital, et la filiale de l'entreprise étrangère n'est résolu qu'à travers l'intervention de l'Etat moyennant une politique économique destinée à minimiser le coût social et à lancer la croissance économique.

Le texte de l'article 355, paragraphe 3 du Règlement de l'Impôt sur le revenu, institué par le Décret n. 3.000 de 1999 qui discipline la déductibilité des sommes payées au titre de redevances par le transfert de technologie, fait distinction entre les plusieurs contrats de transfert de technologie :

- 1) Contrats d'exploitation ou cession de brevets ;
- 2) Contrats d'utilisation ou cession de marques, et
- 3) Contrats de transfert de technologie, y compris les contrats d'assistance technique, scientifique, administrative ou semblables, de projets ou de services techniques spécialisés.

A son tour, l'Institut National de Propriété Industrielle (INPI), organisme responsable de l'exécution des normes qui réglementent la propriété industrielle, énumère les contrats qui impliquent le transfert de technologie :

- 1) Contrats de licence de droits (exploitation de brevets ou d'usage de marque) ;
- 2) Contrats d'acquisition de connaissances technologiques (approvisionnement de technologie et prestation de services d'assistance technique et scientifique) ;
- 3) Contrats de *franchise*.

Selon les dispositions de l'article 18, paragraphe 9 de la loi n° 9.430 de 1996, les conditions de déductibilité des redevances sont traités par la législation spécifique.

Avant la loi n. 9430 de 1996, les contrats de transfert de technologie étaient assujettis à l'impôt sur le revenu dans la source, soit au taux de 25%, soit au taux de 15%.

En 2001, ces contrats passent à être aussi assujettis à la contribution d'intervention dans le domaine économique, instituée par la loi n° 10.168 de 2000, au taux de 10%. Pour justifier la diminution du taux d'imposition le gouvernement soutient la nécessité d'encourager le développement technologique au Brésil.

Outre la charge fiscale⁹⁰⁶, les dépenses concernant les contrats de transfert de technologie signés avec des résidents ou domiciliés à l'étranger subissent les limites de déductibilité de la législation spéciale.

Les redevances de cession de droit d'usage de marques et de signes de publicité payées à l'intérieur du pays et les redevances payées à l'étranger en vertu de l'importation du droit d'usage de marques et semblables sont assujetties à l'ISS, conforme la norme du paragraphe unique, de l'article 1^{er} de la LC n. 116 de 2003 :

« Article 1^{er}. L'impôt sur des services de toute nature de compétence des Départements et du District Fédéral a comme fait générateur la prestation de services constants de la liste ci-jointe, même si ces services ne constituent pas l'activité prépondérante du prêteur ».

Néanmoins, si le cédant de la marque n'est pas au Brésil, c'est l'importateur résidant au Brésil qui est élu par la loi le sujet passif de l'obligation principale et dont c'est lui qui devra payer l'ISS au Département où il est domicilié.

La jurisprudence du Supérieur Tribunal de Justice est consolidée dans le sens que chaque Province ne peut imposer que les services assurés (ISS) à l'intérieur de leur zone territoriale:

FISCAL - ISS - SERVICES DE COMPOSITION GRAPHIQUE - DEPARTEMENT COMPÉTENT POUR L'EXIGER - LIEU DE LA RÉALISATION DU FAIT GÉNÉRATEUR - INTERPRÉTATION DE L'ARTICLE 12 DU DÉCRET-LOI 406/68 - PRÉCÉDENT.

- Selon répétée jurisprudence de cette noble Cour, la Province compétent pour le recouvrement de l'ISS est celle où sur son territoire a été réalisé le fait générateur, respect au principe constitutionnel implicite qui attribut à cette Province, le pouvoir d'imposer les services réalisés dans son territoire.

- Exécutés les services de composition graphique dans des établissements localisés dans d'autres Provincess, n'a pas de compétence la Province de Curitiba pour exiger ISS concernant ces faits générateurs.

- Recours spéciale non connu⁹⁰⁷.

En ce sens c'est difficile de concilier le texte de la loi qui attribut aux Départements le pouvoir d'imposer des services assurés non seulement en dehors de la limite de leur territoire, mais aussi à l'étranger. Par conséquent, la législation sur l'importation de services est problématique et malgré son admissibilité il est nécessaire de vérifier si l'activité est ou non une vraie prestation de services.

La prestation de services, appelée par le Code civil de 1916 'location de services', est un institut de droit privé qui a toujours été défini en tant qu'activité où une personne met à la disposition d'une autre moyennant une rétribution, son énergie personnelle en tant que force de travail.

⁹⁰⁶ ISS, PIS et COFINS-importation, aux taux de 1.65% et 7.6%, respectivement.

⁹⁰⁷ STJ, Recours Spécial n. 252.114 – PR, Rapporteur Ministre Francisco Peçanha Martins, 2^{ème} Chambre, j. 17.10.2002, DJ 02.12.2002.

Ainsi, si une personne reçoit un paiement pour donner, prêter ou transférer un bien ou droit sans aucun développement de travail (énergie personnelle) il ne s'agit pas là d'un cas de prestation de services, mais de conclusion d'un contrat, soit-il d'achat et vente, ou de donation etc.

En dépit de la discussion sembler académique, la définition de prestation de services est fondamentale, étant donné qu'il s'agit d'un institut qui à partir de 2004 est assujettit au Brésil aux impôts PIS, COFINS-importation de services⁹⁰⁸.

La nature juridique de la cession de droits ressemble à celle de la location ou achat de droits et non à une prestation de services. La controverse sur la nature juridique de la cession de droit d'usage a été décidée par la jurisprudence aux fins de l'assujettir - ou non - à l'impôt ISS et aux contributions PIS-Importation et du Cofins-Importation.

Le Suprême Tribunal Fédéral (STF)⁹⁰⁹ a déclaré, en cas analogue, l'inconstitutionnalité du recouvrement de l'ISS sur la location de biens meubles, en affirmant que la Constitution de la République n'autorise les Provinces qu'au recouvrement de l'ISS lorsque la prestation de services concerne les activités définies par le droit privé, la location n'est donc pas un service:

« La terminologie constitutionnelle de l'Impôt sur des services révèle l'objet de l'imposition. C'est en conflit avec la Loi Majeure dispositif qui détermine l'assujettissement à l'impôt un contrat de location de bien meuble. En droit, les instituts, les expressions et les termes ont sens propre, en étant impropre confondre la location de services avec celle de meubles, pratiques diverses régies par le Code Civil, dont les définitions sont de respect obligatoires - article 110 du Code Tributaire National⁹¹⁰.

Le jugement est issu de l'interprétation de l'article 110 du CTN qui interdit à la législation fiscale de modifier les concepts de droit privé utilisés expressément ou implicitement par la Constitution. Cette commande normative doit être respectée.

Dans le cas de redevances payées à l'étranger au titre d'utilisation de marques, la même solution devra être recherchée, c'est-à-dire, refuser à la cession de droits la nature juridique de prestation de services et donc éloigner les redevances de l'incidence des impôts ISS, PIS-importation et COFINS-importation.

La licence d'usage de marques accordée pour le détenteur de la marque à ceux qui souhaitent l'utiliser n'a pas la nature juridique de prestation de services. Cette opération consiste en la concession temporaire d'un droit et de ce fait il s'agit d'une obligation de donner, tandis que la prestation de services est une obligation de faire.

⁹⁰⁸ Loi n. 10.865 de 2004.

⁹⁰⁹ STF, RE 116.121-3, Rap. Min. Octavio Gallotti, Plén. J. 11.oct.2000, DJ 25 mai 2001.

⁹¹⁰ STF, RE 116121/ SP, Rap. Min. Octávio Gallotti, Rapporteur pour l'arrêt Ministre Marco Aurélio, j. 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

Cette distinction entre obligation de donner et obligation de faire est importante pour la définition des impôts incidents sur la rémunération de la licence du droit d'usage de marques, notamment lorsque le détenteur de la licence est un résident à l'étranger. N'ayant pas d'opération dont la nature juridique est une obligation de faire, il n'y a pas d'incidence de l'ISS sur les redevances. Ce même raisonnement est développé pour les contrats conclus avec des entreprises étrangères.

L'administration fiscale brésilienne a émit un avis dans le sens que le transfert de redevances à des personnes résidentes ou domiciliées à l'étranger en raison de la conclusion d'un contrat de licence d'usage de marque ne caractérise pas une contrepartie de services provenant de l'étranger et donc ce transfert n'est pas assujettie aux PIS et COFINS-importation.

En ce qui concerne les contrats de cession de droit d'usage de marque, malgré l'évidence de l'absence d'obligation de faire aux fins de l'incidence de l'ISS, la Loi Complémentaire n. 116 de 2003, dans le numéro 3.02 de la liste jointe, détermine que les contrats dont l'objet est la cession de droit d'usage de marque sont assujettis à l'ISS.

Nonobstant l'inclusion de la cession de droit d'usage de marque sur la liste de services assujettis à l'ISS de la Loi n. 116 de 2003 cette inclusion n'est pas constitutionnelle, car ces faits ne constituent pas de services.

La Constitution de la République autorise la loi complémentaire à déterminer tous les services qui sont assujettis à l'ISS. Toutefois, il est interdit au législateur ordinaire d'inclure dans la liste de services attachée à la loi des faits ou d'activités dont la nature juridique n'est pas service.

Or, lorsque la Constitution traite de 'service' pour identifier et limiter la sphère de compétence des Provinces, elle importe le concept utilisé en droit privé.

Maria Helena Diniz définit 'service' comme une obligation de faire. En ce sens, l'auteur souligne que « *l'obligation de faire est celle qui lie le débiteur à une prestation d'un service en tant qu'acte positif, matériel ou immatériel, à lui ou à un tiers, au profit du créateur ou d'une tiers* »⁹¹¹.

Ainsi, le droit privé et la Constitution de la République considèrent qui sont assujettis à l'ISS seulement les faits qui constituent une obligation de faire. En sens inverse, la location de biens meubles a la nature juridique d'obligation de donner, selon les termes de l'article 565 du Nouveau code civil brésilien⁹¹² :

« *Article 565. Dans la location de choses, l'une des parties s'oblige à céder à l'autre, par un temps déterminé ou non, l'utilisation de la noie de choses non fongibles, moyennant certaine rétribution* ».

⁹¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito civil brasileiro*. 9ed. Vol.2. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995, p. 85.

⁹¹² Loi n. 10.406 du 10 janvier 2002.

Clovis Beviláqua définit l'obligation de donner comme « celle dont la prestation consiste en la livraison d'une chose mobile ou immeuble, soit pour constituer un droit réel, soit seulement pour faciliter l'utilisation, ou encore, la simple détention, soit finalement, pour la restituer à son propriétaire ». ⁹¹³

Les obligations de donner ne conduisent donc pas à une prestation de service. La prestation d'un effort qui caractérise le service est juridiquement qualifié comme obligation de faire.

Le CTN préconise que les concepts et définitions de droit privé, lorsqu'ils sont utilisés par la Constitution de la République ne peuvent pas avoir leur portée ou définition modifiée par la loi fiscale.

Or, le fait générateur de l'ISS est la prestation d'un des services de la liste attachée à la loi n. 116 de 2003 et le sujet passif de l'obligation principale est le prestataire de service.

Lors du jugement du RE n. 116 121-3/SP⁹¹⁴, le Suprême Tribunal Fédéral a décidé que les expressions 'location' et 'service' sont des concepts différents.

Les contrats de transfert de technologie n'ont donc pas la nature juridique de service. Ces contrats sont réglementés par un ensemble de normes:

- 1) l'Acte Normatif n° 135, du 15 avril 1997 qui dispose sur des procédés de registre desdits contrats auprès de l'Institut National de la Propriété Industrielle (« INPI ») ;
- 2) la Loi 9279 de 1996 qui, dans le texte de l'article 211, soumet tels contrats au registre pour qu'ils produisent des effets juridiques devant des tiers ;
- 3) la Loi 4131 de 1962 qui discipline les transferts de redevances et d'assistance technique ;
- 4) la L'acte normatif MF n.436 de 1958 qui établit les limites de pourcentages pour la déduction de redevances et d'assistance technique ;
- 5) la législation du droit de la Concurrence ;
- 6) le Nouveau Code Civil, dans les textes des articles 593 et suivants qui disposent sur les contrats de prestation de services en général ; et
- 7) la législation de l'Impôt sur le revenu des personnes morales (IRPJ).

La LC 116 de 2003 assujettie la cession de droits d'usage de marques à l'ISS, en considérant la cession comme un type de service. La cession est assujettie au PIS et COFINS -importation de services.

Ainsi, ce n'est pas déductible en tant que redevance l'importance payée pour acquérir un droit de propriété incorporelle. Cette somme doit être calculée en tant que coût d'acquisition d'un bien de l'actif (si la durée du droit

⁹¹³ BEVILÁQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 9ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco, 1957, p. 54.

⁹¹⁴ STF, Plén., Min. Octávio Gallotti, j. 11 oct. 2000, *Revista tributário e de finanças pública*. São Paulo: Ed. RT, juill/août 2001, p. 256/266.

dépasse à l'exercice), ou en tant que coût déductible dans l'exercice (au cas où la durée du droit dépasse à celui-ci)⁹¹⁵.

Dans l'ordre juridique brésilien, les normes qui interdisent la déductibilité des paiements réalisés à une personne domiciliée à l'étranger doivent être interprétées à la lumière des principes introduits par le Décret - loi 1598 de 1977 relatifs à la distribution déguisée de bénéfices⁹¹⁶ dont l'article premier précise que

« L'impôt sur le bénéfice des personnes morales domiciliées dans le pays y inclut les entreprises individuelles égalisées aux personnes morales, sera exigé selon les termes de la législation en vigueur, avec les modifications de ce décret-loi ».

En ce sens l'administration fiscale détermine qui ne sont pas déductibles comme dépenses opérationnelles les redevances payées aux associés ou aux dirigeants de sociétés ou, encore, les redevances et l'assistance technique payés par la société domiciliée au Brésil à la personne domiciliée à l'étranger qui maintient, directement ou indirectement le contrôle de son capital avec droit à vote. Ces redevances sont considérées des bénéfices distribués, assujettis donc, à l'impôt prévu par la loi n. 4.506 de 1964, norme matrice du Règlement de l'Impôt de sur le revenu.

L'article 60 du Décret-loi n. 1598 de 1977 préconise que c'est présumé distribution déguisée de bénéfices lorsque la personne morale:

I. aliène, par la valeur notoirement inférieure à celle du marché, bien de son actif à la personne liée ;
II. acquière, par valeur notoirement supérieure à celle du marché, bien de personne liée ;
III. perd, en raison du non exercice de droit, un droit à l'acquisition de bien et dans l'intérêt de personne liée, un signe, un dépôt en garantie ou une somme payée afin d'obtenir option d'acquisition ;
IV. transfère à personne liée, sans paiement ou par valeur inférieure à celle du marché, droit de préférence à la souscription de valeurs mobilières d'émission de société ;
V. prête de l'argent à personne liée si, à la date du prêt, elle possède des bénéfices accumulés ou des réserves de bénéfices ;
VI. paie à personne liée des loyers, des redevances ou assistance technique dans un montant qui excède notoirement la valeur de marché ;
VII. réalise avec personne liée toute autre affaire dans des conditions plus avantageuses que celles de marché ou que celles que la personne morale engagerait avec des tiers ».

La discipline des redevances traitée par la législation spéciale trouve donc sa justification dans une politique économique adoptée afin d'éviter l'évasion fiscale de l'impôt sur le revenu.

Plusieurs pays recherchent des indices à justifier la déductibilité des redevances. Le premier indice à être pris en compte est la pérennité des effets du paiement.

⁹¹⁵ L'impôt sur les redevances peut être transféré à l'importateur du brevet ou de la technologie, ce qui augmente le coût de production.

⁹¹⁶ PN CST 76 DE 1976.

Le bien ou le droit persiste outre l'exercice? Si la réponse est positive, la valeur correspondante au paiement de redevance doit être lancée dans l'un des comptes de l'actif permanent ou, alors, dans l'actif circulant. Il n'y aura donc pas de dépense déductible.

Le deuxième indice à être pris en compte est la contrepartie que la dépense représente dans l'actif.

Lorsque l'on achète un bien pour la revente, la baisse dans la rubrique financière subit une correspondance dans la valeur de l'approvisionnement, en maintenant l'équilibre des comptes. Mais si la dépense est faite, par exemple, avec un paiement continué il y aura un déséquilibre dans les comptes, car il a été retiré une valeur financière sans contrepartie dans l'actif. Dans le premier cas il y a un coût, dans le second cas il y a une dépense.

Ainsi, si le paiement vise l'acquisition d'un brevet qui sera enregistré dans l'actif immobilisé, le bilan restera équilibré : le paiement est coût, et non dépense. La perte de la valeur du droit acquis est déductible, mais cette déduction ne se confond pas avec celle des dépenses.

La troisième indice consiste en la recherche afin de savoir si la dépense satisfait les principes basiques de déductibilité : a) c'est une dépense nécessaire au maintien de la source productrice du revenu? b) c'est une dépense usuelle dans le secteur de l'économie concernée? Si la réponse est négative, il y aura un cas de non déductibilité⁹¹⁷.

Ainsi, ni tous les paiements effectués par une société sont déductibles du revenu imposable en tant que dépenses de l'exercice. Comme règle générale, ne sont pas déductibles les dépenses de capital : le paiement de capital financier pour l'acquisition de biens de capital implique simple échange à l'intérieur de la même catégorie, et non dépense : il se change une somme en argent par un droit.

D'autre part, les biens qui ont une vie utile indéterminée ne sont pas susceptibles de déduction, c'est le cas des marques.

Finalement, il reste savoir si le paragraphe 9 de l'article 18 de la loi n. 9430 de 1996 qui retire de son application les déductions de coûts, dépenses ou de charges avec des redevances et assistance technique, scientifique, administrative et semblables, lesquels continuent subordonnées aux conditions de déductibilité traités par la législation en vigueur est constitutionnel vis-à-vis les principes constitutionnels de la légalité, du non-confisque et de l'égalité devant les charges fiscales.

L'article 150, alinéa I de la Constitution de la République détermine que seule la loi en sens étroit pour exiger ou augmenter un impôt, une taxe ou une contribution fiscale ou parafiscale. Il s'agit du principe constitutionnel de la

⁹¹⁷ 1er CC, 1ème Chambre Arrêt n. 101-84304-, Président Mariam Seif, Rapporteur Sebastião, Rodrigues Cabral, Procureur Fazenda Nationale Afonso Celso Ferreira de Campos, j 11.11.92- DOU 20.06.94.

légalité en matière fiscale. Cette même exigence est faite par l'article 97 du CTN.

Ainsi, toute exaction fiscale (impôt, taxe, contribution fiscale ou parafiscale) ne peut être créée, exigée ou augmentée qu'en vertu de la loi, en sens étroit.

La loi n. 9430 de 1996 préconise que les redevances et les assistantes scientifique, administrative ou similaire restent subordonnés aux conditions de déductibilité prévues par les dispositions des articles 71 et 54, de la loi n° 4.506 de 1964 ; article 74, de la loi n° 3.470 de 1958 ; article 12, de la loi n° 4.312 de 1962 ; et article 6, du décret-loi n° 1.730 de 1979 et articles 352 à 355, do RIR- 1999⁹¹⁸ et ne sont pas déductibles les redevances payées au titre de licence de brevets ou de marques entre filiale au Brésil et sa maison-mère à l'étranger.

Cette discrimination peut sembler inconstitutionnelle, dans la mesure où il existe un traitement l'inégal établit entre contribuables qui font partie d'une même catégorie essentielle.

En effet, une partie des auteurs au Brésil voient ici un traitement inégal entre contribuables qui ont les mêmes droits de déductibilité prévue par la loi n. 9430 de 1996.

Toutefois, la norme n'est pas inconstitutionnelle, la question est résolue au niveau de la pondération des intérêts.

Nous sommes devant deux principes: le principe de l'égalité qui demande un traitement égal à tous les contribuables qui font partie d'une même catégorie essentielle, et le principe de la fonction sociale de la propriété, la fonction sociale de la propriété est l'élément constitutif du devoir de contribuer.

La pondération d'intérêts consiste en la méthode utilisée pour la résolution de conflit entre principes constitutionnels.

Daniel Sarmiento souligne que

«La pondération d'intérêts seulement se rend nécessaire lorsque, en effet, reste caractérisée la collision entre au moins deux principes constitutionnels incidents sur le cas concret. Ainsi, la première tâche qui s'impose à l'interprète devant une possible pondération, c'est procéder à l'interprétation des règles impliquées afin de vérifier si elles, en effet, se confrontent dans la résolution du cas ou si, au contraire, c'est possible les harmoniser »⁹¹⁹.

Cette méthode analyse le cas concret où il y a le conflit entre principes, les variables présentes dans le cas sont importantes pour déterminer

⁹¹⁸ Décret n. 3000 de 1999.

⁹¹⁹ SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 99.

le poids spécifique de chaque principe confronté, mais ne sont pas moins importants les données normatives.

La pondération d'intérêts constitutionnels est orientée vers les valeurs substantives. Ces valeurs, qui ne sont pas créées mais reconnues et concrétisées par l'ordre constitutionnelle (liberté, égalité, sécurité, fonction sociale de la propriété etc.) guident le processus de pondération en lui donnant une dimension axiologique.

La pondération d'intérêts a une structure tridimensionnel, car elle comprend les trois éléments où se décompose le phénomène juridique: (i) le fait, (ii) la norme et (iii) la valeur.

La Constitution ne représente pas une agglomération de normes isolées, mais un système organique dans lequel chaque partie doit être entendue à lumière des autres parties.

Or, si le droit à l'égalité de traitement, respecté la capacité contributive de chacun, et le droit à la propriété, en respectant sa fonction sociale, sont deux droits fondamentaux, dans le champ d'application des droits fondamentaux il faut délinéer la topographie du conflit.

Cette démarcation correspond à l'identification des limites inhérentes de chaque droit. Ces limites sont la frontière externe des droits fondamentaux et peuvent être définies expressément dans la Constitution ou découler implicitement de la Constitution.

La propriété privée est protégée par deux principes constitutionnels: le principe de la capacité contributive et le principe de la fonction sociale de la propriété, qui indiquent, notamment dans le cas de déductibilité des redevances, vers des directions diverses.

La décision du législateur qui limite, dans certains cas, à 5% la déductibilité des redevances et qui n'autorise pas la déductibilité des redevances payées au titre de licence de brevets ou de marques entre filiale au Brésil et sa maison mère à l'étranger, est le moyen d'atteindre une fin basée sur l'intérêt public: interdiction de l'évasion fiscale et le maintien des recettes publiques dans le territoire brésilien en vue de la croissance économique du pays.

En effet, ce n'est pas possible d'accomplir une fin basée sur l'intérêt public en s'éloignant des valeurs basilaires d'une société qui se présente comme solidaire au profit d'intérêts individuels. Il est donc nécessaire une harmonie entre droit et économie à travers une interprétation ouverte à valeurs et principes.

On est donc devant le problème de pondérer les principes de la capacité contributive avec le principe de la fonction sociale de la propriété.

En ce sens, en ce qui concerne le cas de non déductibilité des redevances payées au titre de licence de brevets ou de marques entre filiale au

Brésil et sa maison mère à l'étranger et le cas des déductibilité de redevances mais assujetties à une limite de déduction, il existe une répartition équitable de la charge fiscale entre contribuables qui font des transactions avec les droits de la propriété incorporelle et les contribuables qui font des transactions avec des biens corporels, ces dernier entrant dans la discipline des prix de transfert et non les premiers, le principe de la capacité contributive doit céder au principe de la fonction sociale de la propriété.

Nonobstant la poursuite des bénéfices de la part de l'entreprise transnationale, l'homme d'affaire doit tenir compte de la fonction sociale de la propriété-entreprise.

Le concept de propriété, en tant que classique institut de droit privé a été revu sous l'optique du droit constitutionnel.

La propriété consiste à un fait antérieur au droit, car l'homme à sa propriété avant la création de son règlement.

En tant que fait qui découle d'un contexte social, la propriété a une extension et compréhension propres de chaque période.

La Constitution n'a pas de mots inutiles. Ainsi, le sens de l'expression fonction sociale de la propriété doit être dûment démarqué.

Le mot 'social' révèle un modèle élastique au moyen duquel certaines exigences du moment historique⁹²⁰ sont transférées au Pouvoir Législatif et au contrôle du Pouvoir Judiciaire.

La fonction sociale de la propriété est un devoir attribué au propriétaire et qui découle du contenu des droits de propriété – droit d'utiliser, de jouir et de disposer de leurs biens et de les récupérer du pouvoir de celui qui injustement les possède – qui exige la destination des propriétés.

La fonction sociale de la propriété n'est pas une limitation au droit de propriété. En ce sens Gilberto Bercovici affirme :

« Quand on parle de fonction sociale, l'on ne fait pas référence aux limitations négatives du droit de propriété qui atteignent l'exercice du droit de propriété, sa substance. Les transformations par lesquelles l'institut de la propriété a passé ne se restreignent pas au vidage des pouvoirs du propriétaire ou à la réduction des droits de propriété, conformément aux limitations légales, étant donné que le contenu du droit de propriété a été modifié.

(...)

La fonction sociale est plus qu'une limitation. Il s'agit d'une conception qui se consolide dans le fondement, la raison et justification de la propriété »⁹²¹.

⁹²⁰ Concept historique déterminable, vague, dans lequel se conditionnent les valeurs importantes moralement à l'époque analysée.

⁹²¹ BERCOVICI, Gilberto. A constituição e a função social da propriedade. "In": JUNIOR NERY, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade (coord.) . *Revista de Direito Privado*. São Paulo : Revista dos Tribunais, n. 7, ano 2- julho-setembro 2001, p. 83.

