

LA PRATIQUE DE MANIPULATION DES PRIX DE TRANSFERT COMME STRATEGIE D'OPTIMISATION FISCALE DES SOCIETES MINIERES EN REPUBLIQUE DEMOCRATIQUE DU CONGO

Par

Damien Damidas BAKWA MVIBUDULU

Apprenant à la Faculté de droit de l'Université de Kinshasa

Chef de Travaux à l'Université Libre de Kinshasa

Détenteur de diplôme de master en gestion et droit de l'entreprise de l'Université de Liège

RESUME

Le secteur minier congolais fait face à des défis colossaux, notamment le transfert indirect des bénéfices par des montages financiers et fiscaux de plus en plus sophistiqués aux pays à fiscalité avantageuse, au moyen des prix de transfert. Pour ce faire, l'Etat congolais, victime de cette pratique, s'est doté d'un dispositif de lutte contre la manipulation de prix de transfert faible, à travers la loi de finances de 2017, basé sur le principe de pleine concurrence prôné par l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE).

Mais, compte tenu des faiblesses constatées dans ce dispositif fiscal, deux approches qui ont fait preuve dans les pays à vocation minière, aux réalités proches de la République Démocratique du Congo (RDC), peuvent être proposées ; il s'agit de mécanisme du renforcement de la sixième méthode liée à la fixation du prix de transfert et de l'approche liée au régime de protection.

Mots-clés : *Pratique, manipulation, prix, transfert, stratégie, optimisation fiscale, sociétés minières.*

ABSTRACT

The Congolese mining sector faces colossal challenges, notably the indirect transfer of profits through increasingly sophisticated financial and tax arrangements to tax-advantaged countries, by means of transfer pricing. To this end, the Congolese state, a victim of this practice, has equipped itself with a mechanism to combat weak transfer pricing manipulation, through the 2017 Finance Act, based on the arm's length principle advocated by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

However, given the weaknesses observed in this tax system, two approaches that have proved successful in mining countries with realities close to the Democratic Republic of Congo (DRC) can be proposed; these are the mechanism for strengthening the sixth method linked to transfer pricing and the approach linked to the protection regime.

Keywords: *Practice, manipulation, price, transfer, strategy, tax optimization, mining companies.*

INTRODUCTION

Les entreprises définissent désormais leur stratégie à l'échelle de la planète. Certes, la fiscalité n'est, en général pas, le seul fondement de ces stratégies. Il en demeure pas moins vrai que le paramètre fiscal est un puissant levier d'économies qui, à ce titre, contribue à la prise de décision et à la définition de la stratégie internationale des entreprises.

Le droit est une matière taxinomiste : il catégorise. Ce penchant est cependant contrarié en ce qui concerne les prix de transfert. Il est, en effet, difficile de cloisonner les prix de transfert- à un domaine particulier du droit. Il s'agit, au contraire, d'une matière pluridisciplinaire qui allie des compétences fiscales, juridiques, mais également économiques et stratégiques. Aussi est-il souvent nécessaire de faire appel à des experts non juridiques notamment en matière d'évaluation.¹

Cette matière est, par essence, internationale alors que le cadre juridique et fiscal des Etats se fonde généralement sur une logique territoriale.

Les prix de transfert sont plus que jamais un enjeu de la fiscalité internationale, dans la mesure où près de 60% du commerce mondial résulte de transactions effectuées au sein des entreprises multinationales², lesquelles entreprises sont à la recherche de rationalisation des coûts, d'optimisation de leurs performances et de sécurité juridique.

Vu également de l'importance du commerce intragroupe dans le commerce mondial, la question de prix de transfert fait, depuis une vingtaine d'années, l'objet également de toutes les attentions des administrations fiscales.

A ce sujet, TOVONY Randriamanalina soutient que dans les débats concernant la mondialisation des économies ou à la crise des finances publiques, le prix de transfert joue un rôle très important.³ Cet intérêt centré aux prix de transfert n'est pas des plus enviables car ces derniers sont supposés constituer à la fois comme un moyen d'un « échange inégal », et faciliter aujourd'hui l'évasion fiscale internationale⁴. La manipulation est considérée être une maladie affectant les recettes des Etats.

Dans l'industrie lourde, au cœur de ces stratégies, se trouve la pratique des prix de transfert. Ces prix de transfert permettent aux sociétés minières d'un

¹ P. RASSAT, T. LAMORLETTE et THIBAUT CAMELLI, *Stratégies fiscales internationales*, Paris, Maxima, 2010, p. 131.

² DALUZEAU X., GELIN S., GIBERT B, et LE BOULANGER A., *Prix de transfert*, Paris, 4^{ème} éd. Francis Lefebvre, 2020, p 13.

³ RANDRIAMANALINA T., *Les prix de transfert dans les pays en développement : cas de Madagascar*, Master en science des organisations, Dauphine Université, Paris, 2014, p.2.

⁴ COMOLET, C et TIRMAN, « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », in *Revue de Droit Fiscal*, Vol 313, n°22, 2012, p. 21.

côté, de tirer parti des disparités qui existent entre différents régimes fiscaux des Etats⁵ ? Et de l'autre part, de les utiliser comme un levier fiscal pour payer dans les Etats où les taux d'imposition sont élevés.

A ce propos, les pays dont les systèmes fiscaux sont réputés anachroniques à l'instar de la République Démocratique du Congo sont en effet contraints de maintenir un système fiscal compétitif et attractif, afin de recueillir les recettes nécessaires pour couvrir les dépenses qui augmentent inéluctablement.

En effet, la problématique des prix de transfert n'est pas nouvelle en RDC et particulièrement dans le secteur minier, dominé par la présence des entreprises multinationales.

Depuis près de 10 ans, l'administration fiscale congolaise s'intéresse aux prix pratiqués entre sociétés apparentées, l'accent étant mis sur l'industrie minière.

Il est d'ailleurs devenu courant d'entendre parler des sociétés minières multinationales dont certaines de leurs filiales exploitent en RDC, se retrouvent mêlées à des affaires sur le thème de la fiscalité.

L'administration fiscale congolaise a constaté que certains groupes d'entreprises multinationales manipulaient les prix des transactions internes (prestations de services ou livraison de bien) pour localiser les profits dans les pays à fiscalité réduite et imputer les pertes sur des revenus imposables en RDC.

Ainsi, la RDC, comme plusieurs pays en développement, s'est dotée d'un régime des prix de transfert faible et incomplet, lequel s'inspire du modèle OCDE. A travers la Loi de finances de 2017, la RDC a étoffé sa réglementation de base en reprenant entièrement les principes de l'OCDE⁶.

