



Préserver la base d'imposition en Afrique: étude régionale des défis posés par la détermination des prix de transfert dans le secteur minier

Alexandra Readhead

JUILLET 2016

Table des matières

RESUME ANALYTIQUE.....	1
INTRODUCTION.....	4
LES TRANSACTIONS CONTROLEES ET LA CHAINE DE VALEUR MINIERE	8
DIFFICULTES LIEES A LA MISE EN ŒUVRE DES REGLES SUR LES PRIX DE TRANSFERT.....	11
1. Des règles inadaptées	11
1.1 Règles détaillées sur les prix de transfert.....	11
1.2 Obligations relatives à la documentation sur les prix de transfert.....	13
1.3 Méthodes de détermination des prix de transfert.....	15
1.4 Conventions d'achat préalables.....	17
1.5 Inégale intégration des règles sur les prix de transfert dans la législation et la réglementation du secteur minier	17
2. Une faible coordination institutionnelle.....	19
2.1 Coordination interne à l'administration fiscale.....	19
2.2 Coopération interagences au sein de l'Etat.....	21
3. Des capacités lacunaires.....	24
3.1 Expertise en matière de prix de transfert.....	24
3.2 Connaissance et compréhension de l'industrie minière.....	26
4. Des difficultés d'accès aux données des contribuables.....	29
4.1 Informations fournies par les entreprises minières.....	29
4.2 Informations fournies par d'autres juridictions fiscales.....	31
4.3 Informations indépendantes pour vérifier les rapports des entreprises concernant la qualité et le volume des exportations.....	32
5. L'ingérence politique et le contrôle externe.....	34
5.1 Ingérence politique concernant l'application des règles sur les prix de transfert.....	35
5.2 Contrôle externe.....	36
POLITIQUES FISCALES ALTERNATIVES	39
Traitement distinct des opérations de couverture.....	39
Plafonner des frais de gestion.....	40
Limiter les intérêts déductibles.....	41
Autres applications de la règle contre le dépouillement des gains.....	41
Étendre l'usage des prix de référence.....	42
Formule de répartition globale	43
CONCLUSION.....	44
REFERENCES	45
ACRONYMES ET ABREVIATIONS.....	47

Résumé analytique

Année après année, des porte-conteneurs couverts d'une poussière rouge et transportant de la bauxite quittent le port de Conakry, en Guinée, à destination de la ville industrielle de Nikolaïev, en Ukraine, où elle sera transformée en alumine. L'entreprise qui opère la mine de Kindia et le port de Conakry, ainsi que l'usine de Nikolaïev, est Rusal, un conglomérat russe qui produit 7 % de l'aluminium fabriqué dans le monde¹. En 2014, la valeur moyenne des exportations guinéennes de bauxite à destination de l'Ukraine était à peine supérieure à 13 dollars US/tonne², contre 32 dollars US/tonne pour les exportations vers d'autres partenaires commerciaux tels que le Canada, les États-Unis, l'Allemagne, l'Espagne, la Chine ou l'Inde. Les autorités fiscales et réglementaires de la Guinée ne peuvent établir avec certitude si cette différence de 19 dollars US/tonne se justifie réellement par une différence de qualité du minerai. Il se pourrait donc que des millions de dollars de recettes fiscales échappent à l'Etat guinéen, et la population du pays s'est ouvertement plainte du peu d'impôts versés par Rusal aux caisses de l'Etat. Ce dernier, tout comme d'autres pays producteurs de minerai en Afrique, peine à générer suffisamment de recettes pour financer les services publics tels que les soins de santé, l'éducation et les investissements dans les infrastructures nécessaires à sa croissance économique..

En juillet 2015, des représentants de 174 pays se sont réunis à Addis-Abeba à l'occasion de la Troisième conférence sur le financement du développement et se sont fixé pour objectif d'accroître la mobilisation des ressources internes afin de financer les investissements et de réduire la pauvreté et la dépendance à l'aide étrangère dans les économies en développement. Les impôts versés par le secteur privé sont au cœur de ces efforts de mobilisation des ressources. Dans de nombreux pays africains, une imposition plus efficace des entreprises minières, en augmentant les recettes fiscales, libérerait le potentiel économique sans équivalent que représentent les ressources minières. Avec la fin du super-cycle des matières premières, les projets accusent des retards, les opérations tournent au ralenti, et tant les marges des entreprises minières que les budgets des Etats se resserrent. Dans un tel contexte, il est d'autant plus important de veiller à ce que les projets miniers existants contribuent à part entière aux budgets nationaux. La crise des matières premières est l'occasion de mettre en place de bonnes pratiques, pour aider les pays à s'affranchir d'un héritage fait de structures juridiques et de gouvernance inadaptées, d'une faible application des règles fiscales, et d'une gestion imprudente des ressources. Elaborer et renforcer aujourd'hui des structures pour la collecte de la rente minière portera ses fruits lorsque le prix des minerais augmentera à nouveau.

L'un des principaux domaines de réforme concerne la lutte contre les pratiques agressives de planification et d'évasion fiscale. La planification, ou évitement fiscal consiste à utiliser des méthodes légales pour minimiser le montant de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises multinationales. En l'absence de contrôles rigoureux, certaines d'entre elles emploient également des techniques illégales pour réduire leurs revenus imposables, en manipulant consciemment et de manière illicite leurs transactions. Il s'agit alors d'évasion fiscale.

D'après l'*Africa Progress Panel*, les transactions transfrontalières entre parties liées représentent un risque majeur pour la base d'imposition des pays africains (*Africa Progress Panel* 2013, 65). La détermination du prix de transfert, qui intervient lors de la vente d'un bien ou d'un service par une entreprise à une autre entreprise à laquelle elle est liée, constitue l'un des principaux vecteurs de fraude dans le cadre de ces transactions. Celles-ci étant internes, elles ne sont pas déterminées par la valeur marchande et peuvent être utilisées par les entreprises multinationales pour transférer leurs bénéfices vers des juridictions où la fiscalité est peu élevée.

Elaborer et renforcer aujourd'hui des structures pour la collecte de la rente minière portera ses fruits lorsque le prix des minerais augmentera à nouveau.