Le non accomplissement de la fonction sociale de la propriété est vérifié moyennant l'analyse de l'exercice du droit de propriété, lequel dépasse son optique individuelle de simple faculté de propriétaire⁹²² pour aller vers une notion transindividuelle, en respectant les droits de non-proprétaires.

La fonction sociale est imposée au titulaire du droit un devoir positif et un devoir négatif.

Eros Roberto Grau souligne que le droit positif consiste en l'exercice de son droit dans l'intérêt de la collectivité. Le droit négatif consiste en l'obligation de ne pas exercer le droit de propriété au préjudice d'autrui⁹²³.

Fonction sociale de la propriété n'est pas un concept similaire à celui de productivité.

En effet, le fait d'être productive ne signifie pas que la propriété accomplit sa fonction sociale.

Le principe constitutionnel de la fonction sociale de la propriété n'est pas observé, par exemple, dans une propriété agricole qui, malgré sa productivité, utilise main d'œuvre esclave.

Gilberto Bercovici explique que l'accomplissement de la fonction sociale de la propriété passe par le nécessaire respect de l'évaluation sociale du travail, de la diminution des inégalités et de tout fondement, de tous les principes de la République fédérative du Brésil, avec la fin de maxima concrétisation constitutionnelle⁹²⁴.

La Constitution de la République, dans le chapitre de l'ordre économique, assure aux particuliers la préférence de la production et circulation des biens et services sous le fondement de la libre initiative.

Toutefois, cette prérogative comporte des restrictions à l'exercice de la liberté d'entreprise de nature publique afin d'assurer à tous l'existence digne, selon les propositions de justice sociale⁹²⁵.

D'autre part, à travers le principe de la fonction sociale, l'exploitation de l'activité économique ne peut plus avoir comme seul objectif les bénéfices et la satisfaction personnelle de l'entrepreneur. La société a une responsabilité conjointement avec l'Etat de prêter d'importants services au profit du progrès social et de l'intérêt collectif.

La propriété-entreprise participe à la création de conditions plus favorables à la croissance économique et au développement social, en

⁹²² Utilisation, plaisir, disposition, joie et séquelle.

⁹²³ GRAU, Eros Roberto *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 8 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003, p. 213.

⁹²⁴ Cf. A constituição e a função social da propriedade. "In": JUNIOR NERY, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade (coord.) . *Revista de Direito Privado*. São Paulo : Revista dos Tribunais, n. 7, ano 2-julho-setembro 2001, p. 83.

⁹²⁵ Constitution de la République, article 170.

valorisant, ainsi, le collectif au détriment de l'individuel, c'est le passage de l'Etat libéral à l'Etat démocratique de droit.

L'article 2035, paragraphe unique du Nouveau Code civil préconise :

« Art. 2035. Aucune convention ne prévaudra si contraire des règles d'ordre public, tels que celles établies par ce code afin d'assurer la fonction sociale de la propriété et des contrats ».

Or, si la fonction sociale de la propriété et des contrats est un sujet de contrôle dans l'ordre juridique interne, notamment pour assurer l'intérêt collectif, l'on comprend alors que l'optimisation fiscale ne peut pas violer le principe de la fonction sociale de la propriété.

De ce fait, l'autonomie de volonté et la liberté contractuelle ne sont plus absolues car l'intérêt individuel doit céder pour assurer l'intérêt collectif et ainsi assurer la justice sociale.

La fonction sociale de la propriété est un principe de l'Etat démocratique social de droit.

Le principe de l'égalité de tous qui a été dégagé des premières Déclarations de droits de l'homme a été édifié à l'encontre des privilèges. Le but premier du principe est de procéder à la suppression radicale des modes de distribution des honneurs, des dignités, des distinctions dont les critères d'attribution ou de détermination soit révélaient l'arbitraire, soit renforçaient les hiérarchies sociales, soit contribuaient à l'implantation des inégalités sociales. Or, le fondement principal de ces hiérarchies et inégalités était centré autour de la notion de propriété ou sur la qualité de propriétaire. L'abolition des privilèges semble ainsi être à la source de la formation des sociétés démocratiques contemporaines plus que l'institution de l'égalité des êtres humains en droit.

Dans les Etats de droit, dans la mesure où la perception des distinctions sociales peut être perpétuée suivant les évaluations d'une utilité publique, dont les caractéristiques ne sont plus communes et générales mais dépendantes des idéologies dominantes, l'égalité en droit peut connaître diverses nuances.

Ces tonalités restituent les controverses relatives à la conception d'un droit qui porte sur les "propriétés".

Recomposée au "singulier", la notion de propriété devient le support d'un droit subjectif, d'un droit individuel bourgeois — ou capitalistique — qui s'inscrit principalement dans la sphère privée et ne connaît pas d'extensions dans l'espace public. Ce droit se recompose en un droit de jouissance absolue sur les choses; il est un droit dont bénéficient les riches, les propriétaires.

La notion de propriété serait ainsi au cœur du problème soulevé par l'insertion de la faveur dans les domaines du droit. Elle en est la clef quand la réflexion porte sur le passage de l'illégitimité des marques de faveur allouées par les puissants, les riches (ce sont là des mesures de faveur) vers la

nécessité sociale de mesures politiques et juridiques qui, utilisant l'articulation complexe de faveur et défaveur⁹²⁶, se prétendent en faveur des défavorisés.

Dans les sociétés libérales, cependant, parce que le droit de propriété s'entend essentiellement de la propriété privée, parce qu'il prend la qualité d'un droit de jouissance absolue sur les choses qui en font l'objet et en forment la consistance, parce qu'il révèle surtout un désir de puissance et qu'il est à la racine des fonctions de pouvoir, il est le lieu originel de la notion de faveur et des marques de faveurs.

Cette perception s'oppose à une idée de fonction sociale de la propriété. La propriété est la condition objective de l'indépendance de l'individu, elle le libère de la servitude, du despotisme féodal. Elle n'attribue pas à quiconque de pouvoir sur autrui. Si la propriété doit être pensée comme un droit, ce droit doit être envisagé non exclusivement du côté de celui qui en jouit mais aussi et surtout en fonction de la société politique pour la cohésion de laquelle il a été institué. Cette lecture n'est pas celle retenue par les pouvoirs institués dans les sociétés libérales contemporaines.

La sécurité de la collectivité s'impose à la liberté individuelle. Le principe de la capacité contributive et son corollaire, le principe de l'égalité devant les charges publiques, et le principe de la fonction sociale doivent être pondérés vis-à-vis les intérêts en jeu. La solution du conflit entre les principes est casuistique, car elle est conditionnée à la manière où les intérêts en dispute se présentent.

D'autre part, il s'agit d'employer le principe de la proportionnalité dans sa triple dimension: adéquation, nécessité et proportionnalité dans le sens étroit.

Or, pour comprendre la politique fiscale du Brésil en interdisant la déductibilité des redevances entre filiale de société étrangère et société mère et en limitant, pour les cas possibles, cette déductibilité, il faut comprendre le Brésil en tant que pays qui paye un haut coût par le transfert de technologie et que les actifs disponibles sans restrictions dans le pays peuvent être perçus en tant qu'un avantage spécifique.

Etant donné que les pays en développement sont importateurs de connaissance, renforcer les systèmes de propriété intellectuelle signifierait augmenter les dépenses avec des redevances à l'étranger.

En tout état de cause, étant donné la fonction sociale de la propriété⁹²⁷, la loi ne peut pas privilégier une conception individualiste au développement économique et technologique du pays. La propriété incorporelle

⁹²⁶ Les marques de faveur ou de défaveur supposent que celui qui les dispense dispose d'un statut, d'une position de supériorité attestée légalement, pratiquement ou objectivement. Cette assurance prend racine dans une conception de la propriété de soi entendue dans la rivalité, dans une considération de ses droits en terme de prédisposition à les exercer pleinement, dans le fait de disposer de biens, matériels ou non, ou/et dans la posture dominante, dans l'exercice du pouvoir .

⁹²⁷ Article 5, in. XXI de la Constitution Fédérale de 1988.

ne mérite la protection légale que dans l'exacte mesure où elle accède sa fonction sociale.

La garantie de l'égalité en droit incite ainsi les pouvoirs publics à rechercher les moyens de corriger les conséquences des inégalités persistantes qui affectent considérablement des démocraties.

La préoccupation du législateur, depuis la loi n. 6405 du 15 décembre 1976 était non seulement le contrôle de l'évasion fiscale, mais aussi assurer la fonction sociale de la propriété –entreprise.

L'article 154 de la loi n. 6405 du 15 décembre 1976 préconise :

«Art. 154. L'administrateur doit exercer les attributions que la loi et les statuts lui confèrent afin d'obtenir les fins et ceci dans l'intérêt de la société, mais satisfaites les exigences du bien public et de la fonction sociale de l'entreprise».

Dans l'histoire, pendant une longue période la fonction sociale de la propriété se tournant vers les biens immeubles (propriété agricole et urbaine).

Aujourd'hui la plupart de la richesse du monde n'est pas immobilisée. La grande richesse est dans le contrôle de l'entreprise, dans le marché de capitaux et d'actions, dans les marques, dans les brevets, dans les *franchises* et *softwares*. La discussion sur la fonction sociale de la propriété change d'optique.

L'article 170 de la Constitution de la République a érigé au niveau constitutionnel les principes de la souveraineté nationale, de la propriété privée, de la fonction sociale de la propriété, de la libre concurrence, de la défense du consommateur, de la réduction du plein emploi et du traitement favorisé aux petites entreprises.

Ainsi, de l'interprétation de l'article précité l'on vérifie qu'une entreprise qui accomplit sa constitutionnelle fonction sociale et qui accomplit sa mission d'entreprise, c'est-à-dire, la fonction de générer des bénéfices aux associés, assure la satisfaction du consommateur, en préservant l'environnement, en générant d'emplois et en participant au développement social du milieu où elle est implantée.

Le Code civil dans le texte de l'article 2035, paragraphe unique, préconise qu'*«aucune convention prévaudra si elle viole les normes d'ordre public, telles que celles établies par ce code afin d'assurer la fonction sociale de la propriété et des contrats »*.

La fonction sociale apparaît comme une nécessité de l'Etat moderne de limiter l'individualisme devant l'exigence sociale d'assurer l'intérêt de la collectivité qui n'est pas satisfaite par l'Etat libéral.

Liberté ne peut pas contraster avec l'utilité sociale dans des sujets tels que sécurité. Les intérêts collectifs doivent alors primer sur l'intérêt individuel.

L'exercice de la fonction sociale pour l'entreprise signifie qu'elle doit s'intéresser non seulement aux associés, mais aussi à la collectivité, en liant la notion de fonction sociale à l'activité économique, étant donné son importance.

Eduardo Tomasevicius Filho définit fonction sociale :

« (...) signifie l'exercice d'un droit subjectif, de telle façon que l'intérêt public soit respecté, non seulement dans le sens de ne pas imposer des limitations à l'exercice de ce droit, mais aussi dans le sens de causer un avantage positif pour la société.

De cette façon, l'on comprend l'idée selon laquelle la propriété oblige ou encore il y a un pouvoir-devoir de l'individu d'attendre l'intérêt public dans l'exercice de son droit subjectif »⁹²⁸.

D'autre part, le contenu de la fonction sociale ne s'épuise pas dans la Constitution et dans les lois ordinaires. Lorsqu'elle n'est pas positivée il faut vérifier le cas concret afin d'avoir la certitude de que les décisions de l'entreprise ont été prises dans l'exercice de son activité d'entreprise.

La fonction sociale de l'entreprise doit s'affermir dans l'équilibre du droit de la propriété et pour la réalisation de la fin sociale de l'activité économique, sans que pour autant la fonction sociale de la propriété soit positivée pour obliger l'entreprise à agir selon le bien commun.

Les nouvelles attributions de l'entreprise n'éliminent pas de l'Etat son obligation de guider la nation vers le bien-être et la justice sociale.

Dans une économie de marché qui présuppose la détention de moyens de production, l'entreprise est un élément nécessaire à la détermination de la structure économique et sociale d'une société.

En tout état de cause, la restriction au principe de la capacité contributive est faite pour assurer la sauvegarde du principe de la fonction sociale de la propriété. Le bénéfice réalisé avec cette restriction balance le degré de sacrifice imposé à l'intérêt opposé, la capacité contributive.

Ainsi, bien que la législation⁹²⁹ qui autorise, d'une part, une déductibilité limitée des redevances et assistance technique et, d'autre part, ne permet pas la déductibilité des redevances payés au titre de licence de brevets ou de marques entre filiale d'entreprise étrangère implantée au Brésil et sa maison-mère à l'étranger, et même si ces restrictions sont antérieures à la loi 9249 de 1995, ces restrictions trouvent son fondement au principe de la fonction sociale de la propriété sociale en évitant ainsi l'évasion fiscale.

En effet, comprendre la politique fiscale du Brésil en interdisant la déductibilité des redevances, dans certains cas, et en la limitant, dans d'autres cas, c'est raisonner en termes de développement du pays. En outre, les actifs

⁹²⁸ FILHO, Eduardo Tomasevicius. *A função social da empresa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 92, abril 2003, p. 40.

⁹²⁹ Loi n. 4131 de 1962, loi 4.506-1964 ; PMF n. 436- 1958, IN/SRF n. 005-1974, loi n. 8383-1991

disponibles dans le pays sans restrictions peuvent être perçus en tant qu'avantage spécifique du Brésil.

Il ne s'agit pas de résoudre une collision entre règles juridiques par le biais de critères abstraits: hiérarchique, chronologique et spécialité, de façon à ce que l'application de l'une exclue complètement la possibilité de l'incidence de l'autre sur le cas.

Il s'agit d'une collision entre deux principes constitutionnels qui protègent deux droits fondamentaux, l'égalité et son corollaire la capacité contributive; et la propriété en sa fonction sociale.

Les auteurs brésiliens imposent à la pondération d'intérêts une limite. Il s'agit du respect au noyau essentiel des droits fondamentaux.

En effet, il existe un contenu minimum de ces droits qui ne peut pas être modifié, soit par le législateur, soit par l'applicateur du droit.

Ainsi, ce noyau essentiel est la 'limite des limites' protégée de toute espèce de restriction.

Nonobstant ce courant de la théorie absolue défendue par Canotilho⁹³⁰ et José Carlos Vieira de Andrade⁹³¹ au sujet de la nature du contenu essentiel des droits fondamentaux qui préconise le contenu essentiel doit être délimité abstraitement, ne pouvant pas leurs contours être dépassés dans aucune hypothèse, ni même quand l'invasion puisse être justifiée par la protection à d'autres droits fondamentaux de même hiérarchie, la théorie relative du noyau essentiel des droits fondamentaux semble être la plus cohérente.

La théorie relative, défendue par Robert Alexy⁹³² et Peter Häberle⁹³³, soutient que le noyau fondamental ne peut être délimité qu'à la lumière du cas concret, moyennant la méthode de pondération des intérêts. Cette théorie explique la protection du noyau fondamental selon le principe de la proportionnalité.

Lorsque certaines questions concrètes peuvent affecter en même temps le cerne de deux droits fondamentaux opposés, la théorie relative crée une situation qui devra être décidée par le juge.

Etant donné qu'il n'existe pas une hiérarchie formelle entre principes constitutionnels, la résolution de collisions dans le cas concret dépend toujours d'une pondération d'intérêts dont le résultat pourra varier en fonction des spécificités des faits du cas.

⁹³⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Op.cit., p. 633.

⁹³¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1987, p. 234 e 235.

⁹³² ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 286 et suivants.

⁹³³ HÄBERLE, Peter. *Lê liberta fondamentali nello Stato Costituzionale*. Tradução de Alessandro Fusillo e Romolo W. Rossi. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1993, p. 85 et suivants.

Or, étant donné que plusieurs contribuables cherchaient échapper à la double imposition économique par le biais de paiements exagérés, le législateur a limité ces paiements.

Au départ, le législateur a limité les paiements considérés légitimes, au titre de *pro labore*, afin d'empêcher l'évasion des bénéfices des personnes morales et la double imposition économique qui devraient s'étendre à la généralité des contribuables, car si les personnes morales avaient déjà été imposées en raison des bénéfices attribués aux associés, ces derniers ne pouvaient pas être également imposés en raison des mêmes bénéfices distribués (double imposition économique). *A posteriori*, le législateur a décidé en ce qui concerne les paiements de redevances de brevets et de marques, soit ils devraient interdire la déductibilité, soit ils pouvaient avoir une limite de déductibilité, selon le cas concret. Les redevances de brevets et de marques sont alors exclues de la discipline de prix de transfert pour assurer la politique économique du Brésil.

Liberté ne peut pas contraster avec l'utilité sociale. Les intérêts collectifs doivent toujours primer sur l'intérêt individuel. L'optimisation fiscale a une limite liée à la fonction sociale de la propriété-entreprise.

En ce sens, la fonction sociale de l'entreprise doit s'affermir entre l'équilibre du droit de la propriété et la réalisation de la fin sociale de l'activité économique.

Toute la législation qui discipline les conditions de déductibilité des redevances est donc constitutionnelle car si, d'une part, les redevances sont une forme classique utilisée par les entreprises pour diminuer l'assiette de l'impôt sur le revenu et la CSLL, d'autre part, son paiement est nécessaire pour la croissance économique du Brésil.

Titre II

LA RÉOLUTION CONVENTIONNELLE DES DIFFICULTÉS LIÉES AUX CONTRÔLES INTERNES

La France et Brésil ont signé, le 10 septembre 1971, une Convention en matière de fiscalité publiée au Journal Officiel du 28 novembre 1972.

Cette convention tend à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et prévenir l'évasion et la fraude fiscale.

Dans le **chapitre 1** on va étudier de la convention fiscale franco-brésilienne et dans le **chapitre 2** on va traiter de l'invocabilité de la convention et des procédures prévues en cas de conflit.

LA CONVENTION FISCALE FRANCO-BRÉSILIENNE

La convention fiscale franco-brésilienne a été intégrée dans l'ordre juridique de la France et du Brésil car il a été régulièrement ratifié et publié au Journal Officiel des deux pays. Il s'agit donc d'un traité international qui est opposable à l'administration fiscale française⁹³⁴ et à l'administration fiscale brésilienne.

On va traiter du champ d'application de la convention (**Section 1**) et ensuite on vérifiera comme peut être exécutée la convention en cas de conflit entre les ordres internes des deux pays (**Section 2**).

Section 1 LE CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

L'analyse des conséquences fiscales d'une opération internationale dépend de l'existence ou non d'une convention internationale.

En l'absence d'une convention fiscale, chacun des Etats concernés applique sans réserve son droit d'imposer, il y a donc le risque de double imposition juridique, car la fiscalité sera déterminée par les dispositions à incidence internationale des législations et réglementations nationales, la territorialité des impôts et l'existence de retenues à la source sur les revenus de non-résidents seront alors des éléments importants.

Toutefois, s'il existe une convention fiscale, la convention s'imposera aux Etats et prend le pas sur les législations internes, les doubles impositions sont alors éliminées, ou au moins atténuées.

Le champ d'application de la convention concerne les personnes, les impôts et le territoire.

L'article 28 de la Convention fiscale franco-brésilienne dispose :

- 1. Le champ d'application de la présente Convention pourra être étendu par accord entre les Etats contractants au moyen d'échanges de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles respectives.*
- 2. A moins que les deux Etats contractants n'en soient convenus autrement, lorsque la Convention sera dénoncée par l'un d'eux en vertu de l'article 30, elle cessera de s'appliquer, dans les conditions prévues à cet article, à tout territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.*

La convention s'applique aux territoires des Etats concernés, tels qu'ils sont définis par la convention. La question ne pose pas de problème.

⁹³⁴ CE, 10 juin 1992, *Helmer Frères*, *RJF* 1992.8-9.1932; CE 26 oct. 1978, 7 313, *RJF* 1978.12.382.

Cet accord a pour objet de protéger les résidents de chacun des Etats contractants en matière d'impôts prélevés directement sur le revenu ou sur les sociétés.

La Convention trouve donc à s'appliquer aux résidents de ces Etats.

Par la suite, on abordera les personnes concernées **(A)** et les impôts visés par la convention **(B)**.

A. LES PERSONNES CONCERNÉES

La notion de résident est fondamentale car la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat ou des deux Etats **(1)**. Si la personne n'a pas la qualité de résident de l'un des Etats, même si elle en a la nationalité, la convention ne s'applique pas, sauf pour appliquer le principe de non-discrimination **(2)**.

1. LA NOTION DE RÉSIDENT

Ainsi, il faut examiner, en droit interne, si la personne est résidente de l'Etat concerné. Néanmoins, il y a des conventions qui ne prennent pas appui sur le droit interne et qui indiquent d'emblée selon quels critères une personne doit être considérée comme résidente d'un Etat. Dans ce cas, on passe directement aux critères conventionnels, sans avoir besoin de s'interroger sur le droit interne. C'est le cas de la convention fiscale franco-brésilienne.

En effet, la convention fiscale préconise que la désignation de «résident» d'un Etat contractant est applicable à toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est soumise à imposition dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de toute autre cirière de nature analogue.

L'article 4 de la convention franco-brésilienne précise :

1. Au sens de la présente Convention, l'expression " résident d'un Etat contractant " désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat contractant, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes:

a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle ;

c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle

est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité ;

d) Si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, elle est réputée résident de l'Etat contractant où se trouve son siège de direction effective.

Dans l'hypothèse où une personne morale est considérée comme résidente des deux Etats contractants, sa résidence sera définie comme étant celle où se trouve son siège de direction effective.

En cas de conflit de domicile par application des critères conventionnels de double résidence, en application du droit interne de chaque Etat, la personne concernée peut être considérée comme résidente de chacun des Etats.

2. LES CLAUSES DE NON-DISCRIMINATION

L'article 1 du modèle de convention de l'OCDE précise que la convention « s'applique aux personnes qui sont résidentes d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants ». L'article 1 de la convention fiscale franco-brésilienne suit le modèle de convention de l'OCDE, en affirmant dans l'article 1 l'étendu de la convention fiscale quant aux personnes.

Néanmoins, dans le texte de l'article 24 la convention fiscale franco-brésilienne prend en considération, pour le seul bénéficiaire de cette clause, les personnes qui ont la nationalité d'un Etat mais qui n'en sont pas résidentes :

Article 24

Non-discrimination

1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation.

2. Le terme " nationaux " désigne :

a) Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant ;

b) Toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant.

3. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'une Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité. Cette disposition ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

4. Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat contractant à aucune disposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourraient être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier Etat.

5. Le terme " imposition " désigne dans le présent article les impôts de toute nature ou dénomination.

La convention fiscale franco-brésilienne ne contient pas de développement relatif au concept de nationalité, elle se borne à indiquer ce qui désigne le terme 'nationaux'.

Toutefois, l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité est, règle générale, indépendante de la résidence des personnes. L'interdiction pourra s'appliquer même si celles-ci ne sont pas résidentes des Etats contractants, à condition que la convention la prévoie.

Nonobstant, étant donné le silence de la convention fiscale franco-brésilienne, la portée de la clause de non-discrimination est limitée aux seuls résidents, sauf interprétation administrative plus favorable.

Mais le principe n'interdit pas de traiter différemment les résidents et les non-résidents.

B. LES IMPÔTS VISÉS

En ce qui concerne les impôts, les indications sont données d'abord par le titre de la convention (revenus, fortune, successions etc.), et ensuite par un article faisant la liste des impôts visés. Mais la liste des impôts visés n'est pas limitative (1). D'autre part, la convention ne s'applique pas à tous les impôts (2).

1. LA LISTE ILLUSTRATIVE DES IMPÔTS VISÉS

L'article 2 de la convention franco-brésilienne fait les indications des impôts visés par la convention :

Article 2

1. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont :

a) Pour la France :

L'impôt sur le revenu ;

L'impôt sur les sociétés, y compris toute retenue à la source, tout précompte ou tout versement anticipé afférents aux impôts visés ci-dessus, (ci-après dénommés "impôt français") ;

b) Pour le Brésil :

L'impôt fédéral sur le revenu et les profits de toute nature, à l'exclusion de l'impôt sur les transferts excédentaires et sur les activités de moindre importance.

2. La Convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

La liste des impôts visés n'est pas limitative mais seulement illustrative : elle indique tout simplement en général que « les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont notamment... », concernant la France: l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, et concernant le Brésil : l'impôt fédéral sur le revenu et les profits de toute nature, à l'exclusion de l'impôt sur les transferts excédentaires et sur les activités de moindre importance.

Ainsi, ce n'est pas parce qu'un impôt n'est pas expressément visé qu'il est exclu automatiquement du champ d'application de la convention.

2. LES IMPÔTS CONCERNÉS

La liste des impôts visés s'étendent aux impôts de nature identique ou analogue à ceux établis après la date de la signature de la convention et qui s'ajouteraient aux impôts existants à cette date ou qui les remplaceraient.

Cette liste vise également les impôts perçus non seulement par l'Etat, mais aussi par ses subdivisions politiques, ou collectivités locales, à condition que ces impôts soient considérés comme des impôts sur le revenu, au sens de la convention.

Néanmoins, cette situation peut conduire à des doubles impositions. Par exemple, l'activité d'une entreprise française peut s'exercer par l'intermédiaire d'une installation qui ne serait pas un établissement stable, ce qui conduit à exonération des impôts fédéraux.

Toutefois, cette installation peut être imposable au titre de l'impôt de la subdivision politique du pays. Or, chaque subdivision politique de l'Etat a ses propres règles d'imposition des bénéficiaires, fondées sur une approche territoriale. Dans cette hypothèse, il y a double imposition car l'entreprise est normalement imposable en France, en vertu de la convention.

Néanmoins, cette situation n'arrive pas au Brésil. L'exemple précité se conforme aux Etats-Unis, où chaque Etat fédéré a ses propres règles d'imposition des bénéficiaires, fondées soit sur une approche territoriale, soit sur une approche mondiale.