Le Code Minier de 2002 qui a créé un climat propice à l'investissement minier a mis en place des régimes fiscal et douanier, et de change très incitatif comportant un mécanisme de lutte contre la manipulation des prix de transfert, quoique moins efficace et peu modelé.

A ce sujet, il y a tout lieu de signaler que la plupart des entreprises minières exploitant en RDC sont des filiales des sociétés multinationales installées à l'étranger et qui constituent leurs principaux fournisseurs en matériels d'équipements, et d'autre part, leurs clients pour toutes leurs productions, surtout pour les concentrés et d'autres produits semi-finis ou intermédiaires.

⁵ N. CAPELLE, *L'optimisation fiscale, alibi*, Institut national universitaire Champollion, 2020-2021, p. 12.

⁶ BOUTROS D., « Exigences en matière de prix de transfert en République Démocratique du Congo », in MM, 2019, disponible sur www.mininggandbusiness.com.

Dès lors, il est évident qu'il y ait, dans ce secteur, la manipulation des prix de transfert entre les entreprises minières installées en République Démocratique du Congo et leurs sociétés affiliées.

Ainsi, nous chercherons à démontrer la manière dont s'opère la manipulation des prix de transfert par les entreprises minières et mettrons en évidence des facteurs favorisant cet état de choses qui occasionne un manque à gagner substantiel pour l'Etat.

Cette modeste réflexion comporte trois parties essentielles. Au premier point, nous allons appréhender les notions et mécanismes de fixation de prix de transfert dans une approche analytique et au second, avant d'en conclure, nous indiquerons les stratégies et proposerons les solutions contre la manipulation des prix de transfert par les sociétés minières en RDC.

I. APPROCHE CONCEPTUELLE ET ANALYTIQUE DES PRIX DE TRANSFERT

1. Notion de prix de transfert

A. Origine et définition

Les origines des prix de transfert remontent à des temps très anciens. Le premier texte consacré aux prix pratiqués entre sociétés d'un même groupe est d'origine américaine. Il s'agit de la section 482 de l'IRC (Internal revenue code). S'agissant des sociétés étrangères contrôlées, c'est à nouveau l'administration américaine qui a fait œuvre de pionnier en élaborant le support.

La notion de prix de transfert ne bénéficie pas d'une définition constante et homogène.

D'après la définition de l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE), les prix de transfert sont « les prix auxquels une société des biens corporels, des actifs incorporels ou rend des services à des sociétés associées.

Etant donné que les prix des transactions pratiqués entre sociétés d'un même groupe et résidentes de juridictions fiscales différentes, les prix de transfert n'existent que dans des transactions intragroupes et supposent le passage d'une frontière.

Selon une approche étymologique, on désigne par prix de transfert, les prix négociés pour les transactions entre sociétés apparentes résidentes d'Etats différents. Autrement dit, c'est un prix des opérations intra-groupe et transfrontalières.

B. Lien de dépendance

Le problème des prix de transfert est l'existence d'un intérêt de groupe transcendant des parties en cause. Cette existence de l'intérêt se traduit par un lien de dépendance entre les entreprises. Sans ce lien, les parties sont alors indépendantes, et aucun problème de prix de transfert ne saurait être envisagé. Ceci étant, l'administration fiscale ne peut faire l'application des mesures sur les prix de transfert, lorsqu'il y a existence d'un tel lien de dépendance qui en constitue un préalable indispensable.

Avant de préciser la notion de dépendance, cernons celle de groupe. La notion de groupe suppose la présence de liens de dépendance entre les acteurs qui le composent.

En effet, deux entreprises sont dépendantes et donc appartiennent à même groupe, si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux sociétés sont détenues ou sont sous l'influence d'une même société ou d'un même groupe.

Le lien de dépendance peut être de droit ou de fait.

• La dépendance de droit ou juridique

En matière de prix de transfert, il y a le contrôle juridique notamment dans les cas suivants :

- Une société d'un pays A détient directement ou indirectement une part prépondérante dans les parts sociales d'une autre société d'un pays B ou lorsqu'elle détient la majorité absolue des droits de vote lors des assemblées générales d'actionnaires ou d'associés ;
- Une société exerce directement, ou par personne interposée (gérant, administrateur, directeur, membre de famille), un pouvoir décisionnel dans une autre société.

En réalité, le fait pour une entreprise de détenir la majorité absolue du capital (plus de 50%) suffit à caractériser la dépendance.

• La dépendance de fait

Si l'Administration n'est pas à même de prouver le contrôle de droit, elle peut néanmoins démontrer l'existence d'un contrôle résultant d'un état de fait.

Il peut être établi des liens de dépendance de fait, en particulier lorsqu'il existe une situation de monopole ou de quasi-monopole ou d'intérêt commun.

En outre, le contrôle de l'une sur l'autre société peut provenir de relations contractuelles entre les deux sociétés, si l'une des deux sociétés est intégrée au réseau de distribution de l'autre, ou si elle est à la merci d'une rupture de contrat de l'autre.

Le contrôle peut aussi provenir de la nature particulière des relations entre les deux sociétés, comme par exemple une vieille tradition.

En pratique, l'appartenance à un organigramme commun constitue la notion de dépendance de fait, même si aucune des parties à la transaction ne contrôle directement l'autre.

En résumé, il y a dépendance de fait si une société étrangère exerce dans une société congolaise directement ou indirectement un véritable pouvoir de décision (ou inversement) et qu'en définitive, il peut être conclu que la dépendance de fait se caractérise donc par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre société.

C. Environnement juridique des prix de transfert

Plusieurs institutions internationales et des administrations fiscales ont pris les initiatives pour réglementer les prix de transfert.

L'OCDE a regroupé les bonnes pratiques et édicté les principes dictés permettant aux groupes internationaux et aux administrations fiscales de jouir d'un cadre non seulement juridique, mais aussi conceptuel.

Essayons de scruter ces principes dictés par l'OCDE et jeter un regard sur l'environnement juridique en droit comparé.

1° Principes de l'OCDE : Principe de pleine concurrence

Ces principes visent à assurer que les matières imposables de chaque pays sont les justes possibles, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les membres de l'OCDE ont adopté « le principe du prix de pleine concurrence » pour les opérations intragroupes⁷.

En droit Français, le code Général des impôts en son article 57, reprend ce même principe en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Dès lors, afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

⁷ Le principe de pleine concurrence est consacré dans le premier rapport de l'OCDE de 1979, et consolidé actuellement à l'article 9 paragraphe 1 du « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune » de cette institution. Il y est disposé que : « lorsque les deux entreprises associées sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions auraient été réalisés par l'une peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence... »

2° Faiblesses du principe de pleine concurrence

La plus grande difficulté dans l'application du principe de pleine concurrence consiste en la recherche de comparables, de points de repère externes sur le marché qui peut se révéler complexe. Ceci est d'autant plus difficile que lorsqu'on est en présence d'un marché captif.⁸

La notion de prix comparable renvoie à une transaction comparable qui est une transaction portant sur un produit ou un service comparable dans des conditions comparables.