1 « Rusal Facts and Figures », dernière modification en 2014, <http://www.rusal.ru/en/about/facts/>

2 « Données Comtrade », statistiques officielles sur le commerce, consultées en mai 2016, <http://comtrade.un.org/data/>

De nombreux pays africains ont commencé à mettre en place des règles juridiques concernant la fiscalité des transactions transfrontalières. La plupart de ces règles exigent des contribuables qu'ils fixent le prix des transactions entre parties liées comme s'il s'agissait de transactions entre entreprises indépendantes. Ce « principe de pleine concurrence » est au cœur de la plupart des normes internationales, principalement fixées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), visant à réglementer les prix de transfert. Le respect de la lettre et de l'esprit de ces règles dépend toutefois de la capacité administrative des pays à faire respecter la législation. Les résultats préliminaires des travaux de recherche menés par l'*International Mining for Development Center* (IM4DC) indiquent que la plupart des 26 pays africains étudiés n'ont pas les capacités requises pour mettre en œuvre efficacement les règles sur les prix de transfert (IM4DC 2014, 6).

Le présent rapport évalue le développement et la mise en œuvre des règles de contrôle des prix de transfert dans le secteur minier dans différents pays et contextes. Comme l'illustrent les études de cas complétant ce volume, le Ghana, la Guinée, la Sierra Leone, la Tanzanie et la Zambie font face à plusieurs difficultés majeures dans l'application des règles sur les prix de transfert :

- L'introduction du principe de pleine concurrence dans la législation fiscale n'est que la première étape. Peu de pays l'ont traduite par des textes d'application, des consignes administratives ou des conventions d'achat préalables propres à chaque entreprise permettant de clarifier les exigences en matière de documentation et les méthodes à utiliser pour déterminer un prix de transfert acceptable respectant le principe de pleine concurrence.
- Les lois ou conventions régissant la fiscalité du secteur minier ne font pas systématiquement référence aux règles générales applicables aux prix de transfert, créant une ambiguïté pouvant être exploitée par les entreprises minières ou donner lieu à des litiges avec ces dernières.
- L'évaluation des prix de transfert au regard du principe de pleine concurrence nécessite d'avoir à disposition des données sur des transactions libres comparables. Or ce type de données n'est pour l'instant pas disponible pour le secteur minier africain. Par conséquent, les autorités doivent ajuster les données relatives à d'autres régions, ce qui peut se révéler coûteux et complexe, pour un résultat médiocre.
- Les structures administratives des autorités fiscales sont rarement adaptées à la mise en œuvre efficace des règles sur les prix de transfert. La création d'un service spécialisé, l'approche communément recommandée par les organisations internationales, n'est pas nécessairement adaptée dans les pays en développement où les ressources sont limitées, les entreprises multinationales peu nombreuses, et la coordination interne difficile.
- L'information et l'expertise sont cloisonnées, empêchant les autorités fiscales et les agences de régulation du secteur minier de développer une vision globale des risques liés aux prix de transfert dans l'industrie minière et d'identifier ceux justifiant une vérification.
- Les autorités fiscales ont du mal à accéder aux données des contribuables détenues par d'autres juridictions. Elles ne sont donc pas en mesure de développer une vision d'ensemble des opérations internationales d'une entreprise permettant d'évaluer les risques liés aux prix de transfert. Elles font également parfois preuve de laxisme dans l'application des obligations de déclaration au niveau national, ce qui les prive des informations nécessaires à l'examen de transactions complexes.
- Dans de nombreux pays riches en ressources naturelles, l'économie politique entrave l'application des règles sur les prix de transfert. Les liens entre l'industrie minière et

La création d'une unité spéciale sur les prix de transfert n'est pas nécessairement adaptée dans les pays en développement, où les ressources sont limitées, les entreprises multinationales peu nombreuses, et la coordination interne difficile.

les dirigeants politiques font parfois obstacle à la mise en œuvre systématique des règles sur les prix de transfert, au financement adéquat des autorités fiscales, et à une meilleure organisation institutionnelle. Souvent, les organisations de la société civile et les parlementaires n'ont pas une connaissance suffisante des prix de transfert et de la fiscalité minière pour exiger des améliorations du système et une plus grande responsabilisation des acteurs.

Se fondant sur une analyse de ces difficultés récurrentes, notre étude propose une série de recommandations pour aider le Ghana, la Guinée, la Sierra Leone, la Tanzanie et la Zambie, ainsi que d'autres pays dans des situations similaires, à mieux répondre aux risques liés aux prix de transfert dans le secteur minier grâce à l'application du principe de pleine concurrence.

Recommandation n° 1 : Mettre en place des règles détaillées permettant aux autorités fiscales de déterminer de manière rigoureuse et cohérente la valeur fiscale des transactions internes aux entreprises, notamment en précisant les procédures de gestion du système.

Recommandation n° 2 : Créer des structures administratives encourageant le regroupement de fonctionnaires compétents et bien formés, et disposant des moyens adéquats pour appliquer de manière effective les règles sur les prix de transfert.

Recommandation n° 3 : Renforcer la coopération inter-agences en matière de recouvrement des recettes minières en clarifiant la répartition des responsabilités concernant les vérifications, en encourageant les contrôles conjoints, et en établissant des mécanismes généraux de coordination.

Recommandation n° 4 : Développer l'expertise en matière de prix de transfert et les connaissances techniques relatives au secteur minier des autorités fiscales pour leur permettre d'identifier et d'évaluer les risques liés aux prix de transfert dans le secteur minier.

Recommandation n° 5 : Prendre des mesures proactives pour combler le déficit d'information et obtenir des données plus précises et plus régulières de la part des entreprises minières.

Recommandation n° 6 : Encourager la société civile et les parlements à demander des comptes aux dirigeants politiques concernant la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier.

Les problématiques décrites ci-dessus soulignent la difficulté fondamentale qu'il y a à appliquer avec succès le principe de pleine concurrence dans les pays qui n'ont pas les capacités et les ressources dont disposent les administrations fiscales des pays de l'OCDE. Cela suscite une dernière recommandation, qui porte non sur les stratégies de mise en œuvre du principe de pleine concurrence, mais plutôt sur les alternatives à ce principe, au moins pour certaines catégories de transactions, telles que les ventes de matières premières, le versement d'intérêts, ou les frais de gestion.

Recommandation n° 7 : Envisager la possibilité d'adopter des règles spécifiques en matière de politique fiscale — par exemple le traitement distinct des opérations de couverture, l'utilisation de prix de référence, le plafonnement des frais de gestion ou des intérêts déductibles — pour limiter le recours au principe de pleine concurrence et contourner les difficultés liées à l'indisponibilité de données de comparaison valables pour les transactions contrôlées.

Ces recommandations sont détaillées une par une dans le rapport, et reflètent les observations propres à chaque pays résultant des études de cas réalisées séparément. Ces réflexions pourraient contribuer à sensibiliser davantage les pays riches en minerais à la problématique de la manipulation des prix de transfert et au développement d'outils pour y remédier.