Ce qui caractérise le prix de transfert c'est le fait que deux personnes morales se trouvent placées dans des territoires ou pays différents. Lorsque l'opération a lieu à l'intérieur du territoire brésilien, elle n'est pas assujettie au contrôle de prix de transfert, mais à la réglementation de présomption de distribution déguisée de bénéficiaires.

En ce qui concerne les impôts de nature identique ou analogue à ceux établis après la date de la signature de la convention et qui s'ajoutent aux impôts déjà existants à cette date ou qui les remplaceraient, la convention doit s'appliquer, en France et au Brésil, sans qu'il soit juridiquement nécessaire de modifier le texte de la convention par un avenant.

Le système fiscal français est unique en ce sens qu'une personne physique est soumise à l'impôt sur le revenu au niveau national, les collectivités locales ne prélevant pas d'imposition sur les revenus. Il en va différemment dans le Brésil, où la tant la personne physique comme la personne morale sont soumises à l'impôt sur le revenu.

Les impôts indirects ne sont jamais visés par les conventions, et en ce sens la convention fiscale franco-brésilienne. Il ne peut donc y avoir double imposition en matière d'impôt indirect.

Section 2

LA REPARTITION DES DROITS D'IMPOSER. LE PARTAGE DES BÉNÉFICES.

Les conventions examinent les différents revenus et déterminent pour chaque Etat lequel des Etats concernés a le droit d'imposer.

La convention internationale pour éviter la double imposition sur le revenu et empêcher l'évasion fiscale souscrite entre la France et le Brésil suit le modèle de convention de l'OCDE.

Cette convention mitige le concours des prétentions d'imposer les revenus entre les deux Etats à travers la prévision de normes de partage d'impositions en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, la sécurité juridique reste assurée au contribuable de ne pas être imposé par les deux Etats et l'évasion fiscale est combattue moyennant des mesures internes prises par les deux pays.

En effet, le droit de chaque Etat souverain de préserver sa base d'imposition et d'y inclure les revenus que les entreprises dans des conditions normales de marché réaliseraient dans son territoire ne doit pas être incompatible avec le compromis d'élimination de la double imposition internationale.

Les conventions fiscales doivent ainsi être examinées avec soin avant la rédaction définitive des contrats internationaux. S'il existe un système de droit interne d'élimination des doubles impositions⁹³⁵, la convention fiscale n'apporte pas beaucoup d'intérêt aux entreprises.

Lorsque les prix de transfert sont analysés sur l'optique de la préservation de la base imposable et du développement économique et social d'importantes questions apparaissent concernant sa comptabilisation avec les conventions internationales pour éviter la double imposition sur le revenu.

Les conventions fiscales ont pour objet essentiel de répartir les droits d'imposer entre deux Etats et, règle générale, elles n'ont pas d'incidence sur les modalités d'imposition des revenus, ces modalités relèvent de la souveraineté fiscale des Etats concernés.

Toutefois, certaines dispositions conventionnelles doivent jouer, notamment, celles concernant aux clauses de non-discrimination, qui ont une incidence sur les règles d'imposition, celles concernant les clauses relatives à l'exigibilité ou non d'une retenue à la source sur les bénéfices après impôt des établissements stables et celles concernant les dispositions relatives à l'élimination des doubles impositions.

⁹³⁵ Par exemple, système de crédit d'impôt pour certains impôts, système territorial d'impôt sur les sociétés etc.

Ainsi, l'Etat à qui un droit d'imposer un revenu est attribué l'impose conformément à sa législation interne dans tous les aspects (assiette, taux etc.).

Néanmoins, lorsqu'il s'agit de l'existence de taux plafond d'imposition pour les retenus à la source sur les dividendes, intérêts et redevances, le principe est mitigé.

L'imposition internationale des redevances repose sur la distinction entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence. Pour redevances, le principe est celui du partage d'imposition entre ces deux Etats, l'Etat de la résidence ayant la charge d'éliminer la double imposition par l'octroi d'un crédit d'impôt au titre d'impôt payé à la source.

Lorsqu'une entreprise exerce son activité en France et à l'étranger, il faut répartir les résultats entre deux ou plusieurs unités et déterminer la part imposable en France.

Pour ce qui intéresse à ce travail, on va traiter des règles d'imposition lorsqu'il s'agit des bénéfices des entreprises en l'absence d'un établissement stable, dont le droit d'imposition est exclusivement de l'Etat de la résidence du bénéficiaire (**A**) et des règles d'imposition lorsqu'il s'agit de bénéfices imputables à un établissement stable, dont le droit d'imposer appartient à l'Etat de la résidence du bénéficiaire et à l'Etat de source du bénéfice (**B**).

A. LES REVENUS EXCLUSIVEMENT IMPOSABLES DANS L'ETAT DE LA RESIDENCE DU BENEFICIAIRE

Les conventions examinent les différents revenus et déterminent pour chacun lequel des Etats concerné a le droit d'imposer. Il y a des règles d'exclusivité d'imposition (1)

1. LES RÈGLES D'EXCLUSIVITÉ

La première règle précise que l'exclusivité de l'imposition de certains revenus est réservée à chacun des Etats. L'Etat qui n'a pas le droit d'imposition de certains impôts doit les renoncer l'imposition en évitant, ainsi, l'apparition de la double imposition.

La deuxième règle est appliquée à la majorité des cas et concernent les revenus qui peuvent être imposés tant par l'Etat de résidence que par l'Etat de la source. Ainsi, la convention répartit entre les deux Etat le droit d'imposition et attribue à l'un des Etats le devoir d'éliminer ou d'atténuer la double imposition, en utilisant ou la méthode de l'exonération ou la méthode de l'imputation, ou encore, la combinaison de deux méthodes.

Les conventions bilatérales peuvent aussi prévoir d'autres méthodes pour éviter la double imposition, tels que le partage du pouvoir fiscal⁹³⁶, le partage du produit et la réduction de l'assiette. Ces méthodes, néanmoins, sont moins importantes.

En l'absence de convention, les doubles impositions ne sont pas éliminées ; elles ne sont que faiblement atténuées par la prise en compte comme charge déductible en France ou au Brésil de l'impôt payé à l'étranger.

Les revenus qui exclusivement imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire sont, parmi d'autres, et notamment en ce qui nous intéresse, (i) les bénéfices des entreprises, en l'absence d'établissement stable dans l'autre Etat et (ii) les redevances, sauf dans le modèle de l'ONU où il y a un partage du droit d'imposer entre les deux Etats.

B. LES REVENUS IMPOSABLES – MAIS NON EXCLUSIVEMENT – DANS L'ETAT DE LEUR SOURCE

Les revenus qui sont imposables dans les deux Etats, Etat de résidence du bénéficiaire et Etat de la source du revenu sont, parmi d'autres et en ce qui nous intéresse, les bénéfices imputables à un établissement stable, et également, les cas de versement excessif.

1. LA PRÉSENCE D'UN ETABLISSEMENT STABLE EN TANT QU'ÉLÉMENT DU PARTAGE DU BÉNÉFICE

Lorsque le bénéficiaire exerce une activité dans l'Etat dont proviennent les revenus par l'intermédiaire d'un établissement stable et que le droit ou le bien générateur des revenus se rattachent effectivement à cet établissement stable, le droit d'imposer appartient aux deux Etats contractants et les doubles impositions sont éliminées selon la méthode de l'exonération ou de l'imputation.

L'article 7 de la convention préconise :

Article 7

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

2. Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

⁹³⁶ En utilisant la méthode du partage du pouvoir fiscal, deux Etats établissent le taux d'assiette maximum de l'impôt incident sur certains impôts, en attribuant à soi des pourcentages de cette assiette pour l'application à chacun de ces revenus.

3. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés.

4. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

5. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de

D'autre part, au titre des redevances, l'article 12 de la convention fiscale franco-brésilienne précise :

Article 12

Redevances

1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant dont elles proviennent et selon la législation de cet Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 10 p. cent du montant brut des redevances payées soit pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, soit pour l'usage ou la concession de l'usage de films cinématographiques, de films ou de bandes magnétiques de télévision ou de radiodiffusion produits par un résident de l'un des deux Etats contractants ;

b) 25 p. cent du montant brut des redevances payées pour l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce ;

c) 15 p. cent dans les autres cas.

(...)

4. Les redevances sont considérées provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une de ses subdivisions politiques, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a, dans un Etat contractant, un établissement stable pour lequel il a contracté l'obligation de payer les redevances et que cet établissement stable supporte le paiement de ces redevances, lesdites redevances sont considérées provenant de l'Etat contractant où l'établissement stable est situé..

5. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des redevances, résident d'un Etat contractant, a, dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances, un établissement stable auquel se rattache effectivement le droit ou le bien générateur des redevances. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

6. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances payées, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont versées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant compte tenu des autres dispositions de la présente Convention. Ces articles ne sont pas affectés par les dispositions du présent article.

Ainsi, la convention retient la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices.

Lorsqu'une entreprise exerce son activité en France et à l'étranger, il faut répartir les résultats entre deux ou plusieurs unités et déterminer la part imposable en France.

Si la comptabilité ne permet pas de répartir ces résultats, deux méthodes sont proposées.

La première méthode est la méthode de répartition proportionnelle qui consiste en appliquer aux résultats globaux un coefficient qui permet d'obtenir la part française et la part étrangère (bénéfice de l'établissement stable et bénéfice de l'ensemble de l'entreprise).

La deuxième méthode proposée est la méthode de répartition par comparaison qui consiste en comparer l'entreprise en cause à des entreprises similaires. On retient le coefficient moyen de bénéfice net et l'entreprise témoin appliqué au cas analysé de l'établissement en cause.

En cas d'exploitation directe d'une entreprise étrangère en France, sans y avoir leur siège social sont tenues à la demande du service des impôts de désigner un représentant en France pour recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement, et au contentieux de l'impôt.

La désignation dans les 90 jours de la demande. À défaut, les sociétés peuvent être taxées d'office

2. LES RÈGLES POUR ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

En cas de double imposition, celle-ci est à éviter selon les règles de l'article 22 de la convention fiscale :

Article 22

Règles générales d'imposition

La double imposition est évitée de la façon suivante :

1. Dans le cas du Brésil :

Lorsqu'un résident du Brésil perçoit un revenu qui est imposable au Brésil conformément à sa législation interne et que ce revenu est imposé en France selon les dispositions de la présente Convention, le Brésil accorde pour l'application de son impôt un crédit d'impôt équivalent à l'impôt payé en France.

Toutefois, la somme ainsi déduite ne peut excéder la fraction de l'impôt brésilien calculé selon la proportion de ce revenu par rapport à l'ensemble des revenus imposables au Brésil.

2. Dans le cas de la France :

a) Les revenus autres que ceux visés aux alinéas b et c ci-dessous sont exonérés des impôts français mentionnés au paragraphe 1 a de l'article 2, lorsque ces revenus sont imposables au Brésil en vertu de la présente Convention.

b) Les dividendes qu'une société résidente de France reçoit d'une société résidente du Brésil dans laquelle elle possède une participation d'au moins 10 p. cent ne sont pas soumis, en France, à l'impôt sur les sociétés sur leur montant brut sous déduction d'une quote-part de frais et charges limitée à 5 p. cent de ce montant, lorsqu'ils sont imposables au Brésil en vertu de la présente Convention.

c) En ce qui concerne les revenus visés aux articles 10 (dividendes), 11 (intérêts), 12 (redevances), 13 (gains en capital), 14 (professions indépendantes), 16 (tantièmes) et 17 (artistes et sportifs) qui ont supporté l'impôt brésilien conformément aux dispositions desdits articles, la France accorde aux résidents de France percevant de tels revenus de source brésilienne un crédit d'impôt correspondant à l'impôt perçu au Brésil et dans la limite de l'impôt français afférent à ces mêmes revenus.

d) En ce qui concerne les revenus visés aux articles 10, 11 et au paragraphe 2 c de l'article 12, l'impôt brésilien est considéré comme ayant été perçu au taux minimum de 20 p. cent.

e) Nonobstant les dispositions de l'aliéna a, l'impôt français peut être calculé sur le revenu imposable en France en vertu de la présente Convention, au taux correspondant au montant global du revenu imposable conformément à la législation française

Ans, lorsque les revenus sont imposables dans l'Etat de leur source et également dans l'Etat de résidence de la société concernée les doubles impositions sont éliminées selon la méthode de l'exonération ou de l'imputation.

La méthode de l'exonération⁹³⁷ permet à l'Etat de la résidence du bénéficiaire d'exonérer d'impôt les revenus (ou la fortune) imposables dans l'autre Etat. Exonération se combine avec la règle de taux effectif qui permet de maintenir la progression de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence.

La méthode de l'imputation (crédit d'impôt) permet que l'Etat de la résidence impose les revenus – à l'exception des revenus imposables à la source – mais il accorde, sur l'impôt qu'il perçoit, un crédit d'impôt égal à l'impôt payé dans l'Etat de la source. Néanmoins, le crédit d'impôt ne peut pas excéder son propre impôt sur le même revenu. Cette méthode est rarement retenue par la France.

Lorsqu'il s'agit de déduction des dépenses effectuées aux fins poursuivies par les établissements stables en réalité on se rapporte aux dépenses qui vont lui permettre d'exercer ses fonctions.

Ainsi, toutes les dépenses engagées pour l'exploitation de l'établissement doivent être déduites, qu'elles aient été engagées directement par l'établissement, par le siège ou par d'autres établissements situés dans des pays tiers.

D'autre part, ces dépenses doivent normalement être prises en compte pour leur montant réel, c'est-à-dire tel que ressort de la comptabilité

Ces dépenses, en tant que dépenses exposées au siège dans l'intérêt d'un établissement à l'étranger, sont des dépenses propres à l'établissement qui lui sont directement imputables: dépenses de personnel, dépenses de direction propres à l'établissement, achat de marchandises, matières premières et produits finis, acquisitions de matériel et outillage directement affecté à l'établissement, amortissement des immobilisations sises au lieu d'exploitation de l'établissement etc., Ce sont des dépenses déductibles pour le calcul des bénéfices de l'établissement, mais pas pour le calcul des bénéfices du siège.

Toutefois, lorsqu'on parle de redevances, il ne s'agit pas là de la force attractive de l'établissement stable car les redevances n'y sont rattachées que si elles ont effectivement un lien avec celui-ci.

⁹³⁷ Lorsque cette règle est prévue par les conventions elle ne concerne pas, généralement, les revenus dits 'passifs' lesquels font l'objet d'une imposition limitée dans l'Etat de la source. Pour ces revenus, la méthode du crédit d'impôt (imputation) est généralement retenue.

Afin d'imposer les résultats de la filiale d'une entreprise étrangère⁹³⁸, certaines législations adoptent la théorie de la 'force d'attraction' selon laquelle l'existence d'un établissement stable dans un pays suffit à l'imposition de tout revenu y provenant. En ce sens, l'établissement stable 'attirerait' tous les résultats à ce pays.

La théorie de la 'force d'attraction' explique que lorsqu'une entreprise étrangère a implanté un établissement stable dans un pays elle entre dans ce pays de telle sorte à permettre que ce pays impose l'entreprise en raison de tout le revenu qui dérive de ce pays, que ce revenu ait pour origine les bénéfices de l'établissement stable ou d'autres activités exercées par l'entreprise dans ce pays⁹³⁹.

La 'force d'attraction' éloignerait toute question concernant le prix de transfert entre maison mère et filiale, étant donné que la totalité des bénéfices concernant les opérations dans le pays serait attribuées à l'établissement stable.

Du point de vue de sa praticité, la théorie de la 'force d'attraction' méritait d'être adoptée, car si le paiement a son origine dans ce pays, alors s'attribue à cet établissement stable la totalité du bénéfice de la transaction, d'autres établissements ne participeraient pas à la concrétisation de la transaction.

Néanmoins, du point de vue technique, l'adoption de cette théorie ne peut pas être appliquée, car elle est incompatible avec le principe de la source, en tant que critère économique qui a pour base l'effective attribution du revenu à l'établissement stable.

La législation brésilienne refuse l'adoption de la théorie de la 'force d'attraction'. En effet, le droit interne considère les filiales d'entreprises étrangères en tant que personnes juridiques aux fins fiscales et son imposition a pour base les bénéfices réels qui se trouvent sur sa comptabilité.

En outre, les articles 397 et 398 du RIR est claire lorsqu'il se rapporte aux résultats obtenus dans le Brésil 'par' les dépendances d'entreprises domiciliées à l'étranger ou « par l'intermédiaire de filiale, succursale ou agence du vendeur dans le pays' :

« Art. 397. Les personnes morales domiciliées à l'étranger et autorisées à fonctionner dans le pays ne pourront déduire en tant que coûts ou dépenses que celles réalisées par ses dépendances dans le territoire national... »

« Art. 398. Les normes de ce décret sur détermination et imposition des bénéfices réalisés au Brésil par filiales, succursales, agences ou représentations des sociétés étrangères autorisées à fonctionner dans le pays atteignent également les rendements réalisés par personnes domiciliées à l'étranger, dans les opérations réalisées par ses mandataires ou commissionnaires dans le Brésil»(Loi n. 3470, de 1958, article 6)

⁹³⁸ Au sens juridique, il n'existe pas de vente réalisé de la maison mère à sa filiale, d'où la nécessité de vérifier le résultat qui devra être imputé à chaque établissement.

⁹³⁹ Rapport OCDE, 1977, p. 73.

Il faut donc l'effective connexion du bénéfice à la filiale pour que celle-ci soit imposée en raison de ces bénéfices.

L'article 7.1 de la Convention Modèle de l'OCDE précise :

« Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ».

Les conditions commerciales et financières des transactions réalisées entre entreprises liées peuvent ne pas subir l'identique pression des forces externes du marché. Le principe de pleine concurrence traite alors les membres d'un groupe transnational comme s'ils agissent en tant qu'entités séparés et non en tant que parties inséparables.

En tout état de cause, l'allocation des résultats entre les établissements d'une personne morale peut se réaliser par deux méthodes :

1. méthode directe, laquelle tient compte de la comptabilité, afin de connaître quel établissement a réalisé le bénéfice ;
2. méthode indirecte, laquelle est basée sur des pourcentages fixés.

Par la méthode directe, la filiale est vue en tant qu'une entité économiquement indépendante, bien qu'elle ne le soit juridiquement.

De ce fait, les ressources utilisées par un tiers afin de tenir compte des nécessités de la filiale sont dettes économiquement liées à la filiale et de ce fait, elles ne peuvent pas être déduites des recettes qu'elle a réalisées afin de vérifier son bénéfice.

Ainsi, lorsque la maison mère fait l'allocation de ressources à la filiale, ces valeurs, en dépit d'être économiquement liées à la filiale, ne peuvent pas refléter les intérêts déductibles et payées à la maison-mère.

La méthode directe, en tant que méthode de calcul du bénéfice attribué aux filiales, ne présuppose pas que l'établissement stable soit une entreprise autonome, étant donné que non rare une filiale serait économiquement inviable si elle n'était pas comprise dans l'univers de l'entreprise. En réalité, il est à rechercher, à partir du bénéfice totale de l'entreprise, quel partie du bénéfice est le résultat de la performance effective de la filiale et donc imputée effectivement l'établissement. L'on parle, alors, de bénéfice partiel ou part du bénéfice total de l'entreprise qui doit être attribué à l'établissement. C'est la raison par laquelle la méthode directe exige deux phases : à la première, il se vérifie le bénéfice total de l'entreprise (dans le pays et à l'étranger) ; à la seconde, il se distribue ce bénéfice à chaque établissement à partir de son effective collaboration.

L'allocation de résultats entre les établissements d'une personne morale est vérifiée soit par la méthode directe, soit par la méthode indirecte, les deux méthodes sont admises par Convention Modèle de l'OCDE⁹⁴⁰.

Le point de départ de la méthode indirecte est aussi le bénéfice total de l'entreprise (dans le pays et à l'étranger).

Nonobstant, le bénéfice vérifié par cette méthode n'est pas distribué à partir de la recherche de la personne qui a réalisé le bénéfice.

En réalité, un critère de distribution est adopté afin de partager les résultats entre maison-mère et filiales.

En utilisant la méthode indirecte il sera difficile de trouver un critère de distribution de bénéfices qui soit compatible avec le principe de pleine concurrence.

Etant donné que la maison-mère et la filiale exercent des activités identiques, le critère de la recette brute peut être envisagé pour les entreprises commerciales, pour les salaires et pour le coût de la matière première, pour des entreprises industrielles etc.

Toutefois, dans le cas d'activités diversifiées, il serait difficile de trouver un critère compatible avec le principe de pleine concurrence. En ce sens, par exemple, si la maison mère est la responsable par le développement de l'activité d'industrialisation et propagande et si la filiale est responsable par la distribution, alors les recettes réalisées ne peuvent pas servir de critère de distribution.

En effet, considérant l'existence d'une seule entreprise, ce ne serait pas possible de vérifier les recettes dans les opérations de transfert entre les établissements.

D'autre part, dans ce dernier exemple, même s'il était possible de faire la comptabilisation des effets de ces transferts, les recettes ne sont pas acceptables en tant que critère adéquat, car les recettes seraient plus grandes pour la filiale responsable de la distribution, même si celle-ci a, règle générale, une plus petite responsabilité en ce qui concerne le résultat.

La législation brésilienne a adopté la méthode directe, d'où l'inclusion des relations entre maison-mère et filiales parmi celles assujetties aux normes de prix de transfert.

L'OCDE repousse le traitement unitaire des membres du groupe transnational, les diverses entités du groupe sont considérées en étant des entités séparés, mais admet dans le texte de l'article 7 de la convention modèle tant l'adoption de la méthode directe tant que de la méthode indirecte.

⁹⁴⁰ Le Modèle de Convention de l'OCDE n'admet pas tout critère pour la distribution de bénéfices par la méthode indirecte, le critère doit produire un résultat compatible avec le principe de pleine concurrence.

Néanmoins, l'OCDE n'admet pas tout critère pour la distribution des bénéfices par la méthode indirecte, mais seulement un critère qui reflète un résultat compatible avec le principe de pleine concurrence

S'agissant de transfert entre la maison mère et la filiale, il se pose la question concernant la vérification du résultat à être attribué à chaque établissement.

L'article 7.2 de la Convention Modèle de l'OCDE précise :

« 7.2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable ».

Ainsi, en ce qui concerne les filiales, le paragraphe 2 de l'article 7 détermine que se considèrent les coûts comme si les établissements étaient des entreprises distinctes et séparées. Pour les entreprises séparées s'utilise la valeur de marché. Si la valeur de marché n'est pas possible d'être déterminée, les règles de l'article 9 de la Convention Modèle de l'OCDE concernant les entreprises indépendantes sous contrôle commun seront appliquées.

Les principes conventionnels généralement conduisent aux solutions suivantes⁹⁴¹, en présence d'un établissement stable :

Si l'établissement stable est considéré comme versant des redevances, c'est-à-dire si la part imputable à l'établissement stable est nettement individualisée et si l'on peut, par exemple, considérer qu'une quote-part de la concession était à son actif, l'on peut admettre que les redevances prennent leur source dans l'Etat de situation de l'établissement, sous réserve que le droit interne de cet Etat le prévoie.

Si l'établissement stable ne fait que rembourser au siège, sous forme de frais de siège, une quote-part de redevances que celui-ci a dépensé «pour le compte» de l'établissement, faute d'une disposition conventionnelle expresse, les redevances ne seront pas considérées comme prenant leur source dans l'Etat de situation de l'établissement. Les redevances seront en totalité imputables à l'Etat du siège, pour les besoins de la retenue à la source, car les frais de siège sont normalement déductibles de l'assiette de l'impôt dû par l'établissement.

D'autre part, presque toutes les conventions qui suivent le modèle de l'OCDE permettent aux Etats de n'appliquer les dispositions favorables relatives aux redevances qu'en cas de versements normaux.

⁹⁴¹ CE 28 avril 1986, req. n. 45505: *RJF* 6/86, p. 387.

De ce fait, chaque Etat conserve le droit d'imposer la partie excédentaire selon sa propre législation si le montant des redevances excède celui qui aurait été convenu en l'absence de relations spéciales existantes entre le débiteur et le bénéficiaire (article 12, §4 du modèle de l'OCDE).

La notion de relations spéciales n'est pas précisé, mais selon les commentaires de l'OCDE il s'agit des cas où le débiteur contrôle directement ou indirectement le créancier, ou l'inverse, ou lorsque tous deux sont contrôlés par la même personne, ou encore lorsqu'il existe une communauté d'intérêts.

En ce qui concerne la normalité des redevances, l'analyse sera réalisée en fonction des circonstances et de divers paramètres. L'approche retenue par les conventions fiscales est celle des prix de pleine concurrence.

Si les redevances considérées excessives peuvent être réintégrées dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés, la société versante donnera un complément d'impôt⁹⁴², ou alors elles seront considérées comme des revenus distribués au bénéficiaire et donc faire l'objet d'une retenue à la source au titre de dividendes et assimilés⁹⁴³, ceci lorsque la clause relative aux dividendes est conforme le modèle de convention de l'OCDE⁹⁴⁴.

Mise à part les restrictions précitées, les conventions n'ont pas d'incidence sur les modalités d'imposition.

En tout état de cause, il n'y a pas d'hypothèse où une personne ne soit pas imposé sur un revenu, mais il est possible que deux personnes soient simultanément imposées en fonction d'un même item de revenu, c'est ce qu'il arrive dans les diverses phases de la chaîne productive assujetties à l'impôt ICMS au Brésil et dans les cas de services assurés par des entreprises étrangères sans établissement stable au Brésil.

⁹⁴² GOUTHIERE, Bruno. *Les impôts dans les affaires internationales*. Levallois : Editions Francis Lefebvre, 1998, p. 254.