Deux types de critères permettent déterminer la comparabilité de transactions, la nature des produits et les conditions de la transaction. Cependant, il n'existe pas, à notre connaissance, de critère fiable pour les biens incorporels dans la mesure où dans la pratique, deux incorporels sont toujours considérés comme différents.

Dès lors, un constat se dégage est que la notion de comparable s'applique difficilement aux biens incorporels. En d'autres termes, les transactions commerciales peuvent de moins en moins être exclusivement réduites à des biens corporels, non seulement parce que les services qui accompagnent les biens matériels sont de plus en plus importants, mais aussi parce que la dimension immatérielle pèse de plus en plus sur la valeur des transactions. Or, dans la mesure où il n'existe pratiquement jamais de biens incorporels comparables, c'est la notion même de comparabilité qui se trouve en question.

Les prix de transfert ne devraient donc pas plus être déterminés par rapport à des transactions « comparables », mais en fonction de critères internes à l'entreprise.

Ces difficultés d'appréciation et de calcul du prix ont fait aboutir à la notion d'ajustement. Pour permettre le principe de pleine concurrence applicable, l'OCDE a défini les critères et les méthodes de détermination des prix de transfert⁹. L'application de ce principe par les entreprises associées implique de ne prendre en compte que des éléments objectifs et extérieurs lors de la fixation des prix de transfert.¹⁰

2. Mécanisme de fixation des prix de transfert

L'administration fiscale définit l'approche à suivre lors de la fixation des prix de transfert. Tandis que les méthodes à appliquer sont préconisées par les textes juridiques pour se rapprocher d'une certaine réalité fiscale.

⁸ Le marché captif est un marché où la concurrence ne joue pas. Dans ce cadre, le prix est présumé soumis à une volonté unique supérieure à celle de l'entreprise : la volonté du groupe.

⁹ Les différentes méthodes de détermination des prix de transfert préconisées par l'OCDE ont pour but de se rapprocher au maximum du prix de pleine concurrence.

¹⁰ KITEBI MUZALALA, La manipulation des prix de transfert dans le secteur minier comme facteur d'optimisation fiscale, Mémoire de Licence, Université Libre de Kinshasa, Faculté de droit, département de droit économique et social, Kinshasa, 2020, p.15, inédit.

Cependant, les groupes devraient mettre en place un raisonnement complet afin de parvenir à la détermination de leurs prix de transfert.

A. La marche préalable à la fixation des prix de transfert

La connaissance interne et externe de l'entreprise concernée est un facteur important sinon essentiel pour une détermination efficiente des prix de transfert. Cette façon de procéder se nomme l'analyse fonctionnelle.

Elle consiste à identifier le groupe ; la place des entités au sein du groupe ainsi que le type de transaction intragroupe visée. Cela permet de comprendre l'origine, l'utilité et la nature des échanges au sein du groupe, qui conduit à un choix judicieux de la méthode de fixation des prix de transfert la plus efficace.

B. Les méthodes de fixation des prix de transfert

En matière de prix de transfert, il existe des méthodes dites traditionnelles et celles dite transactionnelles. Les premières consistent à comparer la transaction effectuée au sein du groupe avec une transaction identique entre deux entreprises indépendantes. Ceci est appelé le prix de peine concurrence des transactions intragroupes.

Tandis que les méthodes transactionnelles consistent en la détermination des bénéfices dégagés, puis de les répartir entre les différentes sociétés du groupe.

Mais, dans le tableau de méthodes traditionnelles, il y en a seulement qui sont plus mises en contribution que sont la méthode du prix comparable sur le marché libre+, la méthode du prix de revente et la méthode du prix de revient majoré.

Ces trois méthodes bien que conseillées par l'administration fiscale, ne sont pas épargnées des critiques. Pour l'essentiel, on peut retenir que les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré se concentrent sur la détermination de la marge d'une entité sans prendre en considération la marge dégagée par l'autre entité. Ces deux méthodes souffrent de leur apparente simplicité puisque le but ultime d'une transaction entre deux entités est le profit.

Les méthodes transactionnelles sont constituées de la méthode du partage des bénéfices et celle de la marge nette.

Ces deux méthodes qui permettent d'introduire une vision « groupe » dans les démarches de fixation des prix de transfert comportent, mais elles ne demeurent pas sans critique eu égard à quelques faiblesses non négligeables dont elles renferment.

C. Les enjeux actuels de la fixation de prix de transfert

La fixation de prix de transfert comporte beaucoup d'enjeux surtout lorsqu'il s'agit des actifs incorporels dans la mesure où nombreux de ces actifs ont une forte spécificité qui ne facilite pas leur comparabilité. Pourtant, les méthodes préconisées par l'OCDE et l'administration fiscale française se basent principalement sur le prix de transfert, sur l'utilisation d'un comparable pour déterminer le prix de pleine concurrence.

Toutes les méthodes proposées par l'OCDE et l'administration fiscale sont censées aboutir au prix de pleine concurrence. Il convient ainsi d'utiliser toutes les méthodes applicables pour déterminer les prix de transfert, le prix de pleine concurrence étant à l'intersection de ces méthodes.

1. Optimisation fiscale dans le secteur minier

Les prix de transfert et l'optimisation fiscale sont deux notions qui sont intimement liées car la première constitue le moyen par excellence de la deuxième.

A. Notions d'optimisation

D'une manière générale, l'optimisation est, pour un problème, la recherche de la solution la meilleure parmi toutes les solutions possibles, compte tenu du critère de choix que l'on s'est fixé.

L'optimisation fiscale peut être définie comme une pratique consistant en une utilisation optimale de la loi fiscale à des fins de minimisation du coût fiscal des opérations. Cette pratique est considérée comme légitime et acceptable lorsque le mécanisme ou le montage utilisé correspond à des transactions commerciales normales, l'appréciation du caractère normal d'une opération étant différente selon que l'on s'adresse à l'administration ou au contribuable.¹¹

B. Notions voisines : évasion et de fraude fiscales

Les notions d'optimisation, d'évasion et de fraude fiscales servent à qualifier différentes situations au titre desquelles les contribuables réduisent leurs impôts.

Ces notions font cependant rarement l'objet de définitions formelles. Leur interprétation varie également selon les Etats, et au sein d'une même législation, la frontière qui les distingue n'est pas toujours clairement établie quand le flou n'est pas sciemment cultivé.