L'application effective du principe de pleine concurrence se heurte à des difficultés fondamentales dans les pays qui n'ont pas les capacités et les ressources dont disposent les administrations fiscales des pays de l'OCDE.

Introduction

Cet ouvrage présente les résultats d'une étude menée sur les prix de transfert et l'industrie minière en Afrique examinant les difficultés liées à la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert dans cinq pays représentatifs : la Guinée, le Ghana, la Sierra Leone, la Tanzanie et la Zambie. L'étude a été effectuée en 2015 par Alexandra Readhead, chercheuse à l'Université d'Oxford, en partenariat avec le *Natural Resource Governance Institute* (NRGI). Elle se fonde sur les travaux actuels du NRGI portant sur le régime fiscal des industries extractives, en répondant aux préoccupations de nombreux pays africains pour lesquels le développement des activités extractives, en particulier au cours du super-cycle des matières premières, ne s'est traduit par une augmentation correspondante des recettes.

IDENTIFICATION DES BESOINS

L'augmentation des ressources internes est une priorité pour tous les pays en développement. Les 174 pays présents à la Troisième conférence sur le financement du développement organisée en juillet 2015 à Addis-Abeba l'ont souligné en adoptant un programme d'action stipulant : « nous constatons que des ressources publiques intérieures supplémentaires appréciables, complétées au besoin par une aide internationale, seront d'importance critique pour le développement durable et pour atteindre les Objectifs de développement durable. » Les recettes internes sont donc essentielles, non seulement pour permettre aux pays en développement de répondre aux besoins immédiats de la population, comme le soulignent les objectifs de développement durable du programme de développement à l'horizon 2030, mais également, selon le *Tax Justice Network*, pour « faire progresser la redevabilité démocratique » en redéfinissant un contrat social entre les citoyens et l'État (Tax Justice Network 2011, 2).

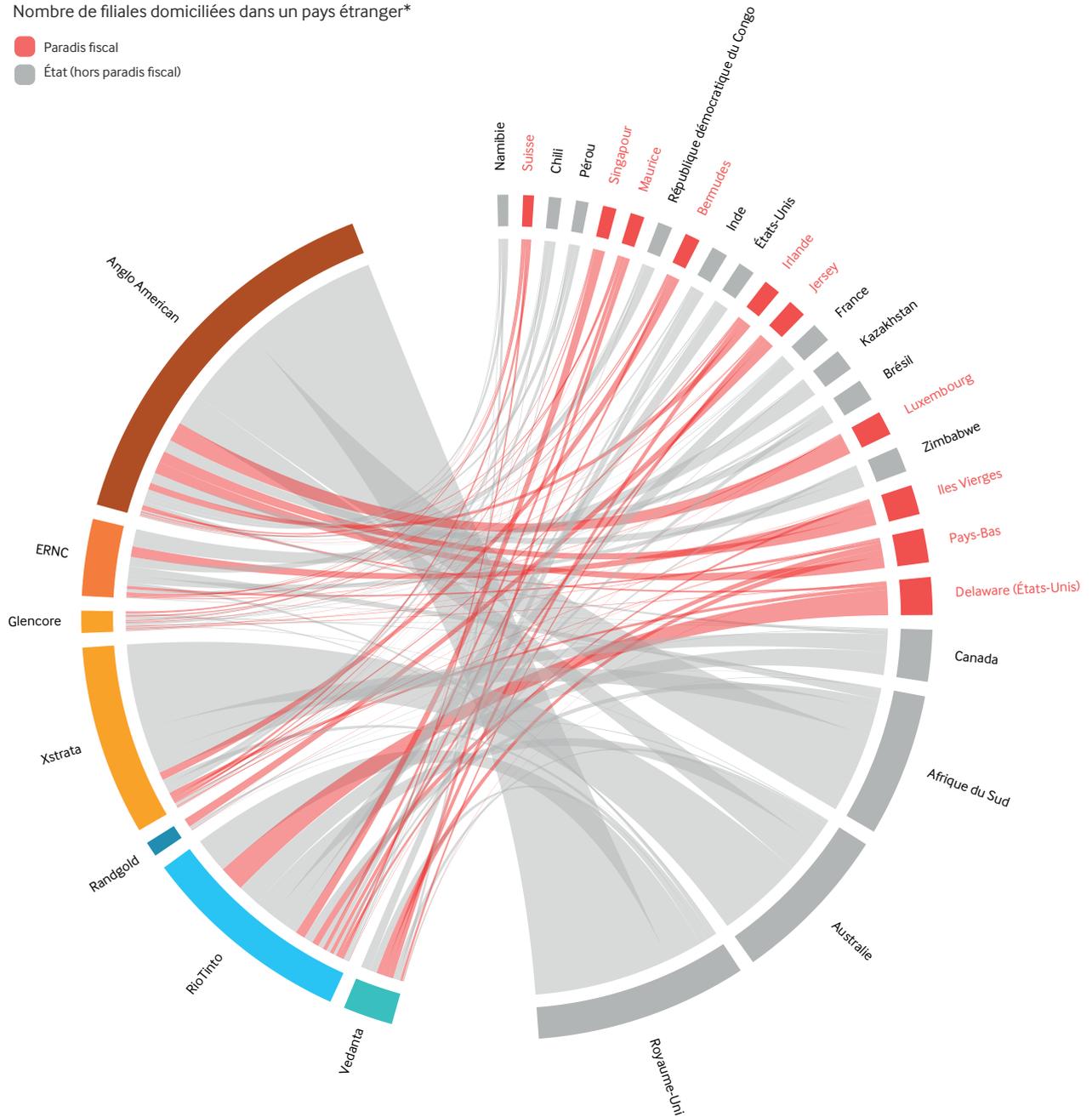
La mise en œuvre du programme ambitieux convenu à Addis-Abeba sera difficile ; comme l'ont montré les récentes fuites du cabinet juridique panaméen Mossack Fonseca, les entreprises multinationales peuvent échapper à l'impôt à l'échelle internationale, en transférant leurs bénéfices dans des paradis fiscaux avec l'appui d'experts juridiques et financiers ingénieux issus des principaux centres économiques mondiaux. La figure 1 illustre la complexité des structures organisationnelles des entreprises minières multinationales, et le nombre de filiales dont elles disposent dans des paradis fiscaux³. Les pays africains sont les grands perdants de l'évitement fiscal international étant donné leur grande dépendance à l'impôt sur les sociétés (OCDE 2014, 8-9). D'après la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique (UNECA), la manipulation des échanges commerciaux par les entreprises multinationales en Afrique est dans une large mesure responsable des 50 milliards de dollars US environ de flux financiers illicites qui échappent chaque année à toute forme d'imposition (UNECA 2014, 2). La Banque africaine de développement (BAD) attribue ces pertes majeures en termes de recettes publiques à « la fiscalité inefficace des activités extractives et à l'incapacité à lutter contre les abus en matière de prix de transfert pratiqués par les entreprises multinationales. »

3 Ce graphique est basé sur la définition des paradis fiscaux donnée par Action Aid, *Addicted to tax havens : secret life of the FTSE 100* (Action Aid, 2011), 5.