⁹⁴³ Article 109-I-1^e du CGI.

⁹⁴⁴ Pour l'OCDE « sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions cachées de bénéfices ».

L'EXECUTION DE LA CONVENTION FISCALE ET LES PROCÉDURES PRÉVUES EN CAS DE CONFLIT

L'exécution de la convention fiscale en France et au Brésil est différente selon l'imposition est en France ou au Brésil (**Section 1**), mais des procédures internationales sont prévues en cas de conflit (**Section 2**).

Section 1

L'EXÉCUTION DE LA CONVENTION FISCALE EN FRANCE ET AU BRÉSIL

Il existe deux façons d'un Etat accomplir avec ses obligations issues d'un traité international, on verra comment l'exécution d'une convention fiscale internationale est réalisée en France et au Brésil (**A**). Mais les juges, en France et au Brésil, prennent des attitudes différentes à l'égard du droit international (**B**).

A. L'EXÉCUTION DE LA CONVENTION FISCALE

1. L'EXÉCUTION DE LA CONVENTION FISCALE DANS L'ORDRE JURIDIQUE FRANÇAIS

L'exécution d'une convention internationale peut être de façon directe ou de façon indirecte.

La caractéristique que fait la différence entre exécution directe et exécution indirecte d'une convention internationale est l'objet de l'obligation qui s'épuise en actes directs de l'Etat sans le concours d'un agent autre que celui du propre Etat.

La forme d'exécution directe consiste en obligations de résultat, c'est-à-dire des obligations qui peuvent être accomplies directement par l'Etat et ses organes, par exemple, l'obligation de se rendre dans un traité de paix ou l'acte d'adhésion en tant que membre d'un organisme international.

Néanmoins, ce caractère direct n'emporte pas que l'acte international n'a pas besoin d'être apprécié dans l'ordre interne par le biais de sa ratification par le Parlement.

La forme d'exécution indirecte consiste en obligations de moyen, c'est-à-dire l'Etat s'oblige à incorporer à son droit interne les obligations contenues dans un traité international qui, en fonction de leur nature, peuvent être auto exécutées ou de nature programmatique.

Dans l'hypothèse où une convention ne lie que les États membres ou n'est pas suffisamment précise et inconditionnelle pour être directement

appliquée, il serait difficilement envisageable de simplement ordonner l'application directe par une loi.

En effet, les conditions de précision et d'inconditionnalité ne se réfèrent pas à la validité de la norme dans l'ordre interne, mais sont des conditions de fait sans lesquelles l'application de la norme est impossible. Elles ne peuvent donc pas être remplacées par la volonté du législateur. Le législateur doit créer des normes qui peuvent être appliquées par l'administration et les juges pour ainsi permettre d'atteindre les objectifs de la convention concernée.

Dans le cas de la mise en œuvre législative d'un engagement international, le rôle du législateur n'est pas d'initier librement de nouvelles règles, mais de compléter celles établies sur le plan international afin de permettre la pleine efficacité des dernières.

A défaut d'effet direct, les normes d'une convention ne sont opérationnelles que par les normes internes de transposition. L'obligation de soumettre au législateur les traités qui modifient des dispositions de nature législative a pour but de protéger les compétences législatives du parlement de l'intervention du gouvernement par le moyen de traités internationaux.

Le droit international ne connaît pas la distinction entre traité et accord international. Le traité c'est l'acte qui est négocié et ratifié par le chef de l'Etat. L'accord est l'acte négocié par le gouvernement et soumis à une procédure «procédure d'approbation».

En ce qui concerne les traités négociés par le chef de l'Etat et soumis à ratification, ceux ci doivent faire l'objet d'une autorisation de ratification. Dans le système français c'est une compétence discrétionnaire du président de la République. Il a le choix de ratifier ou pas. Il s'agit d'un acte du gouvernement qui échappe à tout type de contrôle juridictionnel. La ratification du président de la République n'est pas un pouvoir propre donc c'est un acte soumis à contreseing du Premier ministre.

Le droit international distingue les traités qui par nature exigent des actes de mise en œuvre «transposition». Il s'agit des traités pour lesquels le législateur doit tout mettre en œuvre.

Un second groupe de traité «self exécution» qui s'exécute de lui même, qui produit ses effets de lui même. Il n'est donc pas nécessaire de prendre des mesures d'exécution. C'est un traité qui comprend des dispositions directement applicables.

2. L'EXÉCUTION DE LA CONVENTION FISCALE DANS L'ORDRE JURIDIQUE BRÉSILIEN

Tout traité international, dans l'ordre juridique brésilien, a prééminence sur la législation interne, indépendamment de la matière qui est discipliné par le traité international et cette conclusion trouve son fondement sur le principe '*pacta sunt servanda*'.

Le Brésil n'est pas membre de l'OCDE, mais s'il signe un traité pour éviter la double imposition des revenus avec un autre pays en suivant la Convention Modèle de l'OCDE, il est raisonnable d'estimer que le Brésil et l'autre Etat ont voulu adopter le modèle et ses commentaires. En ce sens, l'on a une interprétation de bonne foi de la part des deux Etats. Et les commentaires qui rendent claire la volonté commune des parties doivent être employés pour l'interprétation du traité.

Ainsi, si deux Etats contractants adoptent la Convention Modèle de l'OCDE sans faire une modification quelconque du modèle, il est raisonnable que l'Etat qui signe le traité estime que l'autre Etat l'a aussi signé connaissait non seulement le modèle mais aussi ses commentaires, lesquels sont annexés au modèle.

Egalement, il est raisonnable que l'Etat estime que l'autre Etat suivra ce même modèle de convention et que l'interprétation commune des deux Etats sera selon l'interprétation de l'OCDE.

L'une des règles d'interprétation, généralement admise en droit international public est l'interprétation de bonne foi. Les clauses d'un traité pour éviter la double imposition des revenus devront être interprétées en cherchant la volonté des parties.

Ainsi, au nom de la bonne foi, étant donné que l'interprétation des traités est faite à la lumière de la finalité des traités, les commentaires de l'OCDE s'imposent pour l'application des traités signés par le Brésil, sauf si dans le contexte du traité s'identifie une quelconque différence initiale, c'est-à-dire s'il y a une différence entre le texte du traité et le texte de l'OCDE il est clair que les parties n'ont pas voulu suivre le modèle de l'OCDE.

On souligne, le Suprême Tribunal Fédéral, a rendu une décision lors du jugement du RE n° 80.004⁹⁴⁵, où il affirme l'adoption de la théorie du monisme modéré⁹⁴⁶ de Hans Kelsen, en égalisant les deux sources de droit, le droit interne et le droit international.

⁹⁴⁵ RTJ 83/809-848.

⁹⁴⁶ Nonobstant les controverses, doctrine et jurisprudence majoritaires, au Brésil, affirment que les traités et les lois occupent un même niveau dans la hiérarchie des normes juridiques. Il existe une 'parité' entre la loi et un traité international, mais qui fonctionne à faveur de la loi. La loi ne peut pas être éloignée par un traité qui soit avec elle incompatible. Mais si une loi postérieure est en conflit avec un traité, cette loi n'abroge pas le traité, dans un sens plus technique, elle ne fait qu'éloigner son application, ce qui veut dire que le traité ne sera appliqué que si la loi est abrogée. Toutefois, la théorie de la "parité" ne s'applique pas aux traités internationaux de droits humains ni en ce qui concerne les traités fiscaux. En effet, la Constitution de la République assure aux droits et garanties individuelles un privilège hiérarchique, en les conférant un statut de norme constitutionnelle (CF, art. 5°, paragraphe 2°, CF). En ce sens, les auteurs consacrent la théorie du monisme radical – et non modéré – où le droit international prime sur le droit interne et dont la réception de ces normes est **automatique**. Egalement, de l'interprétation du texte de l'article 98 du CTN, norme complémentaire à la Constitution de la République, les normes de droit fiscal ont une réception automatique et priment donc sur les lois interne et donc il existe le seul ordre juridique international. Ces normes de droit international sont immédiatement applicables dans l'ordre interne en suspendant l'efficace des normes internes qui leur sont incompatibles.

Toutefois, la Haute juridiction dans sa décision n'a pas traité d'un sujet de droit fiscal. Lors de sa décision, le débat au sujet du conflit entre norme interne et norme internationale concernait l'interprétation de la Convention de Genève de 1930 sur des titres commerciaux de crédits⁹⁴⁷. Il s'agissait donc d'une discussion au tour d'une question concernant des titres de change.

La décision a été rendue par majorité des votes des ministres présents et de tous les ministres qui ont voté par la primauté de la loi interne seulement l'un parmi eux a admis que la primauté en cause se plaçait également en matière fiscale. Néanmoins, les autres ministres soutenaient que le sujet en cause ne concernait que les titres de change et donc il s'agissait d'une question de droit commercial, et non d'une question fiscale.

A cette occasion une distinction a été faite entre traité-norme et traité-contrat. Par ailleurs, d'autres décisions⁹⁴⁸ avaient déjà fait la distinction entre traité-norme et traité-contrat.

Un traité-norme se propose à fixer des normes de droit international, en révélant ou en confirmant le droit positif, par exemple, la loi uniforme de Genève sur les chèques.

Lorsqu'un Etat adhère à un traité-norme cela ne signifie pas que les autres Etats renoncent quelque chose qu'ils ne renonçaient pas auparavant, car il n'existe pas une relation synallagmatique comme pour les traités-contrats.

Un traité-contrat a pour but la réglementation des intérêts réciproques des Etats de façon concrète, en établissant une modalité de droit subjectif, par exemple le GATT, de nature commerciale et qui régleme les intérêts économiques des pays signataires ou les traités pour éviter la double imposition internationale sur les revenus signés par le Brésil dans ses relations commerciales, où s'établissent des limites réciproques à l'imposition dans le commerce extérieur avec ceux pays⁹⁴⁹..

Lorsqu'un Etat adhère dans le cadre d'un traité-contrat, tous les autres Etats renoncent quelque chose envers cet Etat, c'est-à-dire, il existe une relation synallagmatique entre les deux Etats.

Dans la décision du RE 80.004, tous les ministres qui ont voté par la primauté de la loi interne sur le traité ont argumenté qu'il ne s'agissait pas d'un traité-contrat, dans lequel prima le *pacta sunt servanda* que, comme le principe de la bonne foi dans les relations internationales est un principe général de droit consacré par jurisprudence internationale comme source de droit internationale public.

S'il existe un conflit entre la norme d'un traité et autre intégrante de l'ordre juridique interne, on est devant un cas d'antinomie et on recherchera la résolution du conflit à travers l'application de l'un des critères

⁹⁴⁷ Lettres de change et Notes Promissórias.

⁹⁴⁸ RE 114.784, RTJ 126/804, 2^a Turma; RE 113.156, RTJ 124/347; RE 130.765, RTJ 147/300-302.

⁹⁴⁹ DOLINGER, Jacob. Op. cit., p. 105-106.

de solution de conflit : hiérarchique (*'lex superior derogat legi inferiori'*), chronologique (*'lex posterior derogat legi priori'*), spécialité. (*'lex specialis derogat legi generali'*).

Néanmoins, étant donné que les antinomies apparaissent lorsque le conflit se présente entre des normes valables édictées par des autorités compétentes, il peut arriver que les traités soient en conflit avec les normes internes de l'autre Etat. Dans ce cas, il s'agit d'un conflit apparent de normes et s'il n'existe pas une détermination constitutionnelle expresse sur la prééminence de l'une sur l'autre, il faut rechercher la solution du conflit à la lumière de l'interprétation et en utilisant l'un des critères pour la solution d'antinomies, c'est-à-dire, le critère hiérarchique, le critère chronologique ou le critère de l spécialité.

Deux hypothèses méritent d'être considérées dans la recherche d'une solution de conflits entre traités et la loi interne. La première hypothèse concerne le traité postérieur à la loi interne. Dans ce cas, le traité doit primer soit par l'application du critère chronologique, soit par l'application du critère de l spécialité.

La deuxième hypothèse concerne la loi interne postérieure au traité en conflit avec le traité. Cette hypothèse est appelée par Norberto Bobbio⁹⁵⁰ « *incompatibilité de deuxième degré* » ou « *antinomie de deuxième degré* », c'est-à-dire, il ne s'agit pas, en réalité, d'un conflit de normes, mais d'une incompatibilité entre les critères pour la solution de l'incompatibilité des normes. Dans ce cas, le conflit est entre les critères chronologique et de la spécialité.

Norberto Bobbio en examinant ce conflit affirme que dans cette hypothèse de conflit entre les critères chronologique et de la spécialité, la règle que s'applique pour la solution du conflit est « *lex posterior generalis non derogat priori specialis* », c'est-à-dire la loi postérieure n'abroge pas l'antérieure spéciale⁹⁵¹.

Ainsi, un traité fiscal international est norme spéciale et prima sur la norme générale en fonction de l'application du critère de la spécialité, car les traités sont des normes spéciales et la loi interne est norme générale. La loi interne fixe de règle fiscale générale qui s'applique à tous ceux qui sont assujettis à la loi brésilienne, et le traité éloigne l'application de la norme interne de caractère générale en ce qui concerne la matière qui discipliner en sens contraire. Ainsi, la loi fiscale interne continue valable en ce qui concerne l'incidence sur des faits et des actes non traités par le traité. Cette thèse a été affirmée par le ministre Lafayette de Andrade lors de ses conclusions au EDcl.-AC 9583, du 22 juin 1950 :

« *Les traités constituent des lois spéciales et par cette raison ils ne sont pas assujettis aux lois générales de chaque pays, car, règle générale, ils ont pour but, l'exclusion de ces mêmes lois* ».

⁹⁵⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 4e. Brasilia: Unb, 1994, p. 107.

⁹⁵¹ Id. Ibid. p. 108.

Ainsi, en matière fiscale, le principe de la spécialité solutionne des conflits entre traité et loi internationale, car les traités en matière fiscal modifient le commandement de la norme générale interne lorsqu'ils limitent l'incidence fiscale établie par la loi générale.

B. LES DIFFÉRENTES ATTITUDES DES JUGES FRANÇAIS ET BRÉSILIEN À L'ÉGARD DU DROIT INTERNATIONAL

En France, le juge administratif la jurisprudence utilise de diverses solutions pour appliquer les règles conventionnelles (1). Au Brésil, la jurisprudence au est assez timide en ce qui concerne l'application et exécution d'une convention fiscale (2).

1. L'ATTITUDE DU JUGE ADMINISTRATIF EN FRANCE

Il existe trois hypothèses où le juge administratif écarte l'application des dispositions conventionnelles de fond lorsqu'il donne une solution de fond au litige qui lui est soumis.

La première hypothèse concerne les recours appuyés des moyens tirés du droit d'origine interne et concernant des actes dit 'détachables des traités', parce qu'ils sont connexes à l'exécution d'un traité, ils proviennent d'initiatives internes indépendantes du traité et ne sont pas régis par ses dispositions. Dans cette hypothèse, le caractère 'détachable du traité' de l'acte contesté justifie, d'une part, la recevabilité du recours et d'autre part, la solution de fond du litige en dehors des règles conventionnelles⁹⁵².

La seconde hypothèse concerne des recours appuyés de moyens tirés de la violation de dispositions conventionnelles et que le juge administratif déclare irrecevables parce que ces moyens « mettent directement en cause les rapports de l'Etat français avec un Etat étranger » et que l'affaire se trouve considérée comme portant sur un 'acte de gouvernement en matière diplomatique »⁹⁵³.

La dernière hypothèse concerne des recours fondés sur des moyens tirés de la violation de dispositions conventionnelles et que le juge administratif rejette au fond et sans invoquer une irrecevabilité fondée sur la notion d'acte de gouvernement, au motif que les dispositions invoqués ne concernent que les relations entre gouvernements⁹⁵⁴.

Néanmoins, dans trois hypothèses, le juge administratif fait application des dispositions conventionnelles de fond pour donner une solution au litige qui lui est soumis :

La première hypothèse concerne les dispositions conventionnelles que constituent une « règle de droit » régissant un acte, une opération ou une situation qui se sont développés en dehors de toute idée d'exécution d'une

⁹⁵² CE, 27 juill. 1924, *Goldschmidt et Strauss*, Rec. 607 ; 8 nov. 1935, *Bizet*, rec. 1028.

⁹⁵³ CE, 6 janv. 1961, *Dame Perret*, rec.4 ; 16 mars 1962, *Prince Sliman Bey*, Rec. 1979.

⁹⁵⁴ CE, 18 juin. 1958, *Girard*, Rec. 360.

convention. Dans ce cas, il y a application directe de ces dispositions conventionnelles à la solution du litige, sans qu'aucun problème de recevabilité ne soit évoqué⁹⁵⁵.

La deuxième hypothèse concerne des recours dirigés contre des actes pris dans le cadre d'un traité, pour son exécution au sens large, et appuyés de moyens tirés d'une violation des dispositions conventionnelles. Le juge administratif juge d'abord que l'acte contesté est « détachable du traité » pour justifier la compétence du juge et la recevabilité du recours, et de poursuivre en appréciant l'acte contesté en fonction de son respect ou de sa violation de ce traité⁹⁵⁶.

La troisième hypothèse concerne une « application incidente » des dispositions conventionnelles à la solution d'un litige, c'est-à-dire leur emploi pour éclaircir certains aspects de ce litige alors que la solution finale dépend d'une application de règles d'origine internes⁹⁵⁷, ou de « principes généraux »⁹⁵⁸.

Le juge administratif considère les accords internationaux comme constituant des actes de gouvernement en matière diplomatique échappant, en tant que tels, à tout recours en annulation⁹⁵⁹ ou en appréciation de validité⁹⁶⁰.

Nonobstant, le juge administratif examine si les dispositions conventionnelles invoqués devant lui sont en vigueur⁹⁶¹ et ont été régulièrement introduites dans le droit interne⁹⁶².

Le défaut de publication⁹⁶³ régulière⁹⁶⁴ en France, sauf circonstances propres à le justifier⁹⁶⁵, et le défaut de ratification et de publication⁹⁶⁶ en France d'un accord international entraînent un refus d'appliquer.

L'art 53 de la Constitution fait des distinctions des traités qui devraient revenir au législateur.

Les notions auxquelles l'article 53 de la Constitution fait référence pour définir les traités dont la conclusion nécessite l'autorisation parlementaire n'ont pas été inventées pour la rédaction de la Constitution. Certaines ont existé dans les dispositions de constitutions antérieures.

Les diverses solutions de la jurisprudence ci-précitées sont commandées par deux idées fondamentales. La première est que le juge

⁹⁵⁵ CE, 17 juill. 1947, *Sieur X*, Rec. 406.

⁹⁵⁶ CE, 11 juin 1937, *St r frd Ets Alkan*, S. 1937, 3. 108

⁹⁵⁷ CE, 7 déc. 1945, *Société Ranc, Tiburce et Cie*, Rec. 247.

⁹⁵⁸ CE, 19 juin 1963, *Cue des eaux d'Hanoi*, Rec. 375.

⁹⁵⁹ CE, 3 juill. 1946, *Société Lotti*, Rec. 190.

⁹⁶⁰ CE, 28 juin 1951, *Société Mathieu*, Rec. 468.

⁹⁶¹ CE 18 avr. 1951, *Elections de Nolay*, Rec. 189, et 11 mai 1960, *Car*, Rec. 319.

⁹⁶² CE, 12 juin 1901, *Ducaud*, Rec. 521.

⁹⁶³ CE, 14 janv. 1959, *Sté française d'Armement*, Rec. 42.

⁹⁶⁴ CE, Ass., 13 juill. 1965, *Sté Navigator*, J.C.P., 1965, II.14.349.

⁹⁶⁵ CE, sect., 29 mars 1957, *Sté des mines et fonderies de la Vieille Montagne*, Rec. 230.

⁹⁶⁶ CE, Ass., 16 nov. 1956, *Villa*, Rec. 433.

administratif français, en sa qualité de juge interne, ne peut appliquer que les règles du droit interne, à l'exclusion du droit international pris comme tel. La seconde est que les dispositions des conventions internationales se trouvent transformées en droit interne, du fait du décret de promulgation, aujourd'hui de leur publication au Journal Officiel en application d'un décret qui la prescrit.

Ainsi, ces idées fondamentales expliquent, d'une part, les cas si fréquents d'application des dispositions conventionnelles publiées, parce que ces dispositions sont transformées en droit interne, et d'autre part, l'ignorance systématique du droit coutumier, parce que ses règles ne sont pas reçues dans le droit interne, à défaut de publication en vertu d'un décret, ou des conventions non publiées.

Le Pouvoir exécutif et la jurisprudence, en se prononçant sur des traités soumis ou non au Parlement, ont précisés le contenu des cas énumérés: les traités de paix⁹⁶⁷, les traités de commerce⁹⁶⁸, les accords relatifs à l'organisation internationale⁹⁶⁹, les traités qui engagent les finances de l'Etat⁹⁷⁰, les traités qui modifient des dispositions de nature législative⁹⁷¹, les traités qui sont relatifs à l'état des personnes⁹⁷², les traités qui comportent cession, échange ou adjonction de territoire.

Si les Etats s'engagent à appliquer les traités, les Etats mettent tout en mesure pour permettre l'application des dispositions. Il n'y a qu'une seule obligation, celle de résultat.

Pour donner plein effet au traité, il faut faire des actes obligatoires pour sa mise en œuvre, obligation de publication au journal officiel de la République française.

Une disposition d'une convention fiscale bilatérale pour éviter la double imposition sur le revenu est d'application directe et donc c'est une obligation de résultat lorsque ses termes ainsi que son objet et la nature de l'accord comportent des obligations claires et précises qui ne se subordonnent

⁹⁶⁷ Ceux mettant fin à un conflit de l'armée.

⁹⁶⁸ Le développement des traités de commerce de la France est déterminé par l'intervention de la Communauté européenne. L'article 133 CE confie à la Commission la responsabilité de négocier ces accords pour la Communauté sur mandat du Conseil de ministres. L'intervention des autorités françaises a changé de nature et est donc de moins en moins marqué par la conclusion directe d'accords de commerce qui tombent aujourd'hui dans le champ de compétence de la Communauté.

⁹⁶⁹ Ces accords ont pour but d'assurer que soumis au législateur les engagements qui créent des structures internationales durables et par lesquels la France définit sa place dans la société internationale.

⁹⁷⁰ Seuls les traités engageant les finances de l'Etat sont soumis au Parlement, les traités intéressant les finances de l'Etat ne le sont pas. Les traités intéressant seulement les finances de l'Etat sont ceux par lesquels la France a diminué une créance existant à l'égard d'un Etat étranger.

⁹⁷¹ Le Conseil dans sa décision du 14 mai 1996, n. 359175, EDCE 1996, 320, a affirmé que l'autorisation parlementaire est nécessaire même si la législation française dans son état au moment de la ratification est conforme à l'engagement contenu dans le traité. En ce sens, le législateur national perd sa liberté de changer ultérieurement la situation, puisque le traité international prime sur toute loi postérieure.

⁹⁷² Les traités relatifs à la nationalité, ceux qui modifient la capacité juridique des français à l'étranger ou les traités d'établissement, les traités relatifs aux conditions juridiques applicables aux personnes (traités d'extradition, conventions consulaires, conventions sur l'exécution des jugements et celles relatives à l'assistance et la protection judiciaire.

pas, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte ultérieur.

2. L'ATTITUDE DU JUGE JUDICIAIRE AU BRÉSIL

La jurisprudence brésilienne n'est pas encore consolidée en ce qui concerne l'application des traités qui traitent de matière fiscale et sont en conflits avec la législation interne.

Maria Helena Diniz souligne :

« Lors des conflits entre normes de droit interne-international, où une loi interne contrarie un traité international, la jurisprudence consacrera la prééminence de la norme internationale sur la norme interne, à condition que ces conflits soient soumis à un juge international ; mais s'il sont conduits à l'appréciation d'un juge interne, ceci pourra reconnaître : a) l'autorité relative du traité et d'autres sources juridiques dans l'ordre interne, tout en considérant que le législateur interne n'a pas prétendu violer le traité, sauf dans les cas où il le fait nettement, hypothèse où la loi interne prime sur le traité ; b) la supériorité du traité sur la loi interne plus nouvelle en date ; c) la supériorité du traité sur la loi, soumis, néanmoins, à un contrôle juridictionnel de la constitutionnalité de la loi »⁹⁷³.

Néanmoins, il semble que la jurisprudence a une tendance à reconnaître la prééminence du droit international conventionnel sur le droit interne, sous le bien-fondé du paragraphe 2, de l'article 5 de la Constitution de la République et de l'article 98 du CTN :

“AgRg. ICMS. MORUE. ISENTION. GATT. FONDEMENT CONSTITUTIONNEL INEXISTANT, NON APPLICABILITÉ DE L'ABRÉGÉ 126/STJ. ART. 98 DU CTN.

1. Il n'y a pas d'incidence l'abrége 126 su Supérieur Tribunal de Justice, lorsque l'arrêt est fondé sur la compréhension de dispositifs infra constitutionnels, la simple citation d'article de la Constitution ne constitue pas le fondement de la décision.

2. « Celui qui impose ou exonère de l'ICMS sont les Etats-membres, mais l'Union peut moyennant accord international assurer que l'imposition, lorsqu'elle est adoptée, ne discrimine pas de produits nationaux et de produits étrangers, en détriment de ceux derniers ». (EDcl-RESP n. 146.236/RJ).

3. Il est toujours en vigueur l'abrége n. 71 de ce tribunal, où s'affirme que « la morue importée de pays signataire du GATT est exonérée de l'ICMS ».

4. AgRg refusé ».

(STJ, AgRg-Ag n. 304 962/RJ, Rel. ministre Paulo Gallotti, Deuxième Chambre, j. 06.03.2001, DJ 13.08.2001, p. 136)

FISCAL. IMPÔT D'IMPORTATION. REDUCTION DU TAUX D'IMPOSITION. DÉRIVÉS DE LA VITAMINE A-1. GATT (LISTE III). CTN. ARTICLES 96 ET 98. DECRET 78.887/88.