Alors que l'optimisation fiscale désigne, en règle générale, l'habileté ou l'ingéniosité fiscale des contribuables à tirer le meilleur parti des lois existantes pour réduire leurs impôts, en toute légalité, la fraude fiscale consiste en toute

¹¹ R. RASSAT, T. LAMORLETTE & T. CAMELLI, *op. cit.*, p.315.

action du contribuable qui implique une violation de la loi, dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt.

La fraude fiscale repose à la fois sur un élément matériel et un élément intentionnel¹². Dès lors, la fraude revêt un caractère pénal.

L'évasion, par contre, il s'agit des cas où le contribuable ou le redevable parvient à minorer volontairement son revenu taxable sans pourtant violer la loi mais en l'utilisant au mieux, soit en profitant de certains vides juridiques, soit encore en se servant des possibilités multiples de montages qui lui sont offerts au plan international.

On peut noter que l'évasion est une situation intermédiaire entre l'optimisation et la fraude. Elle s'apparente à l'optimisation sur la nature des opérations en cause ; de même que cette dernière, elle met en jeu des procédés réguliers. Elle tend cependant vers la fraude, quant à l'intention du contribuable.

L'évasion fiscale représente donc une zone grise, source de confusion.¹³

On peut sans doute considérer que la fraude et l'évasion fiscale ont néanmoins ceci en commun de représenter un manquement à l'éthique sociale.

C. Formes d'optimisation fiscale

L'optimisation fiscale se caractérise par plusieurs techniques. Il s'agit notamment la surfacturation, plates-formes d'exportation, transfert de techniques et de marques et prêts intragroupes avec intercalation d'une holding. Les deux premiers procédés sont les plus usités dans le secteur minier des pays en développement.

2. Opportunité d'optimisation fiscale à travers les prix de transfert dans le secteur minier

La structure de l'industrie minière congolaise où l'on retrouve un certain nombre des sociétés intégrées, des sociétés semi-intégrées, des sociétés d'Etat appartenant à des Gouvernements étrangers, favorise a priori l'utilisation de cet outil d'évitement fiscal de la part de certaines sociétés minières.

Par contre, l'essentiel de la production minière, concernant surtout des minerais de cuivre, cobalt, d'or et de zinc, pour lesquels il existe des marchés qui déterminent les prix de façon concurrentielle, ne permet l'utilisation de cet outil sans contrevenir à la législation et à la réglementation en place.

¹² Élément moral : opération doit être irrégulière, c'est-à-dire qu'elle contrevient à la loi, et un élément intentionnel : elle doit être conduite en connaissance de cause, en d'autres termes, elle manifeste la mauvaise ou les manœuvres frauduleuses du contribuable.

¹³ P. RASSAT, T. LAMORLETTE et T. CAMELLI, *op. cit.*, p.315.

Il y a, en effet, lieu de souligner que toutes des entreprises minières congolaises, hormis celles du portefeuille, sont des capitaux étrangers et constituent des filiales des multinationales.

Une partie non négligeable de leur production destinée à l'exportation est constituée des concentrés et semi-produits ou produits intermédiaires qui sont orientés aux fonderies se trouvant à l'étranger pour l'élaboration des métaux.

Leurs intrants sont à plus de 80% importés, aussi bien dans la phase d'exploration, de recherche que dans la phase d'aménagement ou construction de l'usine et d'exploitation.

Il est donc un fait que les entreprises minières congolaises sont en substantielles relations économiques avec l'extérieur, et le flux financier qu'enrangent ces échanges doit être important.

L'industrie minière nécessitant d'une forte intensité capitaliste, les coûts de matériels et biens d'équipements sont énormes et influencent immanquablement le résultat comptable et surtout fiscal de l'entreprise.

En matière de vente des produits miniers marchands, la plupart des entreprises minières ont conclu des contrats de vente des minerais aux fonderies dans le cas de l'exportation des concentrés et d'autres semi-produits tels que les hydroxydes de cobalt.

Ces contrats prévoient les modalités de détermination des prix de vente, des frais de transport, des frais de commercialisations, des frais généraux, des frais de transformation, des pénalités pour les impuretés et le mode de règlement de factures émises.

C'est le cas des contrats signés entre les sociétés du groupe Glencore (KCC et Mutanda mining et Glencore suisse) et d'autres sociétés minières avec la société Transfigura (société multinationale de droit suisse).

On peut également signaler le cas ayant opposé, dans un procès judiciaire, la GECAMINES et la SIMCO (collectivement parties demandereses) d'une part, au groupe Glencore composé de sociétés KFL, GEC, KCC SA, KMHL, KMFL et KML, (collectivement parties défenderesses) d'autre part¹⁴.

Des faits relevés dans ce contrat judiciaire, on peut noter en substance que les parties demandereses sollicitaient du Tribunal de céans qu'il prononce la dissolution de la société Kamoto Copper Company SA (KCC) eu égard à l'absence de reconstitution de ses capitaux propres dans le délai légal qui lui imparti, soit au plus tard au 31 décembre 2017, conformément à la décision de l'Assemblée Générale Extraordinaire de KCC en date du 14 octobre 2015.

¹⁴ Jugement rendu par le Tribunal de commerce de Kolwezi y séant et siégeant en matière commerciale au premier degré en date du 20 avril 2018.

En effet, toutes ces sociétés sont partenaires (actionnaires) directement ou indirectement au sein de la société KCC SA. Il ressort des états financiers de KCC pour l'exercice clos au 31 décembre 2014 que le total des capitaux propres s'élevait, en négatif, à la somme de (1.623.154.447) USD pour un capital social de 100.009.480 USD. Il s'en est suivi jusqu'à 2017 des résultats comptables négatifs au point que la GECAMINES a exprimé plusieurs préoccupations et inquiétudes à ses partenaires notamment sur la politique de gestion de la trésorerie et de l'endettement pratiquée par KCC ainsi que sur les conditions d'octroi et de remboursement de certains prêts et avances consentis à KCC par les sociétés filiales du groupe Glencore. Cette politique de financement de l'exploitation de KCC frisait une manipulation des prix de transfert en faveur du groupe Glencore. Pour apaiser le climat, les deux parties en cause ont dû conclure un accord pour la recapitalisation de la société KCC et un certain nombre des droits ont été consentis à la Gécamines.

D'autres faits qui favorisent la manipulation des prix de transfert sont que le marché des concentrés étant un marché libre, plusieurs éléments entrent en ligne de compte pour la détermination des prix notamment la qualité du produit marchand.