Structure organisationnelle globale des entreprises minières

Nombre de filiales domiciliées dans un pays étranger*

- Paradis fiscal
- État (hors paradis fiscal)



*Cet graphique inclut les pays dans lesquels les sociétés référencées ont au moins 20 filiales.

Figure 1. Structure organisationnelle des entreprises minières

La figure 1 utilise la base de données de suivi des paradis fiscaux d'Action Aid pour cartographier la présence internationale de l'ensemble des entreprises minières du FTSE 100 (2013). Seuls les pays où les entreprises disposent de 20 filiales ou plus apparaissent sur ce graphique.

Le prix de transfert est le prix fixé dans le cadre d'une transaction entre deux entités faisant partie du même groupe d'entreprises. Par exemple, une entreprise domiciliée en Afrique du Sud achète pour le compte de sa filiale basée au Ghana des équipements et des machines destinées à l'exploitation minière, et facture des frais pour ce service. Le prix convenu est le « prix de transfert », et la « détermination du prix de transfert » correspond au processus consistant à fixer ce prix. Étant donné que ce type de transactions ne se déroule pas sur un marché libre, elles sont difficiles à contrôler et à taxer. Tandis qu'une transaction entre deux entreprises indépendantes (« transaction libre ») sur un marché concurrentiel reflète normalement la meilleure option pour les deux entreprises, les transactions entre parties liées (« transactions contrôlées ») seront plus fréquemment exécutées à l'avantage de l'entreprise multinationale. Celle-ci peut avoir intérêt à réaliser davantage de bénéfices dans des juridictions à faible fiscalité et moins dans celles où les impôts sont élevés, pour diminuer le montant global de ses impôts. Cette planification fiscale bénéficie aux entreprises, tandis que les pays concernés se partagent entre perdants et gagnants. De nombreux Etats risquant de voir leurs recettes diminuer du fait de ce type de « manipulation du prix de transfert » ont mis en place des règles pour encadrer cette pratique.

Surveiller et imposer les transactions contrôlées est difficile car elles n'ont pas lieu dans le cadre d'un marché libre.

Si une entreprise s'engage dans une transaction contrôlée, les règles sur les prix de transfert tendent à recommander l'application du principe de pleine concurrence : la transaction doit refléter la valeur marchande des biens ou des services échangés. En d'autres termes, les parties liées doivent commercer entre elles comme si elles étaient indépendantes. Si une transaction contrôlée ne respecte pas le principe de pleine concurrence, les règles sur les prix de transfert sont conçues pour donner aux agences de l'Etat la possibilité juridique d'ajuster en conséquence les bénéfices déclarés par l'entreprise. Cependant, l'efficacité de ces règles dépend de la capacité administrative du pays à appliquer de manière effective la législation, et du flux d'information nécessaire pour évaluer la conformité des transactions. D'après l'OCDE, les contraintes de capacité des pays en développement sont pour la plupart dues à des règles sur les prix de transfert inadaptées, et à une expertise et une expérience limitées du sujet, associées à une mauvaise connaissance de l'industrie, et aux difficultés à obtenir les informations requises de la part des contribuables et des autres juridictions fiscales pour sélectionner les dossiers à vérifier et effectuer ces contrôles de manière effective (OCDE 2011, 29).

INITIATIVES INTERNATIONALES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT

La manipulation des prix de transfert étant une problématique mondiale, différentes initiatives régionales ou internationales ont été mises en place pour y remédier. Les lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert font figure d'autorité en matière de pratiques et de méthodes dans ce domaine. Plus de 100 pays y font référence dans leur législation nationale. En 2013, l'Organisation des Nations Unies a publié son propre manuel sur les prix de transfert, dont l'objectif est d'adapter les recommandations internationales aux circonstances, priorités et capacités administratives des pays non membres de l'OCDE. Les deux documents sont pertinents, mais le manuel de l'ONU offre une approche plus pragmatique pour les pays qui importent plus de capitaux qu'ils n'en exportent. Le Fonds monétaire international (FMI) a produit un manuel intitulé « Gestion administrative des régimes fiscaux des industries extractives » qui donne des conseils utiles propres au secteur sur la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert. D'autres conseils détaillés sur les prix de transfert dans le secteur minier sont attendus de la Banque Mondiale et de la *Minerals and Energy for Development Alliance* en 2016.

L'initiative la plus récente est le projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Le projet BEPS a été lancé en 2013 à la demande du G20 pour identifier les causes de la baisse des recettes de l'impôt des sociétés, et proposer des solutions pour y remédier. Cette initiative a donné lieu à un plan d'action, lancé en 2015.

Bien que le projet BEPS soit hébergé par l'OCDE, les pays en développement ont été invités à participer au processus et une attention particulière a été portée aux moyens dont disposent l'OCDE et les pays du G20 pour aider les pays en développement à surmonter les difficultés liées au BEPS et à mettre en œuvre les priorités listées dans le plan d'action. Cette collaboration avec les pays en développement a encouragé l'OCDE à faire preuve de plus de souplesse dans l'application des méthodes de détermination des prix de transfert et des obligations en matière de déclarations financières pays par pays pour les contribuables. Le présent rapport sur la préservation de la base d'imposition en Afrique illustre également certaines des difficultés rencontrées par les pays en développement dans la mise en œuvre des règles de l'OCDE sur les prix de transfert.

OBJECTIF ET NATURE DE L'ETUDE

Partant du constat de la faiblesse des recettes internes et des institutions dans de nombreux pays africains riches en minerai, cette étude a cherché à identifier des moyens réalistes et justes d'accroître les recettes tirées de l'impôt des sociétés dans l'industrie minière. Plus précisément, les recherches se sont penchées sur les difficultés liées à la mise en œuvre et à l'application des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier. L'étude se fonde sur une analyse de terrain qualitative menée dans cinq pays : le Ghana, la Guinée, la Sierra Leone, la Tanzanie et la Zambie. Chacun de ces pays possède différentes ressources minières et a mis en place certaines règles pour limiter les abus en matière de prix de transfert. Ces recherches sur le terrain nous ont permis de refléter les expériences d'une poignée de pays africains à différents stades de la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert.