1. L'importation de la vitamine A-1.a le bénéfice d'une spécifique réduction du taux d'imposition en raison de l'Accord Général sur les tarifs douaniers et commerce – GATT.A liste III, applicable à la vitamine A-1, n'a pas fait d'exception les dérivés : alcool, palmitate ou acétate.

2. Plusieurs précédant de la jurisprudence.

3. Recours refusé. (STJ, RESP n. 129 280/SP, rel. ministre Milton Luiz Pereira, Première Chambre, j. 16.11.1999, DJ 27.03.2000, p. 66)

⁹⁷³ Apud. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op.cit., p.105.

Section 2

LES PROCÉDURES INTERNATIONALES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

Un traité international est toujours un traité et son interprétation est faite selon les règles de droit international public⁹⁷⁴.

Aujourd'hui, en cas de conflit entre les directives de l'OCDE et la législation interne brésilienne prédominent les directives, car il s'agit d'une source d'interprétation de lui prime sur la loi interne.

Mais la solution de conflit entre traité et loi interne est assurée par les normes de la Constitution de chaque Etat souverain.

Dans la problématique de prix de transfert ce que l'on a est l'existence au Brésil d'une entreprise et à l'étranger d'une autre entreprise, toutes les deux entretiennent une relation commerciale l'une avec l'autre.

La solution pour éviter la double imposition économique dépendra de l'interprétation du traité international. Si chacun des Etats donne une interprétation au traité selon sa loi interne il est possible que l'on ait des solutions différentes dans chacun de ces pays, ce qui aboutira à une double imposition juridique, et ceci n'est pas la finalité voulue par un traité.

Les mesures bilatérales, concrétisées par les accords et conventions internationales sont la solution la plus efficace pour prévenir et éliminer la double imposition juridique.

Les conflits de compétence fiscale sont aujourd'hui habituels dans le contexte international et constituent un grand problème au plein accomplissement du principe de la capacité contributive.

Les sanctions en matière de prix de transfert sont en pratique très élevées. Les risques que supporte le groupe international sont ainsi importants. Le contribuable devra donc choisir entre constituer une documentation importante pour se prévenir de l'action administrative, ce qui implique un coût assez élevé et parfois, lorsque la situation est très complexe ces coûts seront encore plus élevés que les sanctions elles-mêmes, ou subir les sanctions en fonction du choix que lui semble le plus économique et le plus judicieux du point de vue de ses relations avec l'administration fiscale. Il peut également choisir de consulter directement l'administration fiscale sur la validité de sa politique de prix de transfert dans le cadre d'un accord préalable (APA).

⁹⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. Op.cit., p. 36-37.

Toutefois en raison de la nouveauté de ce régime d'origine américaine il est délicat de le rattacher aujourd'hui à une catégorie de technique juridique existante.

La procédure APA est complexe, aléatoire et ne résoudra pas nécessairement des difficultés liées à la double imposition.

En pratique, le groupe déterminera librement le prix de ses transactions internes. Lors d'un contrôle fiscal, une administration pourra estimer que le prix de la transaction fixé par les parties liées n'est pas de pleine concurrence. De ce fait, l'administration fiscale redressera l'entreprise vérifiée afin de lui faire refléter son prix économique. Ce redressement conduit à imposer un bénéfice qui a déjà subi une première imposition dans l'Etat de la partie récipiendaire du transfert. Il génère donc une double imposition économique.

Or, cette double imposition alourdit injustement la charge fiscale globale du groupe et nuit au développement du commerce international. Afin de lutter contre ces phénomènes économiques, un certain nombre de procédures internationales ont été créées dans le but d'annuler la double imposition (**A**). Néanmoins, ce processus est complexe et ne prend parfois pas en compte l'ensemble des ajustements qui ont été pratiqués (**B**).

A. LES PROCÉDURES INTERNATIONALES DE LUTTE CONTRE LES DOUBLES IMPOSITIONS

Les procédures de lutte contre les doubles impositions la procédure amiable (1) et la procédure d'arbitrage (2).

1. LA PROCÉDURE AMIABLE

La procédure amiable est fondée sur l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE. Il s'agit d'une '*procédure de règlement amiable*' permettant à un contribuable victime d'une double imposition de saisir les autorités compétentes des Etats parties à la convention afin de leur demander de s'entendre sur le partage du bénéfice et d'éliminer ainsi la double imposition :

'Art.25.1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non-conforme aux dispositions de la présente Convention elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non-conforme aux dispositions de la Convention'.

En France,

'L'ouverture de cette procédure est subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut impliquer soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (impôt concerné, années

*en cause, motivations de l'imposition) pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non-conforme à la convention*⁹⁷⁵.

Selon l'administration fiscale française la double imposition naît lorsque le contribuable a reçu une proposition de notification de redressement (ou une décision équivalente prise par une autorité administrative étrangère)⁹⁷⁶.

A la suite de la réception de cet acte générant la double imposition le contribuable a un délai compris entre 3 mois et 3 ans suivant les conventions pour saisir les autorités compétentes.

Néanmoins, la convention fiscale franco-brésilienne, en dépit de prévoir dans l'article 25 la procédure amiable, ne prévoit aucun délai de saisine. Dans ce cas, le contribuable doit saisir les autorités compétentes dans un délai raisonnable qui ne pourrait excéder 6 ans, délai de conservation des documents fiscaux en France, ou de 5 ans, délai de conservation des documents fiscaux au Brésil.

Cette procédure se déroule en deux temps. Dans une première étape, l'administration vérifiera le bien-fondé de la demande et étudiera la possibilité d'apporter à la requête une solution unilatérale. A défaut, l'administration française saisira son homologue étranger. Dans ce cas, la procédure devient bilatérale et se déroule par échange de vues écrits ou oraux, ou encore, au sin d'une 'commission mixte' constitué de représentants des autorités compétentes des deux Etats⁹⁷⁷.

Pendant cette phase, étant donné que la convention fiscale n'accorde aucune prérogative au contribuable, ce dernier n'a aucun droit de participer à cette procédure. Sa participation est laissée à la discrétion des administrations. Néanmoins, il est invité à présenter ses observations ou à apporter des informations ou éclaircissements⁹⁷⁸.

L'article 25.3 de la convention fiscale franco-brésilienne établit :

'25.3. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés auxquelles peut donner lieu l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la Convention'.

En pratique, les autorités compétentes négocient l'élimination de la double imposition que subir le contribuable. La convention fiscale contraigne les autorités fiscales de chaque Etat à cette seule obligation. Toutefois, elles n'ont aucune obligation de résultat et les discussions entre les administrations qui peuvent durer des longues années, n'aboutiront pas nécessairement à l'élimination de la double imposition. Donc, il peut avoir un échec.

⁹⁷⁵ D.adm. 14-F-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre.

⁹⁷⁶ D.adm. 14-F-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre.

⁹⁷⁷ D.adm. 14-F-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre.

⁹⁷⁸ D.adm. 14-F-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre.

En outre, le contribuable a besoin d'une réponse rapide sur laquelle baser sa politique de prix des transactions internes.

Ainsi, afin de palier les difficultés liées à la mise en œuvre de la procédure de règlement amiable, les autorités compétentes ont imaginé des procédés alternatifs.

2. LES PROCÉDURES D'ARBITRAGE

Les procédures d'arbitrage en matière fiscale est récente et n'a pas été introduite dans la convention fiscale franco-brésilienne.

Néanmoins, en ce qui concerne certaines conventions où la procédure a été introduite, ce mécanisme soulève de nombreuses difficultés techniques et implique un abandon de souveraineté fiscale sans précédent qui sera refusé par certains Etats⁹⁷⁹.

B. LA PRISE EN COMPTE DES AJUSTEMENTS

Lors du contrôle du résultat d'une entreprise liée, l'administration remettra en cause ce résultat s'il ne correspond pas au bénéficiaire qu'aurait réalisé l'entreprise si elle avait été indépendante. Ainsi, l'administration corrigera le bénéfice fiscal de l'entreprise afin de lui faire refléter son niveau de pleine concurrence. Cette première correction est appelée ajustement primaire (1). Dans une seconde phase l'administration qualifiera les sommes indûment versées à la partie liée et leur appliquera les conséquences découlant de cette qualification. Cette seconde correction s'appelle ajustement secondaire (2).

1. LES AJUSTEMENTS PRIMAIRES

Le texte de l'article 9.2 de la convention modèle de l'OCDE permet aux Etats contractants de procéder à des ajustements⁹⁸⁰ du bénéfice de ses contribuables afin d'éviter la double imposition économique au cas où ces ajustements seraient faits seulement dans l'un des Etats contractants, mais à condition que les entreprises liées maintiennent, dans leurs relations, des conditions spéciales que les entreprises indépendantes ne les maintiendraient pas :

'9.2. Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposé dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat 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 Etats contractants se consultent ».

⁹⁷⁹ « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable », Rapport de l'OCDE adopté par le Conseil le 24 nov. 1982, n.55.

⁹⁸⁰ Rapport OCDE, 1995., §2, article 9.

Supposons que l'entreprise A achète des droits de la propriété incorporelle de la société B située en France, pour un prix de 100. L'administration fiscale du Brésil où réside l'entreprise A contrôle cette transaction et estime que le prix de pleine concurrence de cette dernière est de 90. En conséquence, l'administration fiscale brésilienne réduit les charges de l'entreprise A de 10 accroissant d'autant son bénéfice. Cet ajustement est appelé ajustement primaire. L'ajustement ainsi pratiqué conduit à une double imposition du bénéfice. En effet, les 10 redressés dans cet exemple par l'administration fiscale brésilienne seront imposés au Brésil, mais auront été précédemment imposés en France lorsqu'ils ont été perçus par l'entreprise B. La prise en compte de l'ajustement pratiqué au Brésil par l'administration fiscale française est appelé ajustement corrélatif primaire.

Cette technique de l'ajustement corrélatif permet d'éliminer ou d'atténuer la double imposition créée par le redressement dans le premier Etat.

Néanmoins, la convention fiscale franco-brésilienne n'a pas le texte de l'article 9.2. de la convention modèle de l'OCDE et cet ajustement requiert pour sa mise en œuvre l'accord des administrations fiscales concernées. Cet ajustement est souvent suivi d'un second redressement appelé ajustement secondaire.

Or, s'il n'y a pas l'inclusion dans la convention fiscale franco-brésilienne de l'article 9.2 de la convention modèle de l'OCDE pour éviter la double imposition, étant donné l'absence de prévision expresse, en réalité, la convention n'évite pas la double imposition.

Néanmoins, dans la convention fiscale franco-brésilienne a la prévision de la procédure amiable dans l'article 25. En ce sens, il est possible d'instaurer une procédure amiable où les parties s'obligent à négocier, mais les autorités compétentes n'ont aucune obligation de résultat et les discussions entre les administrations n'aboutiront pas nécessairement à l'élimination de la double imposition.

En tout état de cause, si les administrations fiscales, dans le cadre de l'ajustement corrélatif, arrivent à éliminer la double imposition, un second redressement sera réalisé : l'ajustement secondaire.

2. LES AJUSTEMENTS SECONDAIRES

L'ajustement secondaire est celui par lequel une administration fiscale restituera aux sommes transférées leur qualification fiscale normale et leur appliquera le régime fiscal en découlant. L'ajustement secondaire prend souvent la forme d'une reconstitution de dividendes, d'apports en fonds propres ou de prêts⁹⁸¹.

Si l'on reprend l'exemple précité, l'administration fiscale brésilienne va considérer que les 10 qu'elle redresse ont été effectivement transférés en France. En effet, les sommes ont été payées et se trouvent matériellement

⁹⁸¹ Rapport OCDE 1995, §4.67.

dans les caisses de l'entreprise B résidente en France. Elle pourra ainsi estimer être en présence d'un dividende réputé distribué. Elle appliquera alors sur les 10 redressés une retenue à la source qui aurait dû lui être versée.

En tout état de cause, l'ajustement secondaire alourdit la double imposition créée par l'ajustement primaire, Il sera alors nécessaire que l'autre pays accorde un ajustement corrélatif secondaire afin alléger la double imposition. L'ajustement corrélatif secondaire pourra perdre la forme de l'octroi d'un crédit d'impôt équivalent à la retenue à la source pratiquée par le premier Etat.

Néanmoins, ni l'article 9.2 de la convention modèle de l'OCDE, ni l'article 25 de la même convention ne discipline pas directement les ajustements secondaires. Ainsi, si rien n'interdit à une administration fiscale d'octroyer un ajustement corrélatif secondaire, elle n'est pas obligée d'y procéder. En pratique, il sera nécessaire que le contribuable demande expressément que cet ajustement soit pris en compte dans les négociations pour que les administrations l'éliminent.

L'administration fiscale française considère que le bénéfice transféré indirectement hors de France constitue des dividendes réputés distribués au sens des articles 109 et suivants. Également, l'administration fiscale brésilienne considère que la distribution déguisée de bénéfices constitue des bénéfices ou de dividendes par l'application de l'article. 63, paragraphe 1 du Décret-loi n. 1598/77. En ce sens la jurisprudence :

ACTION D'ANNULATION DE DÉBIT FISCAL. IMMEUBLE APPARTENANT À L'ACTIF D'UNE SOCIÉTÉ PAR PRIX NOTOIREMENT INFÉRIEUR AU RÉEL. DISTRIBUTION DÉGUISÉE DE PROFITS

- Présence de distribution déguisée de profits avant la constatation que, en tant qu'associé de l'entreprise, a reçu un immeuble de son actif au prix de Cz\$ 500,00 en vendant, un peu après, le même immeuble à prix de Cz\$ 2.000,00, c'est-à-dire, quatre fois plus la valeur de l'acquisition.

- Selon l'article 63, paragraphe 4 du Décret-loi n. 1598/77, si la personne morale, dans les cinq années ultérieures à la date de l'incorporation des bénéfices ou des réserves, distribue le capital social aux associés moyennant la réduction de celui-ci, le capital distribué sera considéré bénéfice ou dividende distribué imposé avec la retenue à la source ou à la déclaration de revenu en tant que revenus des associés... ». (TRF, 5^{ème} Région, AC n. 3861-RN, Rel. Juge Castro Meira, j 03.05.1990)

L'administration considère que le bénéfice transféré indirectement hors de France constitue de dividendes et, en conséquence, elle appliquera une retenue à la source sur le montant du bénéfice distribué. Cette retenue ne sera toutefois pas due dans le cas où le bénéfice a été distribué dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale prévoyant une définition étroite du terme dividende. Dans ce cas, la convention considère que les dividendes sont essentiellement des revenus d'actions. Il est alors impossible de qualifier ces revenus de dividendes au sens de la convention. Il

faut alors se référer à la cause balai de la convention modèle de l'OCDE (art.21) dans laquelle aucune retenue à la source ne sera prévue⁹⁸².

Or, la convention fiscale franco-brésilienne ne prévoit pas de définition du terme dividende, ce qui veut dire que les Etats appliqueront la retenue à la source du bénéfice indirectement distribué à l'étranger.

⁹⁸² CE, 13 oct. 1999, req. 190 083, *Banque française de l'Orient*: *RJF*, 12/99, n. 1587.

CONCLUSION

Le contrôle fiscal des prix de transfert s'impose en fonction de la nécessité de s'éviter la perte de recettes fiscales. Cette réduction se vérifie en raison de l'allocation artificielle de recettes et de dépenses dans les opérations avec vente de biens, droits ou services, entre des personnes placées dans de différentes juridictions fiscales, quand il existe une liaison entre elles, ou même si elles ne sont pas liées, une d'elles est placée dans un paradis fiscal - pays avec imposition favorisée ou dont la législation interne s'oppose au secret à la divulgation d'informations afférentes à la constitution de la société des personnes morales.

Ainsi, même si la fixation des prix de transfert est influencée par des considérations d'ordre stratégique, sa fixation peut aussi être influencée par des considérations d'ordre fiscal.

De ce fait, divers pays contrôlent le prix de transfert comme mesure de sauvegarde de leurs intérêts fiscaux, étant donné la constatation de manipulation des prix par des entreprises liées dans des transactions internationales, avec l'évident objectif d'avoir l'usufruit de régimes fiscaux plus favorables.

Ainsi, il se produit le transfert de revenu d'un État à d'autres qui offrent des taux inférieurs ou accordent des exonérations, par l'intermédiaire de la manipulation des prix pratiqués dans l'exportation et dans l'importation de biens, de services et de droits.

La législation de prix de transfert s'applique à l'impôt sur le revenu et à la contribution sociale sur le bénéfice net, au Brésil, et à l'impôt sur les sociétés, en France.

La comparaison des prix de cession ou de concession de droits de la propriété incorporelle est difficile, voire impossible, ce qui rend plus facile les manipulations de prix de transfert.

Dans ce contexte, les entreprises transnationales s'aperçoivent rapidement que manipuler les prix peut engendrer une augmentation d'impôt global du groupe. Dans les exportations, si le prix est au-dessous du prix normal, l'administration fiscale recouvrira l'impôt sur la différence, l'entreprise qui reçoit les biens, droits ou services à un bas prix aura sa haute marge de bénéfices également imposée. Dans les importations la cession ou concession de biens, droits ou services à haut prix, la différence de prix n'est pas déductible, mais elle sera imposée dans le pays d'origine.

Ainsi, les entreprises doivent prendre des mesures à respecter les normes de prix de transfert : a) définir avec clarté les paramètres de comparaison, en choisissant, parmi les méthodes prévues celles qui démontrent le mieux le prix de pleine concurrence ; b) le choix doit avoir pour but l'économie de ressources pour la démonstration ; c) Si la comparaison avec

le marché s'avère facile, n'est ce choix que l'entreprise devra utiliser pour la démonstration du prix de pleine concurrence.

Les méthodes définies par la législation fiscale brésilienne pour le calcul des prix de transfert sont relativement simples, flexibles et permettent aux entreprises domiciliées au Brésil la réalisation de planifications fiscales, mais l'assujettissent aussi, si elles ne défissent pas adéquatement les prix des ses opérations d'importation ou exportation avec des entreprises et personnes liées, à des coûts fiscaux élevés ayant par conséquent une imposition en duplicité de ces opérations et donc, à des dépenses financières inutiles.

Les entreprises doivent donc rassembler des données et préparer toute la documentation qui devra être présenté au fisc. La formalisation de toute documentation en matière de prix de transfert est très importante car le contribuable a la charge de la preuve.

A partir du moment où les entreprises sont organisées de façon à satisfaire la législation fiscale elles pourront avoir une économie d'impôt importante.

Certains éléments doivent êtes considérés dans le choix de la méthodologie, tels comme les dépenses et les difficultés qui une ou autre méthode exige en leur application, la facilité à s'obtenir une documentation fondée, les différentes législations et le niveau d'engagement des personnes qui, dans le groupe, sont liées à la fixation du prix de transfert. En ce sens, quelques auteurs au Brésil, suggèrent que la méthode du coût de production plus profit (CPL) puisse être une bonne alternative, étant donné que la fixation du prix est basée sur le coût encouru par l'entreprise dans l'élaboration du produit.

D'autre part, c'est normal que le choix de la méthode se centre sur celle qui résulte la moindre charge fiscale. En outre il est possible que le coût de production plus bénéfice ne soit pas la meilleur option en termes fiscal, et dans ce cas il faudra développer une étude avant son effectif application.

D'ailleurs, il s'agit d'un point fondamental à être observé par les entreprises, car en dépit de plusieurs pays, en particulier la France, suivrent les directives de l'OECD, il n'y a pas de garanties que les résultats obtenus, lors de l'application des méthodes suggérées, seront identiques.

En outre, la sévérité dans le traitement de l'imposition sur le prix de transfert pratiqué entre des parties liées implantées dans des différents pays a augmenté significativement.

La France s'organise de forme à produire un échange d'informations dans l'effort de contrôler et éviter l'évasion fiscale.

L'ajustement des prix de transfert par l'administration fiscale est un problème fiscal ressenti par les groupes multinationaux et concerne les biens, services et droits tels que brevets, licences, marques registrées etc.

Dans les groupes de sociétés qui sont imposés dans une perspective organique, comme s'il s'agissait d'une seule société, le problème de prix de transfert n'est pas soulevé. Egalement, dans les groupes de sociétés, dans son ensemble, le problème des prix de transfert est peu important, dans la mesure où les biens et services ne sortent pas du groupe.

En effet, les bénéfices et pertes du groupe sont réalisés seulement après la vente des biens, droits et services à des tiers.

Néanmoins, les différences concernant l'incidence d'impôts, notamment, en ce qui concerne ses taux, entre les différents Etats, et les différences de situation économique et financière des diverses sociétés dans un Etat, résultent à ce que la prestation de services ou le commerce de biens et droits au sein du groupe aient des conséquences significatives en ce qui concerne la situation fiscale du groupe et, en amont, dans l'organisation du groupe.

Néanmoins, il est de plus en plus difficile d'appliquer le principe de pleine concurrence qui est à la base du contrôle des prix de transfert.

Primo, les entreprises multinationales sont de plus en plus intégrées, étant donnée la globalisation. Ainsi, il est difficile de trouver des transactions comparables entre des entreprises indépendantes, d'autant plus parce que les transactions sont secrètes.

D'autre part, les biens, droits et services sont de plus en plus spécialisés, et de moins en moins comparables. En outre, les droits de la propriété incorporelle sont peu connus. Une partie importante des relations entre les groupes multinationaux concerne les transactions avec des droits de la propriété incorporelle (brevets, marques registrées, know-how, etc.) qui sont difficilement susceptibles d'évaluation.

Enfin, le principe de pleine concurrence présuppose une identité qui va contre la manière d'être des groupes de sociétés. En effet, les entreprises du même groupe ne sont pas indépendantes les unes des autres. Dans une perspective de groupe, l'application du prix de pleine concurrence sera très difficile, voire impossible, car l'essence des groupes multinationaux, ce qui leur permet un avantage compétitif, est leur agissement comme s'ils étaient une seule entité dans le marché et, de ce fait, d'obtenir les plus hauts rendements des opérations, dans son ensemble, au lieu d'agir selon le principe de pleine concurrence.

Les sociétés du groupe fonctionnent comme si elles étaient des organes d'un corps unitaire. En outre, certains coûts n'existent pas en dehors du groupe. Ainsi, il s'avère parfois difficile de déterminer quelle partie des coûts de la maison-mère peut être imputée à chacune des entreprises du groupe. Ainsi, la formule peu rigoureuse de répartition des coûts peut être la seule à permettre la division des coûts.

En ce qui concerne les droits de la propriété incorporelle, avec le développement des technologies de communication, les entreprises

transnationales l'utilisent de plus en plus, par exemple de technologies de production et des banques de données de marketing.

Or, le commerce électronique rend inadéquate l'imposition des bénéfices basés sur la présence physique dans un Etat. En ce sens, le critère de l'établissement stable s'avère inadéquat pour la répartition des droits d'imposer à la lumière des possibilités que le commerce électronique, l'internet et la technologie des communications offrent pour la transmission de données, d'achats à travers l'ordinateur etc.

Ainsi, l'imposition unitaire ou organique pourrait résoudre certains de ces problèmes. En ce sens, les prix de transfert seraient relevant, la présence physique dans une certaine juridiction ne serait plus décisive et la compensation des bénéfices et des pertes serait réalisée automatiquement. Dans ce contexte, l'ensemble de sociétés constituant le groupe serait défini et ensuite le bénéfice total du groupe entre les Etats où elles sont implantées.

Néanmoins, pour que ce système fonctionne de façon adéquate, les Etats contractants devraient définir le bénéfice de la même manière, utiliser la même assiette et la déterminer selon les mêmes règles ce qui s'avère difficile, car ce système exige la reconnaissance mutuelle d'un même système de comptabilité fiscale, et donc les Etats contractants accepteraient que la comptabilité d'un groupe soit déterminée par la comptabilité acceptable dans l'Etat de la maison mère, ou encore, la reconnaissance d'un système unique de détermination de l'assiette, ce qui pourrait exiger la création d'un service central pour les groupes de sociétés.

Le premier système assure le respect à souveraineté nationale et le deuxième système, même s'il semble plus adéquat, étant donné qu'il existe déjà plusieurs systèmes de détermination de bénéfices au sein de l'Union Européenne – les "international accounting standards"/"international financial reporting standards" (IAS/IFRS). Ces normes ont été créées par l'International accounting "standards" committee et elles ont été transformées en loi communautaire par le règlement 2002 IAS, lequel exige que les sociétés aient des comptes consolidés en conformité avec ces 'standards'.

L'article 9.1 du modèle de convention de l'OCDE pour éliminer la double imposition recommande que les Etats contractants peuvent réaliser des ajustements aux fins fiscales des conditions négociées entre les entreprises liées soient différentes de celles accordées entre des entreprises indépendantes.

L'article 9.2 du modèle de convention de l'OCDE recommande que si un Etat contractant réalise des ajustements corrélatifs, l'autre Etat contractant devra aussi réaliser un ajustement correspondant et si nécessaire, les deux Etats doivent consulter si afin d'arriver à un accord sur le prix entre des entreprises indépendantes.

La convention fiscale franco-brésilienne n'a pas l'article 9.2 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Toutefois, étant donné que le Brésil suit le modèle de convention fiscale de l'OCDE qui a pour but la consécration

du principe de pleine concurrence et éviter la double imposition internationale, les ajustements corrélatifs doivent être réalisés.

En effet, une fois réalisé un ajustement primaire par l'un des Etats contractants et en raison de cet ajustement, le principe est respecté et, en dernier analyse, la finalité de l'accord qui est l'élimination de la double imposition est également respectée.