En effet, il existe un seuil d'impuretés nuisibles imposé par l'acheteur suivant les usages finaux du métal contenu dans le produit marchand. Et donc, le prix du produit est tiré vers le bas, selon que la teneur de ces impuretés nuisibles dépasse le seuil (pénalités).

De même, le prix définitif du produit marchand sera tiré vers le haut lorsque les produits marchands affichent une qualité supérieure à la qualité minimale convenue (bonus). La présence des métaux mineurs ou métaux associés dans le produit marchand principal influe positivement sur le prix du produit.

On peut noter que la présence du cobalt dans le concentré de cuivre considéré comme le produit principal peut constituer un bonus sur le prix de ce dernier, car ces deux produits sont considérés généralement des métaux associés. D'ailleurs, au regard de la réglementation minière actuelle, le cobalt est déclaré comme substance minérale stratégique.

La commercialisation des produits miniers étant libre, précise l'article 85 du code minier congolais, le titulaire du permis d'exploitation peut vendre aux clients de son choix à des prix librement négociés.

Si le titulaire des droits miniers a la liberté de choix du client ou du marché, le Code Minier précise que les prix négociés doivent cependant être compétitifs au regard de ce que peuvent offrir les marchés internationaux, et l'on sait que les prix pratiqués sont cotés en bourse et publiés en temps réel.

Il est vrai que les prix des marchés internationaux sont généralement des prix « spot », et que, ils peuvent être en décalage par rapport aux prix pratiqués dans les contrats de vente qui, eux, sont généralement conclus sur base des ventes à long terme.

Mais, cela ne peut expliquer que les prix pratiqués soient toujours inférieurs aux prix du marché. En principe, les prix à terme devraient être plus favorables que les prix « spot » parce que les contrats de vente sont généralement rédigés de manière à garantir au vendeur les conditions de marché les plus favorables en cas des fluctuations des prix.

En pratique, il est ainsi observé que pour le même type de concentré, c'est-à-dire ayant les mêmes caractéristiques avec les conditions de vente similaires ou comparables, les prix pratiqués sont cependant très différents.

A ce sujet, on peut noter la disparité des décotes imputées par les titulaires, alors qu'il s'agit des produits de qualité comparable et contenant les mêmes métaux marchands.

Une analyse menée par Léonide MUPEPELE a noté qu'entre la SOMIKA et la TFM, la différence est plus de 1000 USD par tonne exportée, alors que les hydroxydes de cobalt de TFM sont réputés plus riches (39,90% de cobalt) que ceux de SOMIKA (27,21% de cobalt).

Les contrats conclus entre certaines sociétés minières congolaises et la société UMICORE a été cité en mal et même critiqué et réfuté par l'Administration fiscale dans la mesure où le prix pratiqué dans le cadre de ce contrat, résultant de double déduction de certaines charges, notamment la décoté et la participation au prix, est désavantageux pour l'État.

Dans nombre des cas, le marché de concentrés ne semble pas avantageux pour les entreprises minières congolaises dans la mesure où elles supportent les coûts énormes et vendent les produits à un prix moins intéressant, sinon peu juste.

Ces entreprises s'activent à produire des concentrés et des hydroxydes de cobalt avec des contrats à terme, alors qu'elles peuvent procéder par de traitement à façon (contrat de traitement à façon), en partageant avec les fonderies les coûts d'élaboration des métaux dont marché de référence existe.

A ce propos, il est non moins important de signaler que les mines congolaises ne profitent pas de la situation de marché favorable à l'exportation de concentré de cuivre par rapport à la demande des fonderies.

Une explication est que plusieurs entreprises minières congolaises sont liées par contrat à terme avec des partenaires industriels et commerciaux associés et que les termes de ces contrats n'ont pas été révisés.

Il est dès lors possible qu'une bonne partie des bénéfices excédentaires (la rente minière) qui devait découler de cette situation ait été conservée en aval aux niveaux des fonderies à l'extérieur du pays (par exemple, sous forme de frais de transformation plus élevés que les frais chargés par les fonderies concurrentes en quête de concentrés), alors que ces bénéfices auraient pu revenir à la mine si les contrats avaient été négociés en toute connaissance de cause avec des parties non liées.

A l'analyse de l'actionnariat des entreprises minières congolaises et des acheteurs de leur production, l'on peut s'apercevoir que beaucoup de ces derniers et d'actionnaires et associés, ont des nationalités des pays à fiscalité privilégiée ou nulle (les zero-haven) appelés généralement paradis fiscaux (Bahamas, Bermudes, Suisse...).

De plus, certains contrats de partenariat conclus entre les entreprises minières congolaises et leurs sociétés affiliées comportent des clauses de commercialisation fixant les frais y afférent en pourcentage des chiffres d'affaires au bénéfice de ces dernières. Ces montants engagés pour la commercialisation des produits miniers sont d'autant importants qu'en réalité, l'on a difficile de percevoir l'effectivité de la prestation des services.

Cela avait été observé, avant que la société TFM passe entre les mains des chinois, dans le contrat de services signé entre cette dernière et TF Holding lequel stipulait que TF Holding assure le marketing des produits miniers de la société TFM et cette dernière lui paie frais représentant 1,25% du chiffre d'affaire.

Il y a lieu de noter que les sociétés affiliées qui interviennent dans la chaîne de valeur pour la production des minerais ne sont, pour la plupart que des sociétés écrans créées pour le besoin d'optimisation fiscale.

Cette pratique comme bien d'autres cités auparavant, apparaît comme étant la manipulation des prix de transfert.

II. STRATEGIES ET SOLUTIONS CONTRE LA MANIPULATION DES PRIX DE TRANSFERT PAR LES SOCIETES MINIERES

1. Politique congolaise des prix de transfert

La RDC n'est pas restée insensible aux problèmes posés par les prix de transfert.

La présence de nombreuses filiales multinationales au pays, principalement dans le secteur minier qui est dominé à plus de 80% de sociétés à capitaux étrangers, ne peut que faire de la problématique des prix de transfert, un souci majeur, pour l'Etat congolais et l'administration fiscale congolaise, en particulier.

Afin de lutter contre les transferts illicites des bénéfices, la loi de finances congolaise pour l'année 2015 a introduit des règles en matière de prix de transfert. Celle-ci a été modifiée par la Loi de finances n°17/005 du 23 juin 2017, qui à son tour est complétée et modifiée par la Loi de Finances n°18/025 pour l'exercice 2019 et celle n°20/020 du 28 décembre 2020 pour l'exercice 2021.

Ces règles prévoient l'obligation pour les sociétés situées en RDC, qui sont sous le contrôle d'une société implantée à l'étranger, de disposer d'une documentation justificative sur les prix de transfert concernant les transactions réalisées par des sociétés appartenant au même groupe. Ces documents doivent contenir des informations à la fois générale et spécifique.