Cette étude est le produit d'une recherche qualitative effectuée dans cinq pays: le Ghana, la Guinée, la Sierra Leone, la Tanzanie et la Zambie.

Jusqu'à récemment, les lignes directrices concernant les prix de transfert étaient axées sur l'économie dans son ensemble et non sur un secteur en particulier, mais les décideurs politiques africains ont de manière croissante demandé à ce que l'accent soit mis sur les risques liés aux prix de transfert dans l'industrie minière. Cette étude a donc cherché à compléter les consignes d'ordre général en matière de prix de transfert en se penchant sur les difficultés propres à l'industrie minière. Il ne s'agit pas d'une initiative isolée : la Banque Mondiale et la *Minerals and Energy for Development Alliance* doivent publier un guide de référence pour les professionnels sur la détermination des prix de transfert dans l'industrie minière en 2016 ; le Forum sur l'administration fiscale africaine s'est lancé dans un programme d'appui technique pour ses pays membres sur la fiscalité des industries extractives ; l'OCDE a publié des lignes directrices concernant les prix des produits miniers dans le contexte de ventes contrôlées ; et l'*African Minerals Development Centre* doit prochainement lancer un rapport quantifiant l'impact de l'évitement fiscal sur le recouvrement des recettes minières en Afrique.

Cette étude se distingue par l'accent mis non tant sur les points de détails concernant l'application du principe de pleine concurrence aux transactions contrôlées, mais davantage sur l'environnement institutionnel requis pour une mise en œuvre effective des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier. Sur la base de l'expérience décrite dans les études de cas complétant ce rapport, ce dernier donne des exemples des difficultés et des réussites liées à la gestion des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier. Dans de nombreux cas, les difficultés dans la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert fondées uniquement sur le principe de pleine concurrence seront difficiles à surmonter totalement. Dans la dernière section, le rapport examine différentes solutions alternatives pour certaines catégories de transactions. Les observations tirées des études de cas et de ce rapport apporteront, nous l'espérons, de nouvelles perspectives pour les pays en développement riches en minerai et contribueront au développement de règles internationales sur les prix de transfert adaptées à différents contextes institutionnels..

Les transactions contrôlées et la chaîne de valeur minière

La chaîne de valeur de l'industrie minière offre de nombreuses possibilités de transactions contrôlées, qu'il est possible de classer en deux grandes catégories : (1) la vente de minerais et/ou de droits miniers à des parties liées ; et (2) l'achat ou l'acquisition de différents produits, services et biens auprès de parties liées. Ces transactions sont courantes dans la plupart des entreprises minières, mais leur valeur, et donc le manque à gagner éventuel en termes de recettes fiscales, varie considérablement en fonction de la taille et de la structure de l'opération, du type de matière première et des méthodes de production. Par exemple, les coûts associés aux activités de commercialisation entre entreprises seront vraisemblablement moins élevés dans le cas de la vente de minerais en vrac que pour les pierres précieuses, qui demandent une expertise et une connaissance du marché plus poussée. Toutes choses égales par ailleurs, les entreprises multinationales ont tendance à effectuer davantage de transactions entre parties liées et à posséder des structures financières plus complexes que les entreprises de taille plus modeste.

Toutes choses égales par ailleurs, les entreprises multinationales ont tendance à effectuer davantage de transactions entre parties liées et à posséder des structures financières plus complexes que les entreprises de taille plus modeste.

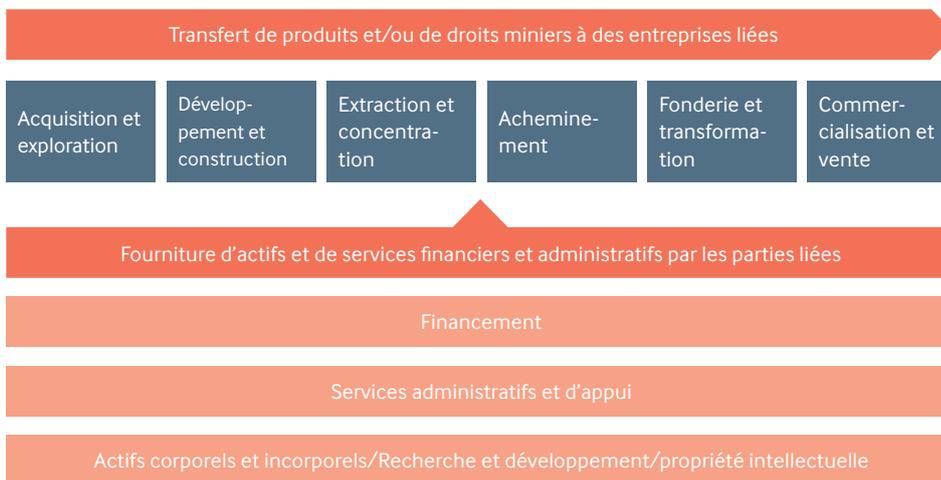


Figure 2. Exemples de transactions contrôlées le long de la chaîne de valeur minière

Source: International Mining for Development Center, 2014

Encadré 1. Exemples de transactions contrôlées

- **Approvisionnement et exportation de biens** – une entreprise achète des équipements miniers pour le compte d'une filiale ; le prix facturé correspond au coût direct majoré de frais de service.
- **Financement** – la filiale bénéficie d'un prêt de la part de sa société mère, généralement pour financer les coûts d'exploration ou de développement. Il s'agit là d'un moyen alternatif pour les actionnaires d'alimenter en capital un projet minier, avec un traitement comptable différent de celui d'une mise de fonds. Les prêts génèrent des intérêts et sont repayés en priorité par rapport aux dividendes, mais ne donnent aucun droit de contrôle sur l'entreprise.
- **Services d'appui** – la filiale verse des frais à l'entreprise associée pour différents services administratifs, techniques ou de conseil.
- **Ventes de minerais** – les produits miniers peuvent être vendus à une partie liée, par exemple une plateforme marchande ou une fonderie.

Afin de déterminer le prix de transfert approprié dans le cadre d'une transaction contrôlée, les meilleures pratiques établies au niveau international recommandent l'application du principe de pleine concurrence. Il s'agit donc de comparer la transaction contrôlée à une transaction effectuée aux conditions du marché entre deux entités indépendantes, autrement dit à une transaction libre. Il existe plusieurs méthodes de prix de transfert permettant d'appliquer le principe de pleine concurrence..