Ainsi, l'article 9.2 de la convention modèle de l'OCDE doit être interprétée en tant qu'une règle impérative, étant donnée la finalité de l'accord, et les ajustements corrélatifs doivent donc être réalisés dans l'hypothèse où le prix qui a déjà subi l'ajustement selon l'une des méthodes subisse encore une double imposition internationale.

En tout état de cause, en dépit du principe de pleine concurrence subir une interprétation différente au Brésil et en dépit de la consécration du principe à travers un système de normes basé sur des présomptions il n'y a pas de contradiction entre les méthodes de fixation des prix de transfert, qui sont des clauses spéciales anti élusion, et le principe de pleine concurrence, qui est une clause générale anti élusion. Les méthodes et le principe de pleine concurrence cherchent comparativement une imposition juste selon les prix de concurrence.

De ce fait, l'absence de l'article 9.2 dans le texte de la convention fiscale franco-brésilienne n'éloigne pas la prééminente de la convention sur la législation interne. Il faut donc tenir compte du contenu téléologique du principe de pleine concurrence.

D'autre part, l'application de l'article 9.2 peut ne pas aboutir à un résultat satisfaisant, car les autorités fiscales des deux Etats peuvent ne pas aboutir à un accord sur la détermination du prix entre des entreprises indépendantes. Il est vrai que l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE détermine que les Etats doivent prendre des diligences afin de résoudre le problème par un accord mutuel, mais non rare les Etats n'arrivent pas à enchaîner une procédure d'accord mutuel. En outre, il n'y a pas de limite de temps ni obligation pour arriver à une solution qui élimine la double imposition.

Toutefois, étant donné que les deux Etats contractants n'ont pas le même intérêt pour la résolution du conflit, car généralement l'un deux (ou les deux) est obligé à rendre l'impôt, et considérant que les entreprises liées ne sont pas des parties de la relation entre les deux Etats, cette procédure n'est pas enchaînée ou alors le résultat n'est pas valable et, dans ce cas, les entreprises supporteront les respectives conséquences financières.

En ce qui concerne le traitement donné par les accords internationaux signés par le Brésil, en dépit de l'absence de la règle spécifique des ajustements corrélatifs les parties intéressées pourront demander l'application de l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE ou encore une autre norme analogue afin de résoudre éventuel phénomène de la double imposition internationale.

Dans l'ordre juridique brésilien il n'y a pas de norme légale qui autorise la réalisation d'un accord entre le contribuable et le fisc, même si la procédure de la consultation fiscale autorisée par la loi n. 9430 de 1996, arts. 48 à 50, permet au contribuable de soumettre au fisc son doute concernant des répercussions fiscales qu'un certain fait juridique puisse dans l'avenir résulter. Ainsi, il n'y a pas d'interdiction légale à la soumission de questions concernant des prix de transfert, notamment en ce qui concerne l'utilisation des méthodes, la consultation lie alors l'administration fiscale et le contribuable.

Néanmoins, la consultation fiscale est un outil destiné à générer un APA (*Advance Pricing Arrangement*) unilatéral et ce n'est pas possible la réalisation d'un APA unilatéral au Brésil, soit par l'absence de norme qui le prévoit explicitement, soit parce que la procédure de consultation fiscale n'a pas cet objectif.

En effet, la procédure de consultation fiscale est incompatible avec les négociations nécessaires entre l'administration fiscale et le contribuable pour la réalisation d'un APA unilatéral, étant donné que la consultation fiscale dispense les nécessaires analyses 'in loco' des opérations du contribuable qui fait la consultation devant l'absence d'un certain fait insusceptible de questionnements par l'administration fiscale.

Néanmoins, nous entendons que l'APA n'est pas interdit s'il résulte d'une procédure amiable, selon la norme de l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE, à condition que le contribuable apporte la preuve qu'une certaine opération assujettie au contrôle de prix de transfert subit la double imposition, en désaccord avec le texte de la convention internationale. Il s'agit, dans ce cas, d'un APA bilatéral.

L'APA bilatérale est issu d'une procédure amiable, le contribuable résident au Brésil qui a ses opérations assujetties au contrôle des prix de transfert peut moyennant une demande de cette procédure, obtenir un accord, à condition qu'il présente un traité international qui a l'articles 9 et 25 ou en leur absence, que le traité a suivi le modèle de convention de l'OCDE car, dans ce dernier cas, le bien fondé de la réalisation de l'APA est l'article 5, paragraphe 2 de la Constitution de la République qui préconise que « *les droits et garanties expresses dans cette Constitution n'excluent pas d'autres qui découlent du régime et des principes par celle-ci adoptés, ou des traités internationaux que la République Fédérative du Brésil soit partie* », et la norme de l'article 98 du CTN qui préconise que « *les traités et les conventions internationales abrogent ou modifient la législation fiscale interne, et seront observés par celle qui leur surviennent* ».

L'APA bilatéral est donc une valorisation objective et consensuelle du principe de pleine concurrence et lie le contribuable et l'administration fiscale en ce qui concerne ce qui a été accordé, en empêchant, ainsi, tout ajustement primaire, à condition que le contribuable garde avec rigueur la méthode accordée.

L'adoption de l'APA donne une plus grande assurance au contribuable au traitement fiscal qui sera donné aux opérations et l'élimination

de la double imposition résultante des ajustements réalisés comme le résultat de l'application des méthodes de contrôle par un Etat qui impose le bien, le droit ou le service et de la non réalisation d'ajustements corrélatifs dans l'autre Etat où est implantée l'entreprise liée. En sens inverse, l'APA bilatéral en rien atteint la responsabilité fiscale de l'entreprise liée qui est implantée dans l'autre Etat contractant, ce qui n'empêche pas la double imposition. L'adoption de l'APA bilatéral sert, ainsi, exclusivement à assurer le contribuable de la méthode qui sera utilisée dans les opérations qui seront réalisées dans le temps prévu par l'accord, l'APA ne servira pas à éviter la double imposition.

La législation brésilienne de prix de transfert n'oblige pas l'application des directives de l'OCDE, car le Brésil n'est pas membre de cette organisation internationale. Néanmoins, les directives de l'OCDE sont des principes qui guident la législation fiscale brésilienne.

En tout état de cause, les recommandations de l'OCDE se présentent devant l'ordre juridique brésilien en tant qu'éléments subsidiaires d'interprétation juridique, notamment en ce qui concerne le principe de pleine concurrence.

Le principe de la conformité avec le raisonnable, apparu aux Etats Unis, est un paramètre de valorisation des actes du pouvoir public afin de vérifier si ces actes sont informés par la valeur supérieure inhérente à tout ordre juridique : la Justice. Ce principe n'est pas explicite dans la Constitution de la République, il se trouve implicite dans no système constitutionnel.

Le principe de la proportionnalité, à son tour, est lié à un système de valorisation du droit, car lorsqu'on garantit un droit l'on restreint un autre en fonction de la supériorité de la valorisation du droit, c'est-à-dire, la pondération entre les poids des droits et des biens contraposés doit avoir une mesure qui permet d'atteindre la meilleur proportion entre les moyens et le fins.

La recherche du principe de pleine concurrence présuppose que les prix pratiqués dans les transactions entre parties liées pourraient être aussi pratiqués par des parties indépendantes pour le même ou similaire bien, droit ou service, dans les mêmes circonstances.

Néanmoins, s'agissant de transactions avec des droits de la propriété incorporelle il peut s'avérer difficile ou impossible de trouver un droit similaire et, dans ce cas, le principe de prix de transfert, en tant que clause générale anti élusion, devra être complété par une clause spéciale. Les clauses spécifiques dans le domaine des prix de pleine concurrence se concrétisent dans les méthodes et les présomptions adoptées par la loi n. 9430 de 1996 qui sont des normes de concrétisation du principe de pleine concurrence.

Pour la concrétisation du principe de pleine concurrence des méthodes ont été développées.

Les biens incorporels ont reçu un spécial traitement par l'OCDE, car il peut avoir une certaine difficulté dans l'application des méthodes afin de vérifier le prix de pleine concurrence pour les biens incorporels.

Néanmoins, malgré l'inclusion des redevances sur la discipline des prix de transfert en France, celles-ci ont été exclues de la discipline au Brésil. Cette apparente incohérence est source de conflits entre les entreprises étrangères, notamment, et l'administration fiscale au Brésil.

L'un des grands principes de la fiscalité est que les situations appréhendées par le droit fiscal sont régies par le droit commun civil, commercial ou administratif.

Cependant, une dérogation au droit commun peut raisonnablement être justifiée par un risque de fraude ou de simulation. Il existe donc des mécanismes légaux permettant la répression de la simulation et de la fraude fiscale.

En France, la jurisprudence a une double portée, normative et illustrative. Sur le plan normatif, la jurisprudence procède de l'application de la loi et constitue donc une source de droit à condition d'être combinée avec la source textuelle à laquelle elle se réfère ou s'incorpore, au besoin par interprétation. Sur le plan illustratif, sa portée ne lui confère pas les caractères d'une source de droit mais elle en fait un instrument de recherche d'interprétation des sources de droit.

La démarche de ce travail a prétendu appeler le civisme fiscal qui se traduit par le paiement spontané de l'impôt.

Dans un Etat démocratique de droit, l'intégrité d'un Etat se mesure à sa capacité à instaurer une fiscalité juste et équitable qui mettrait sur un pied d'égalité tous les opérateurs et tous les intervenants dans le champ économique et commercial. La qualité et la fiabilité des mécanismes de recouvrement, la lutte contre le secteur informel et l'évasion fiscale fondent le principe de la transparence, de l'égalité des chances et de la concurrence saine et loyale.

L'administration fiscale et les contribuables doivent, à ce titre, dialoguer pour examiner ensemble les difficultés rencontrées par les uns et les autres et définir les solutions à mettre en œuvre dans cette optique, car un bon système fiscal doit être toujours administré avec un souci d'efficacité et d'économie, sous peine de détournement des ressources vers des affectations à l'étranger et diminuent la confiance accordée à la fois à l'impôt et à l'État.

Le Brésil présente un arsenal juridique afin de contrôler le prix de transfert et assurer que les recettes publiques restent dans le territoire brésilien afin d'assurer la croissance économique.

En ce qui concerne les droits de la propriété incorporelle, la législation brésilienne exclut les redevances et l'assistance technique, scientifique, administrative ou semblable de la discipline du prix de transfert en

renvoyant ces espèces à la législation qui détermine les conditions de déductibilité pour les opérations d'importation (opérations passives) car la loi fait expressément l'exclusion.

Néanmoins, en ce qui concerne les opérations d'exportation (opérations actives), la loi est omissive. Ainsi, nous entendons que l'absence dans la loi d'un empêchement d'application des méthodes en relation aux opérations d'exportation n'empêche pas le contribuable de les utiliser même s'il s'agit d'opérations avec des droits de la propriété incorporelle.

En effet, si la loi ne présente pas de méthode pour être utilisée pour les opérations d'exportation, afin de vérification du prix de pleine concurrence, on ne peut pas restreindre où la loi ne l'a pas fait, en attribuant une charge au contribuable. L'IN/SRF n. 243 qui établit que « les normes sur prix de transfert de qui traite cette Instruction Normative ne s'appliquent pas aux cas de redevances et assistance technique, scientifique, administrative ou semblable », est donc illégale, ses effets sont éloignés.

L'impossibilité technique d'application d'une méthode n'exclue pas l'application d'une autre qui permet de vérifier le prix de pleine concurrence.

Les redevances de brevet d'invention et de marques concernant les opérations d'importation sont donc traitées par une législation spécifique.

L'article 71 de la loi n. 4506 de 1964 préconise que la déduction de dépenses avec des redevances aux fins de la vérification du revenu net ou du bénéfice réel assujettit à l'impôt sur le revenu sera admise lorsque ces dépenses sont nécessaires au contribuable pour le maintien de la possession, de l'usage ou de la fruition du bien ou droit qui produit le revenu. En ce qui concerne le *know-how*, l'article 52 de la loi n. 4506 de 1964 préconise que le traitement donné aux redevances et aux paiements d'assistance technique, administrative ou semblable sera celui discipliné par l'article 50 de la loi n. 8383 de 1991.

Ainsi, seulement les paiements de services dont l'origine est un contrat de consultation technique qui demande le transfert de technologie et à condition qu'il y ait l'accord de l'INPI – Institut National de Propriété Industrielle, sont assujettis aux règles de prix de transfert, et dans ce cas sont assujettis à l'impôt sur le revenu.

La question des redevances est traitée de façon différente par l'OCDE qui considère redevance seulement la valeur accordée entre les parties en l'absence de relations spéciales, en considérant seulement les valeurs comprises dans le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire, les valeurs normales de marché, excédent est assujettie à l'impôt sur le revenu.

Le principe de pleine concurrence est le paramètre choisi pour la mesure du raisonnable et d'un paiement légitime, et si le principe est attendu l'on ne peut pas, en principe, nier aux redevances les caractéristiques des dépenses réalisées aux fins de déductibilité.

Toutefois, si la loi établie que ne sont pas déductibles les redevances payées aux associées ou dirigeants d'entreprises et à ses parentes ou dépendants, les redevances par l'usage de brevets d'invention, procédés et formules de fabrication ou par l'usage de marques d'industrie ou de commerce, lorsque elles sont payées par la filiale au Brésil d'entreprise dont le siège social est à l'étranger, au profit de la maison-mère ou sont-elles payées par la société dont le siège social est au Brésil à la société domiciliée à l'étranger qui maintient, directe ou indirectement, contrôle de son capital avec droit de vote ; et, finalement, les redevances par l'usage de marques d'industrie et commerce payées ou créditées à bénéficiaire domicilié à l'étranger qui ne fait pas d'objet de contrat enregistré dans la Banque Centrale du Brésil et dont la somme excède les limites périodiquement fixés par le ministre des finances pour chaque groupe d'activités ou produits, selon le degré de sa qualité, conforme la législation spécifique sur transfert de valeurs à l'étranger, c'est parce qu'il s'agit là d'une politique industrielle du Brésil en vu de la croissance économique du pays.

Sans intervention de l'Etat, l'économie de marché génère des inégalités de revenus et de patrimoine extrêmement forts. Dans une perspective sociale, la création de richesses individuellement s'appuie sur de mécanismes collectifs et en ce sens l'Etat exerce son rôle dans la réussite sociale.

Ainsi, l'Etat brésilien utilise de la fiscalité comme instrument de la politique industrielle. En ce sens, à la nécessité de publier des lois suffisamment respectueuses de la réalité économique des entreprises s'oppose, parfois de manière contradictoire, la volonté du législateur d'orienter, par la législation fiscale, l'activité économique vers des fins politiquement souhaitables. De ce fait, au Brésil, la législation sur le prix de transfert révèle un comportement industriel de l'Etat.

Le Brésil a adopté une systématique internationale très sophistiquée en matière de prix de transfert et l'administration fiscale, tant en France et comme au Brésil, ne peut pas laisser passer les conséquences des distorsions de prix qui peuvent générer l'évasion, notamment lorsqu'il s'agit de transactions avec les droits de la propriété incorporelle, dont la fixation de prix de transfert, étant donné l'absence ou difficulté de se trouver des comparables dans le marché, peut représenter pour l'Etat une perte importante de recettes publiques.

En conclusion, si la gestion des prix de transfert entre des structures économiques peut constituer un levier majeur dans l'optimisation de la politique fiscale des entreprises, ces dernières doivent être en mesure de fournir des justifications appropriées et raisonnables aptes à répondre les demandes de l'administration fiscale. Les faits prêtent toujours à interprétation et à discussion.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrage :

ABBAGNANO, N. *Dicionário de filosofia*. (Trad.coord e ver. Por A. Bosi, com colaboração de M. Cunio et al.), 2 ed. São Paulo: Mestre Jou, 1982.

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Manual do Imposto de renda das pessoas jurídicas – Lucro real*. São Paulo: éd. Atlas, 2000.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: éd. Almedina, 1987.

ARENDT, H. *A condição humana*. (R. Raposo, trad.: C. Lafer Posfácio), 6.ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

AVILA, Humberto. Eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treigner. *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: éd.Quartier Latin do Brasil, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. In": TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

BARRIÈRE, Alain. *Structure fiscale et développement économique*. Lisboa : Centro de Estudos de Estatística Econômica, 1962.

BECCARO, Renato Fernandes. *Manual de Preços de Transferência. Uma aplicação prática ante as margens de lucro predeterminadas*. São Paulo: Editora Hipótese, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: éd. Saraiva, 1963.

BERCOVIVI, Gilberto. A constituição e a função social da propriedade. "In": JUNIOR NERY, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade (coord.) . *Revista de Direito Privado*. São Paulo : Revista dos Tribunais, n. 7, ano 2- julho-setembro 2001.

BESSON, Magali. *La justice*. Paris: Flammarion, 2000.

BERCOVIVI, Gilberto. A constituição e a função social da propriedade. "In": JUNIOR NERY, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade (coord.) . *Revista de Direito Privado*. São Paulo : Revista dos Tribunais, n. 7, ano 2- julho-setembro 2001.

BEVILÁQUA, Clovis *Direito das obrigações*. 9 ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco, 1957.

BOBBIO, Noberto., MATTEUCCI, N. e PASQUINO, G. *Dicionário de Política*, (C.C Varriale et al. Trad.: J. Ferreira, coord. Da trad.: J. Ferreira & L.G.P. Cascais, ver. Geral), v. 2.. Brasília: Linha Gráfica: Editora UnB, 1991.

_____. *Liberalismo e Democracia* (trad. : Marco Aurélio Nogueira). São Paulo : Brasiliense, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 4ed. Coimbra : Almedina, 1989.

_____. *Direito Constitucional*. 5ed. Coimbra : Almedina, 1991.

CANTO, Gilberto de Uilhôa. Elisão e Evasão. "In": MARTINS, Ives Gandra S. (coord.), *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13 – Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e ed. Resenha Tributária, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. Preço de transferência no direito tributário brasileiro. In. *Tributação, justiça e liberdade*, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba: éd. Juruá, 2005.

CERQUEIRA, João da Gama. *Tratado da Propriedade Industrial*. V. 1. Rio de Janeiro: éd. Revista Forense, 1946.

COELHO, Fábio Uilhôa. *Curso de Direito Comercial*. 4.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000, v.1.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'Interpretação econômica do direito tributário ou a chamada "Norma geral antielisiva"..In: *O planejamento tributário e a Lei complementar 104* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: éd. Dialética, 2001.

CORNU, Gerard (Dir.), *Dictionnaire de Vocabulaire Juridiques*. Paris : PUF, 1987.

COSTA, Fernando Nogueira. *Economia*. São Paulo: Makron Books, 2000.

DANIEL-THÉZARD, Alexandre. TVA: Du nouveau à propos de la notion d'activité économique. *Revue de droit fiscal*, n. 19-20. Paris : Ed. JURIS-CLASSEUR, 2001, p. 782.

DAVID, Cyrille. FOUQUET, Olivier. PLAGNET, Bernard. RACINE, Pierre-François. *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. 4.ed. Paris : Dalloz, 2003.

DEBOISSY, Florence. (Préf. de Maurice Cozian). *La Simulation en droit fiscal*. Paris : LGDJ, 1997.

DIBOUT, Patrick M. La frontière entre l'abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée ?.In: *Revue de droit fiscal*, n. 47, 22 nov. 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito civil brasileiro*. 9ed. Vol.2. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

DOUET, Frédéric. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. Paris : L.G.D.J, 1997.

DOUVIER, Jean-Pierre, , *Fiscalité Internationale- 20 études de dossiers*. Paris : Litec, 1996.

DUNNING, John: “*International Production and the Multinational Enterprise*”. Londres: Allen & Unwin, 1981.

DUPICHOT, Jacques. Présomption. In: *Répertoire de droit civil*, 2 ed., n. 78 Paris : Dalloz, 1974.

DUPICHOT, Jacques. Présomption. In: *Répertoire de droit civil*, 2 ed., n. 78 Paris : Dalloz, 1974.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: éd. Forense, 1999.

FAUGÈRE, Jean-Pierre. *Economie européenne*. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 1999, p. 107.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: éd. Saraiva, 1939.

FILHO, Eduardo Tomasevicius. *A função social da empresa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 92, abril 2003.

FILHO, Marçal Justen. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: éd.. Revista dos Tribunais, 1987.

FOUQUET, Olivier. *Fraude à la loi et abus de droit*. Paris : Revue de Droit Fiscal n. 47 : 23 nov. 2006.

GALIANI, Francesco. *Da moeda (1751)*. Tradução por Marzia Terenzi Vicentini. São Paulo. Musa Editora; Curitiba: Segesta, 2000.

GAUTHIER, Jean-Louis. La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée? In: *Revue de droit fiscal*, n. 47-977, 22 nov.2007.

GIANNINI, M.D. *Diritto Pubblico dell'economia*. Bologna : Garzantini Libri, 2001.

GIULIANI, A. *Giustizia ed Ordine Economico*. Milano: Giuffrè Editore, 1997.

GIRAUD, C.H ; LAJUGIE. J. *L'importance Economique de la Marque*. Paris: Gauthier-Villards, 1965. Tome 16, série production et marchés 5.

GOUTHIERÈ, Bruno. *Les impôts dans les affaires internationales*. Levallois : éd. Francis Lefebvre, 1998.

GRAU, Eros Roberto *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 8 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

GUTMANN, Daniel. Du matériel à l'immatériel dans le droit des biens' : *le droit et l'immatériel*, Archives de Philosophie du Droit, 1999, t. 43.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HÄBERLE, Peter. *Le liberta fondamentali nello Stato Costituzionale*. (Tradução de Alessandro Fusillo e Romolo W. Rossi). Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1993.

HÖNN, Günther, *apud* RIBEIRO, Joaquim de Sousa. *O problema do Contrato – As cláusulas Contratuais Geraie e o Princípio da Liberdade Contratual*. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A Elisão Tributária Internacional e a Recente Legislação Brasileira. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

HERSCHTEL, Marie Louise. *L'économie de l'Union Européenne*. 2ed. Paris: Masson et Armand Colin Editeurs, 1997.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. (trad. LAMEGO, José). 3 ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda. Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1988.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. *Tributação e transferência de tecnologia*. Rio de Janeiro, 2001.

LÔBO, Paulo Luiz Netto . Constitucionalização do direito civil. In: FIÚZA, César; SÁ, Maria de Fátima Freire de; NAVES, Bruno Torquato de Oliveira (Org.). *Direito Civil: atualidades*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HAMONIC-GAUX, Anne-Gaël. *Le Régime Fiscal des Prix de Transfert Pratiqués entre les Sociétés Françaises et Américaines (Le cas des droits de propriété incorporel)*.

MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda. In: *Repertório de Jurisprudência, IOB 17:250*, São Paulo, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MANSO. Francisco Amaral. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: éd. Revista dos Tribunais, 1977.

MARAFON, Plínio José. *Preços de transferência*. In: Rocha, Valdir de Oliveira. (coord.). *Tributos e Preço de Transferência*, v. 2. São Paulo: éd. Dialética, 1999.

MARICHAL, Olivier. (Préf. SCHMITT, Thierry. LUQUET, Pascal). *Sécurisez vos prix de transfert*. Paris : Ed. EFE, 2004.

MARTIN, Philippe. La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée ? In : *Revue de droit fiscal*, n. 47-977, 22 nov.2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Ed. Resenha Tributária, 1988.

_____ *Comentários à Constituição: Promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: éd. Saraiva, 1989.

_____ Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104, 1 ed.* São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MARX, Karl. *Salário, preço e lucro*. São Paulo: Centauro (trabalho original publicado em 1898), sans date.

MAZEROLLE, Fabrice. *Les firmes transnationales*. Paris: Vuiber, 2006, p.3.

MAXIMILINO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 8 ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1965.

MEIR, Olivier. SCHIER, Guillaume. *Entreprises transnationales. Stratégie. Restructuration. Gouvernance*. Paris: DUNOD, 2005, p. 30.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a lei complementar n. 104. In: *O planejamento tributário e a lei complementar n. 104*. 1 ed. São Paulo: éd. Dialética, 2002.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Direito Internacional da Integração*. Rio de Janeiro :Renovar, 1996.

MONTBRIAL, Thierry de. FAUCHART, Emmanuelle. *Introduction à l'économie. Microéconomie. Macroéconomie*. Paris: éd. Dunod, 1999.

MONTESQUIEU. *O espírito das leis (trad. MURACHCO, Cristina)*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

NOBRE, Lionel Pimentel. *A globalização e o conceito de transferência de preços (transfer pricing) no Brasil*. Brasília: Pórtico Editora, 2000.

OHANA. E. Felipe. *Apud PINHEIRO, JURANDI BORGES, Direito Tributário e Globalização. Ensaio Crítico sobre Preços de Transferência*. Rio de Janeiro: éd. Renovar, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei complementar n. 104. "In": *O planejamento tributário e a Lei complementar 104 (coord. Valdir de Oliveira Rocha)*. São Paulo: éd. Dialética, 2001.

PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PIERRE, Jean-Luc. *Fiscalité de la recherche de la propriété industrielle et des logiciels*. Paris : EFE, 2000.

PINHEIRO, JURANDI BORGES, *Direito Tributário e Globalização. Ensaio Crítico sobre Preços de Transferência*. Rio de Janeiro: éd. Renovar, 2001, p. 86.

PIRES, Adilson Rodrigues. « Controle de preço de transferência e as operações de comércio exterior». In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, v.2, 1999.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

QUEIROZ, Raphael Augusto Sophiati de. *Os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade das Normas*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000.

RASSAT, Patrick; MONSELLATO, Gianmarco, *Les Prix de Transfert*. Paris : Maxima, 1998.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 14 ed. São Paulo : Saraiva, 1990.

REDOR, Dominique. *Economie Européene*. Paris : Ed. Hachette, 1999.

REZEK, J.F. Jurisprudence du Suprême et droit fiscal. *Revue de droit fiscal*. São Paulo : RT, n. 37.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1976.