Les sociétés établies en RDC qui sont sous la dépendance, de droit ou de fait, d'entreprises ou groupes d'entreprises situés à l'étranger, dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe est déterminé par voie réglementaire, doivent tenir à la disposition de l'Administration des Impôts une documentation permettant de justifier la politique de prix pratique dans le cadre des transactions de toute nature réalisées avec ces entreprises.¹⁵

Le chiffre d'affaires annuel minimum hors taxes relatif à l'obligation de tenir à la disposition de l'Administration des impôts une documentation sur la politique de prix pratiquée dans le cadre des transactions de toute nature réalisées avec les entreprises associées, visé à l'article 24 bis de la loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée à ce jour, est fixé à l'équivalent en francs congolais de 1.000.000 de dollars américains.¹⁶

Le montant agrégé annuel minimum par nature des transactions réalisées avec d'autres entreprises associées, à reprendre dans la déclaration comportant une documentation allégée sur le prix de transfert, visé à l'article 24 ter de la Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée à ce jour, est fixé à l'équivalent en francs congolais de 20.000 dollars américains.

Le montant agrégé annuel minimum par nature des transactions réalisées avec d'autres entreprises associées, à reprendre dans la déclaration comportant une documentation allégée sur le prix de transfert, visé à l'article 24ter de la Loi n°004-2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée et complétée à ce jour, est fixé à l'équivalent en francs congolais de 20.000 dollars américains.

¹⁵ Art. 40 de la Loi de finances n°17/005 du 23 juin 2017.

¹⁶ Art. 1^{er} l'Arrêté Ministériel n°CAB/MIN/FINANCES /2017/036 portant mesures d'exécution des dispositions relatives à la documentation sur le prix de transfert, publié le 8 décembre 2017.

En fin, la Direction Générale des Impôts a publié une note de service datée du 15 novembre 2017 concernant un modèle de déclaration avec une documentation allégée sur les prix de transfert¹⁷.

Ce modèle de déclaration mentionne après l'identification de l'assujetti, les données fondamentalement nécessaires sur le groupe d'entreprises associées et certaines informations spécifiques sur l'entreprise concernée.

Les sociétés ci-dessus visées à l'article 24 bis de la Loi n°004/2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour, doivent souscrire, soit sur support papier, soit par voie électronique, dans un délai de deux mois qui suit l'échéance de dépôt de déclaration de l'impôt sur les bénéfices et profits, une déclaration comportant une documentation allégée sur le prix de transfert, selon le modèle défini par l'Administration des Impôts. Cette déclaration doit comprendre les informations générales sur le groupe d'entreprises associées et les informations spécifiques concernant l'entreprise.

2. Application du principe de pleine concurrence dans le secteur minier

Les transactions entre sociétés établies en RDC et leurs sociétés affiliées situées à l'étranger doivent être conformes au principe de concurrence. Ce principe est défini à l'article 1 point 41 bis du Code Minier, selon lequel les prix pratiqués pour des transactions entre sociétés affiliées ou toutes autres conditions convenues qui s'appliquent auxdites transactions, doivent être établis par référence aux prix pratiqués sur le marché par des entreprises indépendantes ». Ce principe s'applique à toute opération commerciale entre sociétés affiliées¹⁸. Il s'agit notamment :

- Au profit du titulaire redevable de l'impôt mobilier pour déterminer les revenus exonérés de l'impôt mobilier. C'est ainsi que les intérêts payés par le titulaire à des affiliés en vertu des emprunts contractés en devises à l'étranger ne sont exonérés de l'impôt mobilier que si les taux d'intérêts et les autres conditions d'emprunt destinées à la réalisation des projets sont établis conformément au principe de pleine concurrence¹⁹ ;
- A la plus-value ou la moins-value. Le titulaire intègre la plus-value ou la moins-value réalisée à l'occasion de la cession d'un titre minier dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices et profits. Si la cession se fait entre entités affiliées, le prix et les conditions de la cession doivent être au moins égaux à ceux qui se sera appliquées à une cession en pleine concurrence²⁰ ;

¹⁷ KITEBI MUZALALA, *op. cit*, p.56.

¹⁸ Article 246 al. 1^{er} de la Loi n°007/2002 du 11 juillet 2002 portant Code minier, telle que modifiée et complétée par la Loi n°18/001 du 09 mars 2018.

¹⁹ Article 246 al. 2 du Code Minier.

²⁰ Article 253 du Code Minier.

- Aux transferts au bénéfice des sociétés affiliées du titulaire en paiement des biens fournis ou services rendus doivent être justifiés par rapport aux prix pratiqués sur le marché pour des biens ou services similaires.²¹

Pour toutes les opérations commerciales entre sociétés affiliées, le Législateur exige que ces activités se fassent selon le principe de pleine concurrence.

En cas des prix de transfert manipulés, le montant réévalué peut être considéré comme un revenu imposable distribué peut et, par conséquent, être soumis à l'impôt correspondant en sus des pénalités y afférentes.

3. Tentative de solutions

Dans le secteur minier, les recettes publiques dépendent de l'estimation et de la tarification exacte des produits minéraux. Cependant, la fixation des prix n'est pas toujours chose simple. Elle est en effet complexe en raison de la qualité des minéraux extraits ou de leur teneur en minerais, des étapes de valorisations et des conditions contractuelles. Ces facteurs se complexifient en cas de ventes entre parties liées, ce qui peut inciter certaines entreprises à fixer artificiellement des prix bas pour réduire leurs revenus imposables dans le pays d'origine et transférer les bénéfices à l'étranger.

La norme internationale pour limiter ce risque est d'appliquer le principe de pleine concurrence, qui exige que le prix de la transaction contrôlée soit similaire à celui d'une transaction comparable entre des parties indépendantes. Selon l'Organisation des Nations Unies et l'Organisation de coopération et de développement économique, il existe cinq méthodes reconnues de fixation des prix de transfert pour déterminer si une transaction est conforme au principe de pleine concurrence.

Il faudra rappeler que ces méthodes requièrent généralement les autorités fiscales puissent avoir accès à des informations détaillées sur les entreprises contribuables et leurs sociétés affiliées, ainsi qu'à des données comparables, sans même mentionner un niveau avancé d'expertise dans le domaine de la fiscalité internationale. Ces obstacles administratifs et, par ailleurs, le caractère non renouvelable et la propriété publique des ressources minérales, ont poussé certains pays en développement riches en ressources à rechercher des alternatives.