Encadré 2. Méthodes de l'OCDE pour la détermination du prix de transfert

L'OCDE propose cinq méthodes principales pour déterminer le prix de transfert sur la base du principe de pleine concurrence. Chacune de ces méthodes est illustrée à l'aide de l'exemple ci-dessous.

Exemple : A vend des minerais à B, une entreprise à laquelle elle est liée, qui les revend ensuite à C, une tierce partie. B est la partie « testée » (c'est-à-dire représente le point de référence pour la comparaison entre la transaction contrôlée et la transaction libre). Nous devons déterminer le prix de transfert pour la transaction entre A et B.

- 1 La méthode du prix comparable sur le marché libre (comparable uncontrolled price - CUP) compare directement le prix pratiqué dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'une transaction libre effectuée dans des conditions similaires. Dans notre exemple, le prix de transfert entre A et B est le prix correspondant à une vente entre deux parties indépendantes dans des conditions similaires, tenant compte de différents facteurs tels que les modalités contractuelles, la qualité, le transport et l'assurance.
- 2 La méthode du prix de revente (resale price method - RSP) se fonde sur la différence entre le prix auquel un service ou un produit est acheté dans le cadre d'une transaction contrôlée et le prix de ce même service ou produit lorsqu'il est vendu à une tierce partie. Dans notre exemple, B vend des minerais à C pour une valeur de 100 dollars US. Sur la base de la marge brute que réaliseraient des parties indépendantes dans des circonstances similaires, B perçoit 20 dollars US, soit 20 % du prix de vente. Le prix de transfert est de 80 dollars US, soit la différence entre le prix de revente de 100 dollars US et la marge brute de 20 dollars US correspondant à une situation de pleine concurrence.
- 3 La méthode du coût majoré (cost plus method - CPM) établit les coûts supportés par le fournisseur des biens ou des services dans une transaction contrôlée, puis ajoute à cette base une marge appropriée pour obtenir un prix de pleine concurrence. Dans notre exemple, B vend les minerais à C pour le compte de A. Le coût direct supporté par B pour la fourniture de ce service à A est de 10 dollars US (couvrant par exemple les frais administratifs et de personnel). Sur la base de la marge que réaliseraient en pleine concurrence des entreprises indépendantes dans des conditions similaires, B perçoit 10 % des coûts relatifs à la fourniture du service à A, soit 1 dollar US. Le prix de transfert reçu par A est alors de 89 dollars US, c'est-à-dire la différence entre le prix de vente à C, soit 100 dollars US (méthode n° 2), et les frais de 11 dollars US perçus par B.
- 4 La méthode transactionnelle de la marge nette (transactional net margin method - TNMM) compare le bénéfice net réalisé par une partie liée dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui que réaliserait une tierce partie dans le cadre d'une transaction libre similaire. Le bénéfice net est mesuré à partir d'un indicateur approprié (par exemple le coût de la fourniture du service, les ventes générées, ou les actifs utilisés). Dans notre exemple, des entreprises similaires réalisent un bénéfice net de 20 % par rapport à leurs coûts d'exploitation. Cela signifie que si B réalise une marge de 20 dollars US/tonne (méthode 2), le bénéfice net en situation de pleine concurrence est de 4 dollars US. Le prix de transfert est ensuite défini comme étant le prix permettant à B de réaliser un bénéfice net de 4 dollars US.
- 5 La méthode du partage des bénéfices (profit split method - PSM) consiste à partager les bénéfices totaux réalisés par les parties liées dans le cadre de la même transaction en fonction de la contribution relative de chaque partie à la transaction. Le prix de transfert est ensuite défini comme le prix permettant de partager les bénéfices entre les parties en fonction de leur contribution relative. Dans notre exemple, B conseille A sur les conditions du marché et identifie des clients potentiels : sa contribution aux bénéfices bruts de la vente à C est faible, d'où une compensation limitée de B, et un prix de transfert plus élevé pour A. À l'inverse, B peut avoir la propriété légale des produits miniers, et vendre à ses propres clients ; dans ce cas, la compensation reçue par B est plus élevée, réduisant de fait le prix de transfert versé à A.

L'utilisation d'un même exemple pour chacune des méthodes est purement illustrative ; dans la pratique, différentes méthodes sont appliquées à différents types de transactions. Par exemple, la méthode CUP est adaptée aux ventes simples de matières premières couramment échangées sur le marché. Les méthodes RSP ou CPM peuvent toutes deux être appliquées dans le cas de plateformes de commercialisation, en fonction de la sophistication des services fournis par la plateforme. Elles sont également utilisées lorsque les entreprises disposent de filiales spécialisées responsables de l'approvisionnement en biens et services. Les méthodes TNMM et PSM se prêtent davantage aux situations dans lesquelles plusieurs parties liées contribuent de manière significative aux revenus globaux d'une entreprise. Selon le guide de l'OCDE, les autorités doivent s'assurer que les entreprises utilisent la méthode la mieux adaptée à chaque transaction contrôlée, en fonction des données disponibles.

Pour plus de détails sur les différentes méthodes, consultez le guide de l'OCDE (OCDE 2010, 59-105).

Le principe de pleine concurrence exige que les transactions contrôlées soient comparées à des transactions concurrentielles entre deux entités indépendantes — des transactions dites libres.

Toutes les méthodes de détermination du prix de transfert se fondent directement ou indirectement sur des données de comparaison. Les méthodes CUP, RSP et CPM nécessitent des données sur les transactions libres similaires, tandis que les méthodes TNMM et PSM requièrent des informations sur la répartition des bénéfices ou les marges d'entreprises indépendantes comparables. Pour déterminer la similarité de deux transactions, une série de « facteurs de comparaison » doit être identifiée. Ces facteurs peuvent par exemple inclure les caractéristiques de l'objet de la transaction, les dispositions contractuelles, et les circonstances économiques. Dans le cas des méthodes TNMM et PSM, la comparaison s'effectue sur la base des fonctions exercées ou des risques rencontrés par l'entreprise indépendante, qui doivent être similaires à ceux de la partie testée. S'il n'y a pas de différence majeure entre les transactions ou les entreprises, les « données de comparaison » peuvent être utilisées comme point de référence pour examiner, et éventuellement ajuster, le prix de transfert des transactions contrôlées.

Pour les autorités fiscales africaines, l'application du principe de pleine concurrence peut s'avérer extrêmement difficile, car il n'existe souvent pas d'entreprises indépendantes ou de transactions libres comparables. Les parties doivent fréquemment adapter les données de comparaison des pays développés. C'est généralement coûteux en temps et en ressources, et les résultats obtenus ne reflètent pas la réalité économique des entreprises opérant en Afrique. L'accès aux informations sur les parties liées établies dans des juridictions étrangères est un obstacle supplémentaire pour de nombreuses administrations fiscales, ce qui les empêche de développer une vision d'ensemble des activités internationales des entreprises.