RICARDO, David; SCHMIDT, Christian (Dir.), *Principes de l'Économie Politique et de l'Impôt – Perspectives de l'Economie*.

RIBEIRO, Joaquin de Sousa. *Le problème du contrat – Les clauses contractuelles générales et le principe de la liberté contractuelle*. Coimbra : Livraria Almedina, 1999.

RIVERO, Jean; WALINE, Jean. *Droit Administratif*. 14.ed. Paris: éd. Dalloz, 1992.

SAMUELSON, P.A. e NORDHAUS, W.E. *Economia*, (E.N. Fontainha & J.P. Gomes, trad. E ver.), 10 ed.. Lisboa, 1999.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: éd. Lumen Juris, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*.. Rio de Janeiro: éd. Freitas Bastos,, 2000.

SILVA, José Afonso de. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2004.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação. Treaty Shopping*. São Paulo: éd.Revista dos Tribunais, 1995.

Preços de transferência no direito tributário Brasileiro.
São Paulo: éd. Dialética, 1999.

Preços de transferência no direito tributário brasileiro.
São Paulo: éd. Dialética, 2006.

SHERWOOD, Robert. *Propriedade intelectual e desenvolvimento econômico* (trad. VILLELA, Heloísa de Arruda). São Paulo: éd. usp-Editora da Universidade de São Paulo, 1992.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

TACHINARDI, Maria Helena. *A guerra das patentes* (Pref. Fernando Henrique Cardoso). São Paulo: éd. Paz e Terra S.A., 1993.

G. TIXIER, G. GEST. *Droit fiscal international*. Paris : Ed. PUF, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo .Legalidade Tributária e riscos sociais. *In: Revista Dialética de Direito tributário*. N. 59: 105, 2000.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. éd. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. A chamada interpretação econômica do direito tributário, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. *In: Rocha, Valdir de Oliveira (coord.)*. "Planejamento tributário e lei complementar 104." São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2ed. S.Paulo: Revista dos Tribunais nº 7.8, 2001.

TACHINARDI, Maria Helena. *A guerra das patentes* (Pref. Fernando Henrique Cardoso). São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1993.

TROSTER, Roberto Luis; MOCHÓN, Francisco, *Introdução à Economia*. 2 ed. São Paulo: Ed. Makron Books, 1999.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. 1ª. ed. São Paulo: éd. Dialética, 2002.

_____. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributações de operações internacionais*, 4ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1995.

XAVIER, Alberto ; XAVIER, Helena de Araújo Lopes. "Tratados: Superioridade Hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal de 1988". *Revista de direito fiscal*. São Paulo: Malheiros, n. 66.

MONTBRIAL, Thierry de. FAUCHART, Emmanuelle. *Introduction à l'économie. Microéconomie. Macroéconomie*. Paris: Dunod, 1999.

Actes de colloque :

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS - CIAT. "Preços de Transferência entre Empresas Vinculadas". *In: Administração, Política e Medidas de Cooperação entre as Administrações Tributárias para Evitar a Elisão e a Evasão*. XXII Assembléia Geral do Centro Interamericano de Administradores Tributários. Brasília: United States Internal Revenue Service - CIAT, 1988.

III COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2001, São Paulo. São Paulo: IOB, 2001

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Preços de Transferência. In: III COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2001, São Paulo. São Paulo: IOB, 2001.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. Preços de Transferência. In: III COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2001, São Paulo. São Paulo: IOB, 2001.

Bases de données :

Agence des Douanes et du Revenu du Canada. Disponível em <http://www.ccradrc.gc.ca/F/pub/tp/ic872rfm/ic872rf.html>.

Agence des Douanes et du Revenu du Canada. Disponível em <http://www.ccradrc.gc.ca/F/pub/tp/ic872rfm/ic872rf.html>.

COASE, Ronald. « *The nature of the firm* ». Economia. Disponible sur Internet. http://people.bu.edu/vaquirre/courses/bu332/nature_firm.pdf.

HAURET, Christian PRAT dit. *Le contrôle de la survaleur : un défi pour les auditeurs légaux*. Disponible sur : <http://www.conte.u-bordeaux4.fr/Perroux/Com/Prat.pdf>.

GOMES, Rogério. *L'Internationalisation des activités technologiques par les sociétés transnationales. Éléments d'Organisation Industrielle de l'Économie de l'Innovation*. UNIVERSITÉ DE L'ÉTAT DE PAYSANES INSTITUTO D'ÉCONOMIE. Thèse de Doctorat : 08/02/2003. (<http://libdigi.unicamp.br/document/?view=vtls000290013>), p. 31.

Vernimmen.net. Disponible em http://www.vernimmen.net/html/glossaire/definition_resultat_d_exploitation.html

VARGAS, José Israel. *Mecanismos de transferência de tecnologia para países do terceiro mundo*. Disponible sur: <HTTP://www.iea.usp.br/iea/artigos/vargastecnologia.pdf>, p.2

MARX, Karl. *O 18 brumário de Louis Bonaparte*. 2ed. Lisboa: Editções Avante, avr. 1984, (trad. José Barata-Moura et Eduardo Chitas. Disponível em: <http://www.marxists.org/portugues/marx/1852/brumario/index.htm#topp>.

PIERRAT, Christian. «In»: HAURET, Christian PRAT dit. *Le contrôle de la survaleur : un défi pour les auditeurs légaux*. p. 3. Disponible sur internet: <http://www.conte.u-bordeaux4.fr/Perroux/Com/Prat.pdf>.

Revues :

BRESIL. Ministère de Finances. SRF. *Tributação da Renda no Brasil pos-real*. Brasilia : Dupligráfica, 2001.

Répubblica e Constituição. *Revista dos Tribunais*, 1985.

Mémento Francis Lefebvre éd. 2000, *Regroupements d'entreprises, goodwill et incorporels*.

Rapport OCDE, 1977.

Rapport OCDE, 1995. *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises transnationales et des Administrations fiscales*, 1995.

Rapport, OCDE, 1998.

Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969.

O Fato Gerador no Imposto de Renda, RDA nº 12, pp. 32 e ss. ; RDA – Sélection historique, pp. 167-187).

Revue Pesquisa e Planejamento Econômico. Rio de Janeiro, déc. 1974, p. 608.

D.adm. 14-F-86 du 4 mars 1986.

D.adm. 14 mai 1999, 13 M-2522.

D.adm. 4 A-1211 ;

Républica e Constituição. *Revista dos Tribunais*, 1985.

Des royalties qui ne sont pas des royalties ». *Revue de Fiscalité du Marché Commun*, 1968, p. 308.

Jurisprudence:

CE, 12 juin 1901, *Ducaud*, Rec. 521.

CE 27 juill. 1923, 22 nov. 1923, note GENY, François.

CE, 27 juill. 1924, *Goldschmidt et Strauss*, Rec. 607 ; 8 nov. 1935, *Bizet*, rec. 1028.

CE, 11 juin 1937, *St' r frd Ets Alkan*, S. 1937, 3. 108.

CE 3 août 1942, . Req.n. 65.810, p. 177.

CE, 7 déc. 1945, *Société Ranc, Tiburce et Cie*, Rec. 247.

CE, 3 juill. 1946, *Société Lotti*, Rec. 190.

CE, 17 juill. 1947, *Sieur X*, Rec. 406.

CE, 28 juin 1951, *Société Mathieu*, Rec. 468.

CE 18 avr. 1951, *Elections de Nolay*, Rec. 189, et 11 mai 1960, *Car*, Rec. 319.

CE, 17 juin 1955; D. 1998, *jurispr.* p. 414.

CE, Ass., 16 nov. 1956, *Villa*, Rec. 433.

CE, sect., 29 mars 1957, *Sté des mines et fonderies de la Vieille Montagne*, Rec. 230.

CE, 18 juin. 1958, *Girard*, Rec. 360.

CE 7 juill. 1958, n° 37.977.

CE, 14 janv. 1959, *Sté française d'Armement*, Rec. 42.

CE, 8^e sous-sec., 31 déc. 1959, req. 41864 : *Dr.fisc.* 1969, n. 28, *concl.* M. Martin ; CE, 7^e, 8^e et 9^e sous-sec., 20 févr. 1974, req. 83270 : *Dr.fisc.* 1974, n. 30, *com.* 958, *concl.* D. Mandelkern.

CE 9 nov. 1960, 45 752, *BCD* 1960.521.

CE, 6 janv. 1961, *Dame Perret*, rec.4 ; 16 mars 1962, *Prince Sliman Bey*, Rec. 1979.

CE 6 déc. 1961, 33 384, *DF* 1962.4, *doct.*, *concl.* M. Martin.

CE, 19 juin 1963, *Cue des eaux d'Hanoï*, Rec. 375.

CE, Ass., 13 juill. 1965, *Sté Navigator*, *J.C.P.*, 1965, II.14.349.

CE 17 juill. 1965, *Fédération Nationale des Transports Routiers* : *Rec. Lebon*, p. 413.

CE, 25 févr. 1966, req.n. 64228, *Bourgeon* : *Dr.fisc.* 1966, n. 12 *comm.* 330 ; *Dupont* 1966, p. 241 : *RO* 1966, p. 83.

CE, 25 févr. 1966, req.n. 64228, *Bourgeon* : *Dr.fisc.* 1966, n. 12 *comm.* 330 ; *Dupont* 1966, p. 241 : *RO* 1966, p. 83.

CE 25 nov. 1966, 63 522 et 63 523, *DF* 1966.52.1217.

CE Plén. 24 mai 1967, 65 436, *BCD* 1967.366, *note* M.P., *concl.* Schmeltz, *DF* 1967.27.

CE 1^{er} mars 1968, *Syndicat Général des fabricants de semoule*, *AJDA* 1968-235.

CE 20 nov. 1974, 85 191, *RJF* 1975.1.22.

CE 4 nov. 1970, 75 564, *Bulletin bleu F. Lefebvre*, 1972.3.215, *concl.* Delmas-Marsalet.

CE 4 oct. 1974, *Dme David* : *Rec. CE* 1974, o. 464, *concl.* Gentot ; *RTD civ.* 1975, *obs.* J. Normand, p. 353.

CE 20 nov. 1974, 85 191, *RJF* 1975.1.22.

CE 3 déc. 1975, 89 412, *DF* 1976.13-14.467, *concl.* Fabre.

CE 19 déc. 1975, req. 87774 et 91895, Plén : *RJF* 1976.2.77.

CE, 19 déc. 1975, Plén., req. 91 895, *RJF* 2/76 n. 77.

CE 18 févr. 1976 ; req. 95.556 : *DF* 1976, n° 21, *comm.* 740.

CE, 7^{ème} et 9^{ème} s.-s., 1^{er} févr. 1978, req. n. 3.402 : DF 78, comm. 476.

CE 24 févr. 1978, 2 372, DF 1978.30.1212, Concl. Rivière, RJF 1978.4.122.

CE, 7^{ème} et 9^{ème} s.-s., 1^{er} févr. 1978, req. n. 3.402 : DF 78, comm. 476.

CE 26 oct. 1978, 7 313, RJF 1978. 12.382.

CE 7 févr. 1979, 8 475, RJF 1979.3.82.

CE 14 mars 1979 n° 7098 : RJF 5/79 n° 282 ; CE 4 juill. 1997 n° 146930 : RJF 8-9/97 n° 770.

CE 7 mai 1980, req. n° 10.160 : RJF 1980, n° 273, CE 9 oct. 1967, req. n° 70.392 : Dupont 12/67.

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sect., 18 juin 1980, req. 5607 et 6421 : RJF 1980, n. 9, p. 361.

CE 9 juill. 1980, n° 12 050, 7^e et 8^e et suivants : RJF 10/80, n° 762.

CE 25 juill. 1980, 15 073, DF 1981.42.1851, concl. Lobry.

CE 21 nov. 1980, 17 055, DF 1981.7.279 , concl. Rivière , RJF 1981.1.15, chr. Sauvé, RJF 1981.1.2.55 ; CE 26 juill. 1982 , 2 533 et 19 645, DF 1982.10.378, concl. Rivière, RJF 1982.10.449, chr. Racine, p. 439.

CE 9 oct. 1981, 15 553, DF 1982.4.108, concl. Verny ; CE 16 févr. 1983, 37 868, DF 1983.26.1450, Concl. Schricke.

CE 4 déc. 1981, 29 742, RJF 1982.1.54, DF 1983.5.319, DJ 1984.21-22.2056, Concl. Bissara.

CE 27 nov. 1981, 16 814, RJF 1982.1.17 et 8, concl. Verny.

CE Plén. 26 juill. 1982, 26 131, Lebon 297, RJF 1982.10.465, DF 1982.46-47.1187, Concl. Rivière.

CE 9 oct. 1981, 15 553, DF 1982.4.108, concl. Verny ;

CE 9 oct. 1981, 15 553, DF 1982.4.108, concl. Verny.M. le Commissaire Du gouvernement J. ARRIGHI DE CASANOVA, Concl. Sur ; CE 20 mai 1998, req. N. 159877, Sté Veticlam, D.F. 1998, n. 44 comm. 979, p. 1390. CE 16 févr. 1983, 37 868, DF 1983.26.1450, Concl. Schricke.

CE, plén., 10 juin, 1981, req. N. 19079 : Dr.fisc. 1981, n. 48-49, comm. 2187.

CE 27 nov. 1981, Plén. 16 814, RJF 1982.1.17 et 8, concl. Verny ; CE 14 mars 1984, 33 188, RJFR 1984.5. 295, Chr. M. de Guillenchmidt, 280.

CE 27 juill. 1982 n° 2533 et 19645 : RJF 10/82, n° 903, concl. P. Rivière ; Dr.Fisc., 10/83, comm.p. 378.

CE, plén., 10 juin, 1981, req. N. 19079 : Dr.fisc. 1981, n. 48-49, comm. 2187.

CE, 24 févr. 1982, req. n. 18276 : Dr.fisc. 1982, n. 42, comm. 2269 : RJF 1982, n. 406, concl. C. Schricke.

CE 2 juin 1982, 23 342 , DF 1983.6.191, concl. Schricke : *RJF* 1982.7.328.

CE Plén. 26 juill. 1982, 26 131, *Lebon* 297, *RJF* 1982.10.465, *DF* 1982.46-47.1187, concl. Rivière.

CE 26 juill. 1982, 19 645, *DF* 1983.10.378, concl. Rivière : *RJF* .1982.10.449 et 439.

CE, 24 févr. 1982, req. n. 18276 : Dr.fisc. 1982, n. 42, comm. 2269 : RJF 1982, n. 406, concl. C. Schricke.

CE Plén. 26 juill. 1982, 26 131, *Lebon* 297, *RJF* 1982.10.465, *DF* 1982.46-47.1187, concl. Rivière.

CE 15 oct. 1982, 26 585, *DF* 1983.15.754, concl. Rivière.

CE 10 nov. 1982, 25 017, *RJF* 1983.1.13; CE 14 oct. 1985, 37 583, *RJF* 1985.12.815.

CE 10 nov. 1982, 25 017, *RJF* 1983.1.13 ; CE 14 oct. 1985, 37 583, *RJF* 1985.12.815.

CE 26 nov. 1982, 24 360, *DF* 1983.22.1127, concl. Bissara

CE 10 nov. 1982, 25 017, *RJF* 1983.1.13 ; CE 14 oct. 1985, 37 583, *RJF* 1985.12.815.

CE 26 nov. 1982 req. n. 28177 ; CE 27 juill. 1984, req. n. 16649.

CE 26 nov. 1982, 24 360, *DF* 1983.22.1127, concl. Bissara: *RJF* 1/83, n° 83 ; CE 24 juill. 1987, req. N°64.511 : *RJF* 10/87, 965.

CE 14 janv. 1983, req. n. 25.233 :DF 1983, comm. 1414, concl. RIVIERE – CE 3 juin 1985 : DF 1985, comm. 1825, CAA Nantes 3 oct. 2000, req. n. 97-401 : CD-ROM Lamy Fiscal.

CE 14 janv. 1983, req. n. 25.233 :DF 1983, comm. 1414, concl. RIVIERE – CE 3 juin 1985 : DF 1985, comm. 1825, CAA Nantes 3 oct. 2000, req. n. 97-401 : CD-ROM Lamy Fiscal.

CE 16 févr. 1983, 28 383, *RJF* 1983.4.221.

CE 1^{er} juin 1983, 24 427 , *RJF* 1983.8.-9.436 ; CE 18 nov. 1983, 32 817, *DF* 1984.13.647, concl. Racine.

CE 10 juin 1983, 28 921, *RJF* 1983.8-9.463.

CE 20 avr. 1984, 37 098 et 37 099, *DF* 1984.46.2039, concl. Racine.

CE 6 juin 1984, n°35415 et 36733, 8^e et 9^e sous-sections : *RJF* 8-9/84 n°940.

CE 20 juin 1984, req. n°24.403 : *DF* 1984, comm. 1845, concl. Mme Latournerie.

CE 20 juin 1984, n°35 964 : *RJF* 8-9/84, n°982.

CE 22 juin 1984, 38 108 et 37 108 et 37 368, *DF* 1985.8.383, concl. Racine, *RJF* 1985.2.116.

CE, 8^{ème} et 9^{ème} 2 oct. 1984, req. n. 33.567 : *RJF* 12/84, n. 1406.

CE 17 déc. 1984, 52 341, *Rev.sociétés* 1985.1.145, concl. Fouquet.

CE, 7^e et 9^e sous-sect., 19 nov. 1984, req. 35491 : *Dr.fisc.* 1985, n. 9, com. 453, concl. O. Fourquet ; *RJF* 1985, n° 1, p. 76.

CE 20 juin 1984, n° 35 964 : *RJF* 8-9/84, n°982.

CE, 28 sept. 1984, *Confédération des sociétés de protection des animaux de France, Lebon*, p. 512.

CE, 7^{ème} et 9^{ème} sous-sect., 19 nov. 1984, req. 35491 : *Dr.fisc.* 1985, n°9, com. 453, concl. O. Fourquet ; *RJF* 1985, n° 1, p. 76.

CE 23 nov. 1984, *Ass., Roujanski, Leblon* 383.

CE, 7 déc. 1984, *Fédération française de sociétés de protection de la nature. Lebon*, p. 410.

CE 17 déc. 1984, 47 293, *RJF* 1985.2.160.

CE 4 déc. 1985, 44 323, *DF* 1986, concl. contr. Mme. Latournerie.

CE 11 janv. 1985, 37 020, *RJF* 1985.3.218.

CE, 24 juin 1985, req. n. 40780. Mogras : *Dr.fisc.* 1985, n. 43, comm. 1836 ; *RJF* 1985, n. 1236.

CE 3 juill. 1985, n° 45.543.

CE, 15 fév. 1985, res. 39 003, Plén., *Ecole parisienne des hôtesses*, *RJF* 1985. 4. 544.

CE 4 mars 1985, 41 396, *RJF* 1985.5.364.

CE 29 avr. 1985, 39 729, *RJF* 1985.6.469.

CE Sect. 21 juin 1985, *Deruelle, Lebon* 203, *RJF* 1985.8-9.633 et Concl. N. Chahid-Nourai.

CE 4 déc. 1985, 44 323, *DF* 1986, concl. contr. Mme. Latournerie.

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sect., 2 oct. 1985, req. 37791 : *RJF* 1985, n. 11, p. 751 CE, 8^e et 9^e sous-sect., 3 févr. 1986, req. 41026 : *RJF* 1986, n. 4 p. 245.

CE 4 déc. 1985, 44 323, *DF* 1986, concl. contr. Mme. Latournerie.

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sect., 3 févr. 1986, req. 41026 : *RJF* 1986, n. 4 p. 245.

CE 28 avril 1986, req. n. 45505: *RJF* 6/86, p. 387.

CE, 19 nov. 1986, req. n. 30465 et 32295 : *Dr.fisc.* 1987, n. 10, comm. 506 ; *RJF* 1987, n. 78, concl. P. Martin, p. 9.

CE 19 déc. 1986, req. 54 101 : *RJF* 1987.2.176.

CE, 8^e et 9^e sous-sect., 3 févr. 1986, req. 41026 : *RJF* 1986, n. 4 p. 245.

CE, 1^{er} avr. 1987, req. n. 51831, SARL Cotra : *Dr.fisc.* 1987, n. 28 ; *RJF* 1987, n. 483, concl. O.Fouquet ; *Rev.sociétés* 1987, p. 415.

CE 17 juin 1987, 64 549, *RJF* 1987.8-9.935.

CE 23 oct. 1987, *Sté Nachfolger Navigation Company, Lebon* 319, concl. Massot, RFDA.

CE, 9 nov, 1987, req. N. 51075, *RJF* 1/88.

CE, 8^e et 7^e sous-sect., 8 juin 1988, req. 28440 : *Dr.fisc.*1988, n. 44, comm. 2016.

CE 7 oct. 1988, 50 256, *RJF* 1988.12.736, concl. Mme de Saint-Pulgent, p. 720.

CE, 7/8 SSR, du 19 octobre 1988, 56218, Recueil Lebon.

CE 3 mars 1989, req. n°77.581, *Lanière de Picardie* : *RJF* 5/89, n°538 ; CAA Paris 29 juin 1993, req. n°90-245, *Enka France* : *RJF* 10/93, n°1369.

CE, plén. 21 juill.1989, n. 59970, Bebdjador : *Dr.fisc.* 1990, n. 1, comm. 28, concl. Mme M. Liébert-Champagne ; *RJF* 1989, n. 998, chron. J. Turot, p. 458.

CE 7^e et 9^e sous-sect., 29 sep. 1989, req. N°44402, *Société Avions Marcel Dassault – Bréguet aviation* : *Dr.fisc.* 1990, n°4, comm. 91, concl.comm.gouv. O. Fouquet, note Tixier et T. Lamuelle.

CE, plén. 21 juill.1989, n. 59970, Bebdjador : *Dr.fisc.* 1990, n. 1, comm. 28, concl. Mme M. Liébert-Champagne ; *RJF* 1989, n. 998, chron. J. Turot, p. 458.

CE 7^{ème} et 9^{ème} sous-sect., 29 sep. 1989, req. N° 44402, *Société Avions Marcel Dassault – Bréguet aviation* : *Dr.fisc.* 1990, n°4, comm. 91, concl.comm.gouv. O. Fouquet, note Tixier et T. Lamuelle.

CE 20 oct. 1989, n. 108 243, Ass. *Nicolo*, *RJF* 11/89, n. 1266.

CE, 8^e et 9^e sous-sect., 12 janv. 1990, req. N°57754, *Société Agripinne France* : *JCP E* 1991, II, 105, concl. Comm.gouv. P.-F. Racine.

CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sect., 16 mars 1990, req. N° 41059, *Société Ford France* : *Dr.fisc.* 1990, n° 42, comm. 1886, :*JCP E* 1991, II, 105, concl. Comm.gouv. P.-F. Racine ; *RJF* 5/90, n. 513.

CE 27 févr. 1991, req. n°48.780, *SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et des pieds « APBP »* : *RJF* 4/91, n°401, concl. O. Fouquet.

CE 23 oct. 1991, 71 792-72 822 ; *Electrolux SA*, *RJF* 1991.12.870, concl. Fouquet, p. 852.

CE, 9 / 7 SSR, du 17 février 1992, 81690 82782, Recueil Lebon. ; CE, 7 / 9 SSR, du 3 mars 1989, 77581, mentionné aux tables du Recueil Lebon.

CE 15 mai 1992, req. n°70.906, *Basalt Refractaire* : *RJF* 8-9/92, n°1118.

CE, 10 juin 1992, *Helmer Frères*, *RJF* 1992.8-9.1932; CE 26 oct. 1978, 7 313, *RJF* 1978.12.382.

CE 31 juill. 1992, req. N°61.286, *SNAT* : *RJF* 11/92, n°1468.

CE, 22 mai 1992, req. 62 266, *SPA Raffaella*, *RJF* n. 960 ; CE 17 mars 1993 n. 85894 : *RJF* 5/93 n. 369 ; CE 28 juin 2002 n. 232276 : *RJF* 10/02 n. 100.

CE 31 juillet, 1992, req. n.. 61.286, *SNAT* : *RJF* 11/92, 1468.

CE, avis, sect. 9 oct. 1992, n. 137342, *Abihilal* : *Juris-Data* n. 1992-044735 ; *JCP G* 1982, IV, 2883, note M.-C. Rouault ; *D.* 1992, inf.rap. p. 253 ; *RJS* 1993, n. 86, *Rec.* CE 1992, p. 363.

CE 12 oct. 1992, *Préfet de la Manche*, *RJF* 1992.12.1661.

CE Avis, Sect., 31 mars 1995, *SARL Auto industrie Méric*, *RJF* 1995.5.623.

CE 17 mars 1993, *Memmi*, *RJF* 1993.5.612, concl. J. Arrighi de Casanova.

CE 17 mars 1993 n. 85894, 8^{ème} et 9^{ème} ss. : *RJF* 5/93 n. 369 ; CE 28 juin 2002 n. 232276 : *RJF* 10/02 n. 100.

CE 16 juin 1993, req. n. 70.446, *Laboratoires Wellcome* : *RJF* 7/93, 983.

CE 28 sept. 1993 1985, n°34.426.

CE, 04 févr. 1994, req. n. 31/1993/398/476, *Bendenoum* *DF* 1994.21/22.989.

CE 11 févr. 1994, n°117302, *RJF* 4/94 n°388.

CE, 14 avr. 1995, *SRGI*, req. 135 659, *RJF* 1995.6.707.CE, 3 mai 1995, req. n° 158812, *Veuillez*: *RJF* 7/95, n° 807.

CE 26 juin 1996, 80 178, *SARL « Rougier-Hornitex »* : *RJF* 1996.8-9.560, *BCF* 1996, 15, concl. Loloum.

CE 12 mai 1997 n°160777, *RJF* 6/97 n°535.

CE 6 juin 1997, n. 148 683, *Ass. Aquarone*, 7/97.