Soulignons que parmi ces méthodes, une sixième méthode a donc été développée par les pays d'Amérique latine riches en ressources pour lutter contre les stratagèmes de contournement des normes fiscales applicables aux transactions sur les matières premières ou produits minéraux. En utilisant les prix des matières premières cotées en Bourse (LME), souvent avec déterminer

²¹ Article 263 du Code minier.

le prix des ventes de minéraux entre parties, plus facile à appliquer par les autorités fiscales et diminuant le risque d'évasion fiscale.

Notons que cette méthode n'est pas d'application en RDC, alors qu'elle est un pays à scandale géologique. Et il existe aussi d'autres approches, dont celle de la tarification administrative, appliquée pour la première fois par la Norvège au secteur pétrolier, ou le régime de protection (« safe harbour » en anglais), récemment utilisé par la République de Guinée pour la bauxite et méconnu par la RDC.

Par ailleurs, il sied de relever que l'OCDE, dans ses lignes directrices sur les prix de transfert de 2017, approuvait l'application des prix cotés comme base déterminante pour la vente de minéraux entre parties liées et, en particulier, pour la méthode du prix comparable non contrôlé (CUP en anglais). La question se pose donc de savoir si la sixième méthode reste utile pour la RDC dans le secteur minier. Il faut rappeler que selon la méthode CUP, les conditions de la transaction à partir de laquelle le prix coté est obtenu doivent être comparables à celles de la transaction entre parties liées.

En conséquence, les entreprises contribuables doivent ajuster le prix en question pour tenir compte des différences en qualité et teneur en minerai, de la période de vente, du calendrier et des modalités de livraison, ainsi que d'autres facteurs comme le coût du transport, de l'assurance et les modalités de paiement. Il existe diverses versions de la sixième méthode et, dans de nombreux cas, celles-ci ne requièrent que de faibles ajustements, ce qui fait qu'elle est d'application simple et moins susceptible de manipulation.

Dans le cadre de cette section, il conviendra de voir dans un premier temps, le mécanisme du renforcement de la sixième méthode liée à la fixation du prix de transfert et dans un second temps, se pencher sur l'effectivité de l'approche liée au régime de protection.

a. Renforcement de la sixième méthode

Le principal avantage de la sixième méthode est qu'un prix coté est souvent une base de référence claire et objective pour déterminer le prix de vente entre parties liées, évitant ainsi que les entreprises ne soient tentées de les sous-évaluer, une préoccupation partagée par de nombreux pays en développements, riches en ressources.

La Zambie avait adopté en 2008 la sixième méthode, après avoir découvert que Mopani Copper Mines PLC vendait du cuivre à Glencore International AG, société à laquelle elle est liée, à un prix bien inférieur à celui auquel elle le vendait à des tiers. La cour suprême de ce pays a donné raison à l'autorité fiscale et, en conséquence, Mopani a dû payer 240 millions de ZMW (environ

13 millions USD) en redressement d'impôts pour les exercices fiscaux 2006/2007, 2007/2008 et 2009/2010.²²

Le service des revenus internes (servicio de rentas internas, SRI) de la République de l'Equateur confirme également que l'application des prix cotés permet un plus grand respect des règles applicables et offre plus de certitude au niveau fiscal, avantages non négligeables.

De par son caractère objectif et vérifiable, la méthode des prix cotés peut également aider à limiter les différends avec les contribuables en fournissant un cadre de référence commun et une plus grande certitude concernant la responsabilité vis-à-vis de l'administration fiscale congolaise.

En substance, la sixième méthode offre au pouvoir exécutif le moyen pratique d'augmenter les revenus du secteur minier, sans la nécessité d'accroître les vérifications et les contrôles fiscaux. Mais l'un des investissements est que, selon la manière dont la sixième méthode est appliquée, elle peut conduire à la fixation de prix qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence. Les investisseurs peuvent ainsi refuser de s'y conformer pour cette raison ou parce qu'il ne s'agit pas d'une méthode traditionnelle de fixation de transfert. De véritables inquiétudes apparaissent dans le chef des investisseurs lorsque la sixième méthode aboutit à une double imposition qu'il n'est pas possible d'éviter.

Les pays pourraient atténuer ce problème en alignant plus précisément la sixième méthode sur le principe concurrence, et en permettant par exemple une série d'ajustements aux fins de comparabilité.

b. Effectivité de l'approche liée au régime de protection

Force est de souligner que les pays disposant de moyens administratifs limités, comme la RDC, peuvent être intéressés par une approche s'apparentant à un régime de protection qui peut être basée sur la méthode CUP ou la sixième méthode, selon le nombre d'ajustements autorisés. Dans le cadre d'un tel régime, les sociétés qui appliquent des prix à leurs transactions entre parties liées, qui sont égaux ou supérieurs à ceux fixés par l'autorité gouvernementale selon sa méthode de tarification ne font pas l'objet d'un contrôle particulier de la part de l'administration fiscale.

Et les sociétés qui ne respectent pas cette règle, et donc appliquent des prix supérieurs sont tenues de justifier leur méthode de tarification auprès de l'administration fiscale. Un tel mécanisme conduit à inverser la charge de la preuve, qui passe donc de l'administration fiscale au contribuable. C'est un outil souvent utilisé par les services fiscaux dans le monde entier pour protéger

²² SAMARENDRA D. et ROSE M., Copper colonialism ; Vedanta kcm and the copper loot of Zambia. Foll Vedanta, 2014.

ou « exonérer » les transactions à faible risque, réduire les coûts de vérifications de la conformité et économiser l'argent public employé aux fins d'audit ou de contrôle.

Les régimes de protection ou d'exonération sous certaines conditions pour la tarification des matières premières ne sont pas encore chose courante, ni ouvertement publiées, mais les administrations fiscales utilisent souvent des approches similaires dans leurs processus d'évaluation des risques pour sélectionner quels contribuables et quelles transactions à contrôler.

De ce point de vue, une telle méthode appliquée par une administration fiscale congolaise, s'agissant des prix des matières premières, ne serait pas fondamentalement différente de la publication de directives à l'intention des contribuables concernant les méthodes de fixation des prix de transfert accepté par l'administration. Elle apporterait ainsi de la transparence et une plus grande certitude aux sociétés vendant des matières premières minérales à des parties liées.²³ Cette méthode peut, en ce sens, s'avérer utile pour les pays où l'industrie minière est importante, mais qui ne disposent pas de moyens de vérifications suffisants.

Seulement le risque en lien avec cette approche est que les contribuables ont le choix entre l'application du prix selon le régime de protection, qui ne peut pas être contesté par l'autorité fiscale, même si ledit prix est différent du prix du marché de la pleine concurrence, et la manifestation d'une plus grande agressivité en fixant le prix du marché en dehors de la sphère de protection et en optant pour le défendre en prouvant qu'il s'agit d'un prix concurrentiel.