Compte tenu de ces difficultés de mise en œuvre, une autre méthode de détermination des prix de transfert a vu le jour, intitulée la « sixième méthode ». Elle est apparue en Argentine en 2003, alors que le gouvernement cherchait à évaluer la vente de minerai brut à des parties liées établies dans des pays à fiscalité plus faible. Il s'agit principalement d'une variante de la méthode CUP, conçue spécialement pour limiter le risque de manipulation des prix de transfert dans le cadre des transactions portant sur des matières premières. Elle exige que les contribuables qui vendent des produits de base à des parties liées établies dans des juridictions extraterritoriales utilisent le cours international du bien échangé à la date de l'expédition, sauf si le prix convenu entre les parties liées est supérieur à celui-ci. C'est particulièrement pertinent pour les économies riches en ressources lorsque des cours mondiaux pour les minerais ou les métaux sont facilement accessibles, par exemple en consultant la bourse des métaux et le cours de l'or de Londres, ou le nombre croissant d'indices de prix basés en Chine. Ces prix peuvent servir de référence pour l'évaluation des ventes de minerais entre parties liées.

Outre cette sixième méthode, la dernière section du présent rapport identifie une série de règles alternatives qui, si elles ne sont pas toujours cohérentes avec le principe de pleine concurrence, offrent en tout cas des solutions pragmatiques pour de nombreux pays producteurs de minerai.

Difficultés liées à la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert

Cette section examine les moyens mis en œuvre en Guinée, au Ghana, en Sierra Leone, en Tanzanie et en Zambie pour lutter contre la manipulation des prix de transfert dans le secteur minier, à l'aide de règles fondées sur la norme internationale que représente le principe de pleine concurrence. Elle explore le type de règles nécessaires, et les capacités, les données et les institutions requises pour leur application. En dépit de quelques mesures fructueuses mises en place dans les pays étudiés, des difficultés fondamentales persistent dans l'application stricte du principe de pleine concurrence dans de contextes des économies en développement. C'est pourquoi plusieurs pays ont développé des initiatives alternatives pour éviter certains des principaux écueils liés aux prix de transfert, détaillées dans la dernière partie du rapport.

1. DES REGLES INADAPTEES

La première difficulté rencontrée par de nombreux pays producteurs de minerai souhaitant réglementer les prix de transfert dans le secteur minier concerne l'adoption de règles adaptées. Ces règles doivent définir ce que sont les prix de transfert et donner aux administrations fiscales les outils juridiques pour interdire ou limiter la manipulation des transactions contrôlées. Les études de cas montrent qu'il ne suffit pas d'inscrire ces principes dans la législation ; une surveillance efficace des transactions contrôlées nécessite une réglementation détaillée sur les prix de transfert, y compris des lignes directrices spécifiques et des obligations en matière de documentation. La seconde difficulté consiste à garantir l'application systématique des règles générales sur les prix de transfert dans le secteur minier. Cette difficulté est exacerbée par le fait que de nombreux pays ont un cadre juridique propre aux activités minières, encadrant notamment les obligations fiscales pour une certaine période sans qu'elles ne puissent être modifiées par la législation.

1.1 Règles détaillées sur les prix de transfert

L'OCDE recommande aux pays d'adopter une législation sur les prix de transfert reflétant le principe de pleine concurrence défini par l'article 9 (1) du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (2010) de l'OCDE et l'article 9 (1) du *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (2011), complétée par une réglementation détaillée. Le principe de pleine concurrence exige que le prix des transactions contrôlées soit fixé en fonction de la valeur d'une transaction identique entre un acheteur et un vendeur indépendant⁴. La définition que donne l'OCDE du principe de pleine concurrence est devenue une norme internationale dans la réglementation des transactions contrôlées. Plus de 100 pays, y compris ceux étudiés ici, ont repris cette définition du principe de pleine concurrence dans leur législation interne⁵.

Du point de vue juridique, les administrations fiscales pourraient contrôler les prix de transfert sans mettre en œuvre de règles ou d'orientations particulières, en se fondant uniquement sur le principe de pleine concurrence défini dans la législation primaire, et l'autorité que celle-ci accorde à l'administration fiscale pour ajuster éventuellement les transactions contrôlées. Avant même l'introduction des règles sur les prix de transfert, le service chargé de la fiscalité internationale (*International Tax Unit - ITU*) en Tanzanie avait

4 Il est important de noter que le principe de pleine concurrence décrit une méthode de répartition des bénéfices et non un concept de prix en tant que tel.

5 Les formulations utilisées par l'OCDE et l'ONU pour décrire le principe de pleine concurrence sont identiques. Les pays se réfèrent plus fréquemment à la formulation initiale de l'OCDE, car elle a servi de base à l'article 9 (1) de la Convention des Nations Unies sur la double imposition.

opéré quatre redressements de prix de transfert, et l'office des recettes du Ghana (*Ghana Revenue Authority* - GRA) identifié un certain nombre de questions liées aux prix de transfert dans le cadre de contrôles généraux. En Zambie, l'équipe chargée des vérifications dans le secteur minier a lancé au moins 10 enquêtes sur des prix de transfert, alors que la réglementation n'a pas encore été adoptée. Cependant, ces interventions ont toutes été, dans une certaine mesure, limitées par l'absence d'une réglementation plus précise sur les prix de transfert.

Encadré 3. L'absence de consignes juridiques quant aux méthodes de détermination des prix de transfert entraîne des litiges avec les contribuables

Le cas de Mbeya Cement, la filiale tanzanienne de l'entreprise française Lafarge, souligne l'importance d'un cadre réglementaire clair. L'administration fiscale tanzanienne (TRA) a opéré un ajustement de la taxe sur la valeur ajoutée sur les services techniques et de gestion extérieurs fournis à Mbeya par Lafarge depuis 2005. La TRA a effectué cet ajustement partant du principe que les services fournis par Lafarge ne respectaient pas le principe de pleine concurrence. Mbeya a fait valoir que le prix de ces services avait été fixé selon le guide de l'OCDE. Le juge a tranché en faveur de la TRA dans ce cas en indiquant que « le rapport de PriceWaterhouse Coopers sur les questions de pleine concurrence était basé sur les lignes directrices de l'OCDE, qui ne sont pas juridiquement contraignantes en Tanzanie. » Il était probablement raisonnable de la part de Mbeya d'utiliser l'approche de l'OCDE pour appliquer le principe de pleine concurrence, mais le fait que les lignes directrices n'aient pas été intégrées à la législation fiscale tanzanienne signifie que le tribunal a pu décider de ne pas en tenir compte. Ce cas a mis en lumière l'absence de consignes juridiques relatives aux méthodes de détermination des prix de transfert, et la probabilité que cela donne lieu à des litiges avec les contribuables. Cette affaire a déclenché l'adoption de la réglementation entrée en vigueur en 2014, qui cite les lignes directrices de l'OCDE comme source d'interprétation.