CE, 4 juill. 1997, req. 146 930, *SA Marbrek*, *RJF* 1997.8-9524 ; *BDCF* 1997.4.4., concl. Goulard.

CE, 13 oct. 1999, req. 190 083, *Banque français*.

CE 28 juill. 2000, *Paulin*, 178 834, RJF 2000.11.1194.

M. le Commissaire Du gouvernement J., Concl. Sur CE 20 mai 1998, req. n. 159877, *Sté Veticlam*, D.F. 1998, n. 44 comm. 979, p. 1390, concl. Commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova.

CE 29 sept. 2000, n°198325 ; RJF 12/00 n°1457, *BGFE* 6/00.

CE 25 oct. 2000, *Mme Cucicea—Lamblot*, Lebon 460, concl. C. Maugüe, AJDA, 2001.

CE 28 févr. 2001, n° 199 295, *Ministre c/Thérond* : RJF 5/01 n° 620, concl. Commissaire du gouvernement Gilles Bacheller : *BOCF* 5/01 n° 67, commentaires *BGFE* n°3 2001.

CE 26 sep. 2001, 219 825, *SA Rocardis*, RJF 2001.12.1008 ; *BDCF* 2001.12.7.

CE 23 janv. 2002, req. 216.733, *Société Protec* : DF 18-19/02, comm. 382.

CE Ass., 28 juin 2002, *Ministre de l'économie, des Finances et de l'Industrie c/ Sté Schneider Electric*, req. 232276. RJF 10/02 n°1080.

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, du 7 nov. 2005, 266436, Recueil Lebon.

CE, 27 sept. 2006, req. n. 260050, *min. c/ Sté Janfim* : Juris-Data n. 2006-081020 ; *Dr.fisc. 2006*, n. 47, comm. 744, concl. L.Olléon, étude 65, O. Fouquet.

CE, 29 déc. 2006, req. n. 283314, *Min. c/Sté Bank of Scotland* : Juris-Data n. 2006-081065 ; *Dr.fisc. 2007*, n. 4, comm.87, concl. F. Séners, note Olivier Fouquet ; CE, 28 févr. 2007, req. n. 284565, *Min. c/ Mme Persicot* : Juris-Data n. 2007-081088 ; *Dr.fisc. 2007*, n.4, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Fouquet ; RJF 2007, n. 564.

CE, 27 sept. 2006, req. n. 260050, *min. c/ Sté Janfim* : Juris-Data n. 2006-081020 ; *Dr.fisc. 2006*, n. 47, comm. 744, concl. L.Olléon, étude 65, O. Fouquet.

CE, 28 févr. 2007, req. n. 384565, *min. c/ Mme Persicot* : *Juris-Data* n. 2007- 081088 ; *Dr.fisc.2007*, n. 14, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Foquet ; *RJF* 2007, n. 564.

CE, 5 mars 2007, req. n. 284457, *SELARL Pharnacie des Chalonges* : *Juris-Data* n. 2007-0181090 ; *Dr.fisc.* n. 2007, n. 20, comm. 522, note O. Fouquet.

CC, 16 juillet, 1971 ; JORF, 18 juillet 1971, 7114 ; AJDA, 1971, 537, *note Rivero*.

CA Paris, 28 mai 1986 : D. 1987, II, 562, note C. Bolze; Cass. Com., 1^{er} août 1949 : JCP G 1949, II 5033. CA Rouen, 1^{er} oct., 1987 : Gaz. Pal. 1988, p. 38.- Cass.civ., 30 mars 1994 : D. 1994, p. 500, note J.-J. Alexandre.

CAA Paris. 2 févr. 1995, req. 92-1307, *Sté Prestige Corporation Inc* : DF 1995.28.1509.

CAA Paris, 2^e ch., 2 juill. 1998, req.n° 96 1361, M. Thérond : *Revue de droit fiscal*, 1999, n°25.

C.ad. Paris, 3^e ch., 24 sept. 1991, req.n° 90-479, SA « Compagnie générale d'électro mécanismes » : *Dr.fisc.* 1992, n° 12, comm. 610.

CAAParis 8 juill. 1999, n° 96-3047, *Sté Générale de Transport et d'industrie, Dr.fisc. 2000*, n°16, comm. 325, concl. V. Haïm ; *Bull. Joly* 1999, n°274, obs. P. Derouin.

CAA Nancy 26 janv. 1995, n°92-240, *SARL Moulin de la chée : RJF*, 6/95, n°712.

CAA Marseille 28 mai 2003, *Sté CTSO, RJF* 6/04, n° 580, ; TA Nantes 23 janv. 2004, *SA Multimixing, Dr.fisc. 2004*, n°47, comm. 846.

Cass.crim. 15 oct. 1979 : JCP G 1979, II 18576, note Boitard.

Cour de cassation, *Société Cafés Jacques Vabre*, AJDA 1975-567.

Cass.civ., 5 déc. 1871 : S. 1871, I, p. 248.

Cass.civ., 20 août 1867 : DP 1867, 1, p. 337.

Cass.com., 19 févr. 1979 : *RJF* 1980. n.6, p. 291.

Cass.com. 20 nov. 1990, n° 1273D, *Meyzenc : RJF* 2/91, n° 233, confirmé par *Cass.com.* 1992, req. n°141P, *Franceschini : RJF* 4/92, n°572.

TA Paris, 9 juill. 1974, 1934-2293/71, *RJF* 1975.3.100.

TA Lyon 25 avril 1990, req. n. 86 9508 et 86-10150, *Laboratoire Fisons : RJF* 11/91, n. 1347.

TGI, Créteil, 20 juin 1979: *Rev .enreg. et imp.* 1980, art. 15631-5, p. 444.

CJCE, 5 avr. 1979, aff. 148/78, *Ratti*, Rec. 1969.

CJCE, 23 févr. 1994, aff. C-236/92, *Comitato di coordinamento per la difesa della Cava*, Rec. 483.

CJCE, 14 juill. 1994,,aff. C-91/92, Rec. I-3325.

CE 26 juin 1996, req. n. 80.178. *SARL Rougier Hornitex : RJF* 8-9/96, n. 973.

CJCE, 16 juill., 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI): Dr. Fisc.* 1998, n. 48, chron. P. Dibout, p. 1475 à 1481 ; *RJF* 1998, n. 1377.

CJCE, 14 nov. 2000, aff. C-142/99, point 28 : *Dr.fisc.* 2001, n°3, , note Ph. Derouin.

CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifaxplc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Proprety Investments Ltd*: *RJF* 2006 n. 648, étude O. Fouquet, p. 383 ; BDCF 5/2006, n. 68.

CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax e.a: Rec. CJCE*, I, p. 1609 ; *RJF* 2006, n. 648 – Y. Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE: Dr.fisc.* 2006, n. 16, étude 16.

CJCE, 12 sept. 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas : RJF* 12/06 n. 1644 ; CE, 18 mai 2005, n. 267087, *Min. c/ Sté Sagal* : *Juris-Data* n. 2005-080715 ; *Dr.fisc.* 2005, n. 44-45, comm. 726, concl. P. Collin.

STF, RE n. 75.829/GB RT 72/124.

STF, RE 79460-CE, Rel. Min, Antônio Neder, j. 02.12.1975, DJ 28.95.1976 PG- RTJ vol. 79-01, p. 93.

STF- RE 172.058, Plen., Relator Ministre Marco Aurélio : RTJ 161 p. 1.043-1057.

STF, RE 114.784, RTJ 126/804, 2ª Turma; RE 113.156, RTJ 124/347; RE 130.765, RTJ 147/300-302.

STF, Ag nº 141 916-SP, j. 22.02.94, DJU de 22.03.994 ; STM, Mandado de Injunção n. 361-I-RJ, Relator Ministro Néri da Silveira, DJU de 17.06.1994.

STF, RE 116.121-3, Rapporteur Min. Octavio Gallotti, Rapporteur pour l'arrêt Ministre Marco Aurélio, Plén. J. 11.oct.2000, DJ 25 mai 2001, *Revista tributário e de finanças pública*. São Paulo: Ed. RT, juill/août 2001, p. 256/266.

STF, RE 94.066, 1^{er} Groupe, DJU 2.4.82, p. 2.885.

STF, RE n. 104 368-7/SP, Primeira Turma, Relator Ministro Néri da Silveira, j.

STJ, RESP n. 252.114 – PR, Rapporteur Ministre Francisco Peçanha Martins, 2^{ème} Chambre, j. 17.10.2002, DJ 02.12.2002.

TRF 2^{ème} Région , arrêt n. 110.406-RJ, RIJ 8/87, p. 104.

TRF- 2^{ème} Région -Procès n°2000.020102491-60, DJU du 06 février 2001.

TRF- 2^{ème} Région 2^{ème} Groupe, procès n°91.0200544-1, DJU 15 février 1996

TRF 3^{ème} Région Procès n°1999-0399046787-3, 4^{ème} Groupe, j 04 avril 2003, DJU du 23 juin 2003 ; Procès n° 2000,0399074765-5, DJU du 03 décembre 2003 ; procès n° 2000,0399038231-8, DJU du 02 mai 2002 ; procès n° 94,03018419-1, DJU du 1^{er} février 1998.

TRF 3^{ème} Région, 4^{ème} Groupe, Procès n° 1999-0399046787-3, , 04 avril 2003, DJU du 23 juin 2003 ; Procès n° 2000,0399074765-5, DJU du 03 décembre 2003 ; procès n° 2000,0399038231-8, DJU du 02 mai 2002 ; procès n° 94,03018419-1, DJU du 1^{er} février 1998.

TRF 4^{ème} Região, arrêt MS 94 918-RS: LEX 39/242; TRF/2ª Região, AC 110.406-RJ, RIJ 8/87, p. 104; STF, RE 94.066, 1ª Turma, DJU 2.4.82, p. 2.885.

1er CC, 1^{er} Chambre - AC 66.569 - 21.8.74 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1976, 1er trim., p. 213-3.

1^{er} CC, 1^{er} Chambre - ac. 67.981 - 9.7.75 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1976, 4^{ème} trim., p. 952-5.

1er CC, 11^{er} Chambre. AcIII - arrêt 00446 - 25.2.76 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1977, 4^{ème} trim., PP 780-813.

1^{er} CC, 11^{ème} Chambre – arrêt n. - 00446 - 25.2.76 - Res. Impôt - ALLER - Jurisp., 1977, 4^{ème} trim., PP 780-813.

CSRF 01-0892, du 28 janv.1989 ; arrêt n. 01.01874, de 15.5.1995 ; 3^e Chambre du 1^{er} Conseil de Contribuables, arrêt n. 103-14.432, du 14 déc. 1993.

Premier Conseil des Contribuables, Première Chambre, req. 16327.004322/2002-55-Recours n. 136.791, *Aventis Pharma Ltda*, Arrêt n. 101-94.859, j. 23 févr. 2005.

1^{er} CC, 1^{ère} Chambre arrêt n. 101.946.28 et 101.9464, j 07 juillet 2004.

1^{er} CC , 3^e Chambre Arrêt n. 1003-22.017, j. 06.07.2005

1^{er} CC, 3^{ème} Chambre, Arrêt n. 103.21859, j 24.02.2005.

1^{er} CC, 1^{ème} Chambre Arrêt n. 101-84304-, Président Mariam Seif, Rapporteur Sebastião, Rodrigues Cabral, Procureur Fazenda Nacional Afonso Celso Ferreira de Campos, j 11.11.92- *DOU* 20.06.94.

1^{er} CC, 1^{ère} Chambre Arrêt n. 101-84304-, Président Mariam Seif, Rapporteur Sebastião, Rodrigues Cabral, Procureur Fazenda Nacional Afonso Celso Ferreira de Campos, j 11.11.92- *DOU* 20.06.94.

1^{er} CC , 3^e Chambre du, arrêt n. 103-14.432, du 14 déc. 1993.

2^{ème} CC, 1^{ère} Chambre, arrêt n. 61 269,. *Res. ABDF, n. 5/2.5.2*, arrêt n. 101-77162, *DOU* de 5.6.87, p. 8 688; 3^{ème} Chambre, arrêt n. 103-06885, de 13.6.85, *Suplemento IOB – Imposto de Renda, n. 7/85*.

2^{ème} CC, Arrêt 201-74142, , *DJU* 06 déc. 2000.

CSRF-Chambre Supérieure de recours fiscaux, Arrêt n. CSRF 01-0892, du 28 janv.1989 ; arrêt n. 01.01874, de 15.5.1995 ; 3^e Chambre du 1^{er} Conseil de Contribuables, arrêt n. 103-14.432, du 14 déc. 1993.

CSRF-Chambre Supérieure de recours fiscaux, Arrêt n. CSRF 01-0892, du 28 janv.1989 ; arrêt n. 01.01874, de 15.5.1995.

DRJ-SP, 10^e Groupe, arrêts n. 6450 e 6451, 02.02.05.

TABLE DES MATIÈRES

SOMMAIRE	03
INTRODUCTION	04

PREMIÈRE PARTIE

L'ETAT, L'ENTREPRISE INTERNATIONALE ET LA FIXATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

TITRE I. LES CONTRAINTES PESANT SUR L'ENTREPRISE INTERNATIONALE	40
Chapitre 1. Le principe de pleine concurrence et les spécificités des droits de la propriété incorporelle	42
Section 1- Les approches française et brésilienne du principe de pleine concurrence	42
<i>A. L'approche française du principe de pleine concurrence</i>	<i>43</i>
1. Les conditions de pleine concurrence établies par l'article 57 du CGI	44
2. Les réglementations de contrôle du prix de transfert	51
<i>B. L'approche brésilienne du principe de pleine concurrence</i>	<i>57</i>
1. La fiscalité des personnes morales avant la loi n. 9430 de 1996	57
2. La fiscalité des personnes morales la après la loi n. 9430 de 1996	64
Section 2- La problématique de la fixation du prix de pleine concurrence pour les droits de la propriété incorporelle	76
<i>A. Les droits de la propriété incorporelle</i>	<i>76</i>
1. Les modalités de circulation des droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe	77
1.1. L'étendu de l'expression propriété incorporelle	77
1.2. Les différents régimes de la propriété incorporelle	84
1.3. Les modalités de circulation des droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe	95
2. Les problématiques soulevées par la circulation des droits de la propriété incorporelle au sein d'un groupe	96
<i>B. La problématique de fixation du prix de pleine concurrence pour les droits de la propriété incorporelle</i>	<i>98</i>
1. L'identification des transactions	101
2. La comparaison externe	106

Chapitre 2. Les trajectoires stratégiques de l'entreprise	110
Section 1- Les stratégies commerciales de l'entreprise	111
<i>A La stratégie de pénétration de marché</i>	112
1. La stratégie dans le contexte d'une transaction de pleine concurrence	113
2. L'examen de la stratégie par l'administration fiscale	113
<i>B. Les facteurs qui poussent les entreprises à pénétrer un marché</i>	120
1. Les facteurs microéconomiques	121
1.1. Les théories de l'avantage spécifique et du cycle de vie des produits	121
1.2 L'optimisation des prix de transfert dans le cadre des joint-ventures internationales (JVI)	125
1. 3.La création des filiales	126
2. Les facteurs macroéconomiques	132
2.1. La théorie de l'internalisation et la recherche du moindre coût de facteurs de production	133
2.2. Le paradigme OLI	135
Section 2- . Le juste prix	141
<i>A Le juste prix en tant qu'un concept économique</i>	143
1. La valeur incertaine des droits de la propriété incorporelle	143
2. Les théories économiques qui justifient le juste prix	148
<i>B. Le juste prix en tant qu'un concept juridique</i>	161
1. Le juste prix dans le contexte d'ordre de valeurs	162
2. Le juste prix dans le contexte des politiques économiques	166
2.1. Le lien entre juste prix et justice	166
TITRE II. LES CONTRAINTES ETATIQUES	190
Chapitre 1- Les contraintes juridiques	191
Section 1- Les philosophies 'imposition des activités étrangères des entreprises	191
<i>A Les règles de territorialité au Brésil</i>	193
1. 'adoption du principe de la base globale (ou mondiale)	193
2 L'imposition de la personne morale.	197
<i>B. Les règles de la territorialité en France</i>	199
1. Le principe de la territorialité de l'impôt sur les sociétés	200
2. Les mesures dérogatoires au principe de la territorialité	204
Section 2- Les conventions fiscales bilatérales	206
<i>A.L'application et l'invocabilité des conventions fiscales internationales en France</i>	207
1. L'application des conventions fiscales internationales en France	208
2. L'invocabilité des conventions internationales en France	217
2.1. Les principes directeurs d'interprétation des conventions fiscales en France : un moyend'ordre public	219
a) <i>Le principe de la priorité du droit interne par rapport au droit conventionnel</i>	219
b) <i>Le principe de la primauté du droit conventionnel par rapport au</i>	
	597

<i>droit interne</i>	220
<i>c) Le principe de l'autonomie de l'interprétation par rapport à celle de l'Etat étranger</i>	222
<i>d) Le principe de l'interprétation en principe littérale des conventions fiscales</i>	222
<i>B. La place des conventions fiscales internationales au Brésil et la source du principe de pleine concurrence dans l'ordre juridique interne</i>	222
1. La place des traités internationaux pour éviter la double imposition sur le revenu dans la hiérarchie des normes juridiques	223
2. La force du principe international de pleine concurrence dans l'ordre juridique brésilien	225
Chapitre 2- Les contraintes économiques	229
Section 1- La régulation de l'économie .	231
A. <i>L'évolution de l'intervention de l'Etat dans l'économie ...</i>	239
B. <i>Les limites à l'intervention de l'Etat</i>	242
1. Les limites des pouvoirs de l'Etat	248
2. L'autorisation constitutionnelle d'intervention et les limites des fonctions de l'Etat	250
Section 2- La question de la fiscalité des redevances au Brésil	255
A. <i>La prééminence de l'intérêt général sur l'intérêt individuel</i>	255
1. La justice sociale	256
2. La répression à l'évasion fiscale	258
B. <i>La pondération entre poids des droits et des biens opposés</i>	
1. Les principes qui informent la présomption de transfert indirect de bénéfices à l'étranger	261

DEUXIÈME PARTIE

LE CONTRÔLE DU PRIX DE TRANSFERT EN FRANCE ET AU BRÉSIL ET LES DROITS DE LA PROPRIÉTÉ INCORPORELLE

TITRE I. LES MÉTHODES NATIONALES DE FIXATION DE PRIX DE TRANSFERT	273
Chapitre 1. Les méthodes de contrôle de prix de transfert proposées par l'OCDE	274
Section 1. Les méthodes traditionnelles	274
A. <i>La méthode du prix comparable sur le marché (Comparable uncontrolled Pricing – CUP')</i>	277
1. La mise en oeuvre de la méthode CUP	279
2. La méthode CUP et l'évaluation des droits de la propriété incorporelle	280
B. <i>La méthode du prix de revente minoré (Resale Minus' ou 'Resale price methode- RPM')</i>	287
1. La mise en œuvre de la méthode du prix de revente minoré	287
2. La méthode du prix de revente minoré et l'évaluation des droits de la propriété Incorporelle	289
	598

<i>C. La méthode du prix de revient majoré (Cost Plus Methode- CPM')</i>	293
1. La mise en œuvre de la méthode du prix de revient majoré	293
2. La méthode du prix de revient majoré et l'évaluation des droits de la propriété Incorporelle	295
Section 2. Les méthodes transactionnelles	301
<i>A. La méthode américaine de bénéfices comparables et les différents 'ratios' de profitabilité</i>	301
1. La méthode des bénéfices comparables	301
2. Les indicateurs de profitabilité	309
1.1. Les 'ratios' le retour sur actif et le retour sur capital	309
1.2. Le 'ratio' de Berry	310
1.3. Les 'ratios' sur le chiffre d'affaires et sur les coûts d'exploitation	311
<i>B. La méthode du partage de bénéfice 'Bénéfice Split' et son adaptation aux transactions avec les droits de la propriété incorporelle</i>	312
1. La méthode du partage du bénéfice global	316
1.1. Les inconvénients de la méthode du partage du bénéfice global	319
2. La méthode du partage du bénéfice résiduel	322
<i>C. La méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)</i>	324
1. La mise en œuvre de la méthode de marge nette	324
2. Une différence d'approche : distinction entre la méthode des bénéfices comparables et la méthode transactionnelle de marge nette	325
<i>D. Les accords de répartition de coûts – ARC</i>	329
1. Les droits de la propriété incorporelle et l'évaluation du bénéfice espéré	330
2. Les contributions des entreprises participantes à l'ARC	332
Chapitre 2. La méthode française	334
Section 1. Le bien fondé de l'administration fiscale pour imposer le transfert indirect de bénéfices	335
<i>A. L'unicité du système juridique</i>	336
1. L'intégration des diverses branches du droit	336
2. Le caractère résiduel du droit fiscal	340
<i>B. La requalification d'un acte juridique de droit privé par l'administration fiscale</i>	341
1. Les actes de droit privé entrant dans le champ d'application de l'article L64 du LPP.....	342
2. Les actes de droit privé n'entrant pas dans le champ d'application de l'article L64 du LPF : la théorie jurisprudentielle de la fraude.....	348
Section 2. La méthode proposée par la France pour l'évaluation des droits de la propriété incorporelle	365
<i>A La méthode proposée par l'administration fiscale</i>	365
1. L'abandon des méthodes traditionnelles	366
2. La méthode transactionnelle sur la marge nette	367
<i>B. La méthode proposée par la jurisprudence</i>	373
	599

1. L'approche de la jurisprudence : l'artificialité des méthodes sur bénéfices	373
2. Les méthodes traditionnelles proposées	374
Chapitre 3. Les méthodes brésiliennes	376
Section 1. L'expérience en France : une expérience qui ne peut pas soutenir l'ordre juridique brésilien	376
A. <i>L'évolution de la législation brésilienne</i>	377
1. Les premières mesures législatives et le contrôle des prix d'importation et d'exportation des marchandises	377
2. La loi n. 9430 de 1996 : un outil de combat à l'évasion fiscale	383
B. <i>L'expérience historique brésilienne</i>	386
1. Le bien fondé qui légitime les adaptations faites par la loi n. 9430 au principe de pleine concurrence	386
2. Les adaptations au principe de pleine concurrence	421
Section 2. Les méthodes de fixation du prix de transfert	430
A. <i>Les méthodes objectives de fixation du prix paramètre ou Prix de pleine concurrence</i>	430
1. Les méthodes d'importation	434
1.1. La Méthode des prix indépendants comparés - PIC	440
1.2. La Méthode du prix de revente moins bénéfice- PRL	443
1.3. La Méthode du coût de production plus bénéfice - CPL	448
2. Les méthodes d'exportation	451
2.1. La Méthode du prix de vente dans l'exportation -PVEx	453
2.2. La Méthode du prix de vente en gros dans le pays de destination diminué du bénéfice - PVA	454
2.3. La Méthode du prix de vente en détail dans le pays de destination diminué du bénéfice - PVV	455
2.4. La Méthode coût d'acquisition ou de production plus impôts et bénéfices - CAP	456
B. <i>Les modalités alternatives de contrôle des transactions internationales</i>	456
1. Le « <i>safe harbour</i> » : un régime de protection	457
1.1. Les 'safes harbours' pour mitiger les effets de la variation des taux d'échange dans les exportations	459
1.2. Le 'safe harbour' pour stimuler l'exportation	462
2. Les ajustements minimums	463
3. Les marges de bénéfices préétablies par la loi	467
3.1. Les présomptions relatives de la loi	469
a) La présomption légale de distribution déguisée	472
b) Les modifications des marges de bénéfices préfixées par la loi n. 9430 de 1996	475
3.2. La demande de modification de la marge de bénéfice faite par le contribuable	477
3.2. La modification d'office de la marge de bénéfice par le ministre des Finances	480
	600

<i>C. Le traitement fiscal spécial donné aux redevances de marques et de brevets d'invention</i>	483
1. Le profil de la politique économique du Brésil...	483
2. Le traitement fiscal spécial donné aux redevances de marques et de brevets d'invention	488
Titre II. La résolution conventionnelle des difficultés liées aux contrôles internes	534
Section 1. Le champ d'application de la convention	535
<i>A Les personnes concernées</i>	536
1. La notion de résident	536
2. Les clauses de non-discrimination	537
<i>B. Les impôts visés</i>	538
1. La liste illustrative des impôts visés	538
2. Les impôts concernés	539
Section 2. La répartition des droits d'imposer. Le partage des bénéfices	540
<i>A. Les revenus imposables exclusivement dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire</i>	541
1. Les règles d'exclusivité	541
<i>B. Les revenus imposables mais non exclusivement dans l'Etat de leur source</i>	542
1. La présence d'un établissement stable en tant qu'élément du partage du bénéfice	542
2. Les règles pour éviter la double imposition	544
Chapitre 2. L'exécution de la convention fiscale et les procédures prévues en cas de conflit en France et au Brésil	551
Section 1. L'exécution de la convention fiscale en France et au Brésil	551
<i>A. L'exécution de la convention fiscale</i>	551
1. L'exécution de la convention fiscale dans l'ordre juridique français	551
2. L'exécution de la convention fiscale dans l'ordre juridique brésilien	552
<i>B. Les différentes attitudes des juges français et brésiliens à l'égard du droit international</i>	556
1. L'attitude du juge administratif en France	556
2. L'attitude du juge judiciaire au Brésil	559
Section 2. Les procédures internationales en matière de prix de transfert	560
<i>A. Les procédures internationales de lutte contre les doubles impositions</i>	561
1. La procédure amiable	561
2. Les procédures d'arbitrage	563
<i>B. La prise en compte des ajustements</i>	563
1. Les ajustements primaires	563
2. Les ajustements secondaires	564
	601

CONCLUSION	567
BIBLIOGRAPHIE	577
TABLE DES MATIÈRES	596