²³ KITEBI MUZALALA, *op. cit.*, p. 56.

CONCLUSION

La pratique des prix de transfert est une stratégie de planification fiscale qui exploite les failles et les différences entre les règles de droit fiscal des Etats en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des pays ou territoires où la société n'exerce guère d'activité réelle, mais où ils sont faiblement imposés, ce qui aboutit à une charge fiscale faible voire nulle pour la société.

Comme nous avons eu à le souligner, de nombreuses opportunités d'optimisation fiscale s'offrent aux sociétés minières, mais dans le cadre de notre réflexion, nous avons démontré comment les prix de transfert constituent un moyen d'optimisation fiscale à travers les exemples épinglés, particulièrement en RDC où la plupart des sociétés minières sont de multinationales intégrées.

Il est aujourd'hui plus difficile d'évaluer avec précision l'ampleur de ces évasions des multinationales en République Démocratique du Congo, d'autant plus que malgré l'évolution grandissante de ces multinationales dans le pays, cela n'a pas permis d'enranger des recettes tant attendues.

Le secteur minier congolais continue à faire face à des défis colossaux, notamment la sous-évaluation des produits miniers, le déficit énergétique rendant pratiquement impossible la valorisation de certaines substances minérales en produit marchand, le transfert indirect des bénéfices par des montages financiers de plus en plus sophistiqués au moyen des prix de transfert.

La RDC comme plusieurs autres pays en développement se sont dotés d'un régime de prix de transfert faible et incomplet lequel s'inspire du modèle OCDE. Elle a, à travers la loi de finances de 2017, étoffé sa réglementation de base et celle du secteur minier en reprenant entièrement le principe de pleine concurrence prôné par l'OCDE.

Malgré une volonté d'harmoniser les méthodes de fiscalité internationale en matière des prix de transfert, ce principe apparaît inadapté dans une industrie fermée et opaque comme c'est le cas du secteur minier congolais où il est difficile d'identifier des transactions indépendantes comparables.

Pour un contrôle efficace et efficient des prix de transfert, et sa conformité au principe de pleine concurrence, nous avons préconisé deux approches qui ont fait preuve dans les pays à vocation minière, aux réalités proches de la RDC ; il s'agit de mécanisme du renforcement de la sixième méthode liée à la fixation du prix de transfert et de l'approche liée au régime de protection. Cette dernière s'avérerait utile pour les pays où l'industrie minière est importante, mais qui ne disposent pas de moyens de vérifications suffisants.

BIBLIOGRAPHIE

I. TEXTES JURIDIQUES

1. Constitution de la République Démocratique du Congo telle que modifiée par la Loi n°11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la Constitution de la République Démocratique du Congo du 18 février 2006.
2. Convention relative à la double imposition des Nations Unies (2012) et de l'OCDE.
3. Loi n°007/2002 du 11 juillet 2002 portant Code minier telle que modifiée et complétée par la Loi n°18/001 du 9 mars 2018.
4. Loi n°004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales telle que modifiée et complétée à ce jour.

II. DOCTRINE

A. Ouvrages

1. AGUIRRE UNCETA R, *Nouvelles régulations minières, nouvelles trajectoires de développement ?*, Bruxelles, éd. De Boeck, 2020.
2. AUJEAN (Michel) et SAINT-ETIENNE (Christian), *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*. Paris, PUF, 2009.
3. BAKANDEJA WA MPUNGU, *Droit minier et des hydrocarbures à l'aune de dernières réformes*, Paris, Bruylant, 2022.
4. CARTOU (Laurent), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Précis Dalloz, 2^e édition, 1986.
5. CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, Paris, PUF-coll. Fiscalité, 2^e édition, 2006.
6. CASTAGNEDE B. et TOLEDANO S., *Fiscalité internationale de l'entreprise*. Paris, PUF-coll. Fiscalité, 1987.
7. COZIAN (Maurice), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. Paris, Litec-coll. Litec fiscal, 4^e édition, 1999.
8. COZIAN M. et DEBOISSY F., *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Litec-coll
9. DAVID C. et al., *Les Grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. Paris, Dalloz, 4^e édition, 2003.
10. DALUZEAU X., GELIN S., GIBERT B. et LE BOULANGER A., *Prix de transfert*, Paris, 4^{ème} éd. Francis Lefebvre, 2020.
11. DUCCINI (Roger), *Stratégie fiscale des contrats internationaux*. Paris, Litec Fiscal, 2006.
12. FENA-LAGUENY E., MERCIER J-Y. et PLAGNET B., *Les impôts en France 2008-2009, Traité de fiscalité*, Paris, Edition Francis Lefebvre, 40^e édition, 2008.

13. GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*. Paris, 10^{ème} éd. Francis Lefebvre, 2014.
14. HECKLY Ch., *Fiscalité et Mondialisation*. Paris, LGDJ-Coll. systèmes Fiscaux, 2006.
15. KITOBO SAMSONI W., *Les défis à relever dans le secteur des mines de la RD.CONGO*, Paris, L'Harmattan, 2022.
16. MULUNGULUNGU NACHINDA Cim's, *Code minier commenté et annoté*, Louvain-La-Neuve, Academia-L'Harmattan, 2021.
17. MULUNGULUNGU NACHINDA Cim's, *Droit minier congolais, de la théorie à la pratique*, Louvain-la-Neuve, Academia-L'Harmattan, 2022.
18. NDELA KUBOKOSO J., *Le droit et la fiscalité minières de la République Démocratique du Congo*, Paris, L'Harmattan, 2020.
19. RASSAT P., LAMORLETTE Th. et CAMELLI Th., *Stratégies fiscales internationales*, Paris, Laurent du Mesnil. Maxima. 2010
20. SAKATA TAWAB G, *Code minier expliqué : Analyse systématique et croisée avec le Règlement Minier*, édition, Academia, Paris, 2022.

B. Articles de revue et autres documents

1. BOUTROS D., « Exigences en matière de prix de transfert en République Démocratique du Congo », in M, 2019.
2. COMOLET, C. et TIRMAN, « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », in *Revue de droit fiscal*, vol.313, n°22, 2012.
3. MADIES Th., « Prix de transfert optimaux et comportement stratégique des multinationales », in *Recherches Economiques de Louvain/Louvain Economic Review*, vol. 4, n°69, 2003.
4. OCDE. Partie 1 et 2 du Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du projet BEPS dans les pays à bas revenus. OCDE, 2014.

C. Sites web

1. <http://www.légifrance.gouv.fr>
2. <http://www.oecd.org>
3. <http://www.banquemondiale.org/>
4. <http://www.impot.gouv.fr>
5. <http://www.conseil-etat.fr/cde>