Les textes d'application sont adoptés par le pouvoir exécutif. Ils précisent et détaillent les conditions d'application d'une loi donnée. Ils sont plus faciles à modifier et à adapter aux nouvelles circonstances ou pratiques internationales. Comme le résume le tableau 1, tous les pays étudiés font référence au principe de pleine concurrence dans leur législation fiscale, mais tous n'ont pas mis en place les textes d'application correspondants. La Sierra Leone, la Guinée et la Zambie n'ont pas adopté de consignes détaillées ni pour les inspecteurs des impôts ni pour les contribuables quant à la manière dont doit être appliqué le principe de pleine concurrence. En Tanzanie comme au Ghana, l'adoption de textes d'application s'est traduite par une hausse substantielle des contrôles sur les prix de transfert. En Tanzanie, l'ITU a effectué 15 contrôles sur les prix de transfert depuis l'adoption de la réglementation en 2014, dont 5 ont été clôturés, et trois autres sont en passe de l'être. Avant cela, l'ITU avait mené à bien quatre contrôles dans le cadre du plan d'activités du Service des Grandes Entreprises.

En Tanzanie comme au Ghana, l'adoption de textes d'application s'est traduite par une hausse substantielle des contrôles sur les prix de transfert.

Pays	La législation fiscale mentionne le principe de pleine concurrence	Textes d'application	Exigences spécifiques en matière de documentation	Exigence de déclaration annuelle des prix de transfert
Ghana	oui	oui	oui	oui
Tanzanie	oui	oui	oui	oui
Zambie	oui	en cours (2016)	en cours (2016)	en cours (2016)
Guinée	oui	non	oui	non
Sierra Leone	oui	non	non	non

Tableau 1. État actuel des règles sur les prix de transfert dans les pays étudiés

Il existe d'autres bénéfices à l'introduction de règles détaillées sur les prix de transfert. Selon les fonctionnaires des impôts du Ghana, de la Tanzanie et de la Zambie, le développement de textes d'application sur les prix de transfert a permis de sensibiliser davantage les fonctionnaires et les contribuables aux questions relatives aux prix de transfert, de mettre l'accent sur le renforcement des capacités et sur l'évolution structurelle, d'adopter une approche cohérente et coordonnée de l'interprétation et de l'application des dispositions relatives aux prix de transfert dans la législation primaire, et de renforcer l'assurance des inspecteurs dans la gestion des dossiers portant sur les prix de transfert.

Pour l'ancien chef du service de fiscalité internationale de la Tanzanie (ITU):

« La réglementation sur les prix de transfert nous a donné plus d'assurance dans nos vérifications auprès des contribuables, car nous pouvons désormais baser nos observations sur la loi. La réglementation a également permis de mettre en place une approche plus concrète et cohérente de l'application des méthodes de détermination des prix de transfert. Nous utilisons maintenant une méthode de travail standard ».

Encadré 4. Réglementation sur les prix de transfert

Afin de renforcer la gestion des règles sur les prix de transfert, les textes d'application doivent prendre en compte les éléments suivants :

- Méthodologies de détermination des prix de transfert
- Consignes pour l'analyse comparative (par ex. l'utilisation de données de comparaison locales et/ou internationales)
- Obligations en matière de documentation sur les prix de transfert et calendrier des déclarations
- Quand et comment l'administration fiscale entend procéder à l'ajustement des prix de transfert
- Mécanismes de résolution des litiges avec les contribuables
- Amendes et pénalités
- Éventuellement : consignes spécifiques concernant certaines transactions entre parties liées (par ex. la réglementation du Ghana cible les services internes aux groupes)

1.2 Obligations relatives à la documentation sur les prix de transfert

Les administrations fiscales dépendent des contribuables pour l'obtention de documents listant les transactions contrôlées entre ceux-ci et des parties liées et permettant de déterminer si ces transactions ont respecté le principe de pleine concurrence. Les renseignements requis peuvent inclure un organigramme du groupe, le montant et le type des transactions entre parties liées, ainsi que des transactions non monétaires, et la méthode utilisée pour déterminer le prix de transfert. D'après les entretiens menés dans les cinq pays étudiés, l'obtention de documents auprès des contribuables est l'un des principaux obstacles à la mise en œuvre efficace des règles sur les prix de transfert.

Dans tous les pays étudiés, l'obtention de documents auprès des contribuables est l'un des principaux obstacles à la mise en œuvre efficace des règles sur les prix de transfert.

Encadré 5. Certaines entreprises refusent de fournir des preuves des services rendus

La Zambie se heurte à des difficultés concernant l'évaluation des frais de gestion, qui dans certains cas s'élèvent à 15 millions de dollars US par an. L'administration fiscale zambienne (ZRA) a demandé à plusieurs entreprises des documents permettant d'évaluer la méthode de calcul des frais de gestion et d'établir si ces derniers respectent le principe de pleine concurrence ; la plupart n'ont pas donné suite. Plusieurs d'entre elles ont répondu à la ZRA que ces frais sont basés sur un accord avec la partie liée aux termes duquel « elle fournit toute une gamme de services et en dicte le prix », sans donner plus d'explications. L'autorité dont dispose la ZRA pour exiger des documents portant sur les transactions de services internes aux entreprises est limitée tant que le ministère de la Justice n'a pas approuvé la réglementation sur les prix de transfert, qui précise les obligations en matière de documentation.

En l'absence de dispositions spécifiques concernant la documentation relative aux prix de transfert, il est possible de s'appuyer sur des dispositions d'ordre général communément prévues dans les législations fiscales. Cependant, étant donné la spécificité des informations requises pour évaluer les risques liés aux prix de transfert, la plupart des pays ont décidé d'adopter des mesures juridiques distinctes portant sur la conservation et la soumission de la documentation relative aux prix de transfert. Ces obligations exigent des contribuables qu'ils soumettent à l'administration fiscale un dossier annuel sur les prix de transfert, détaillant toutes les transactions contrôlées, et justifiant la manière dont le prix de celles-ci a été fixé.

La Tanzanie se base sur son code des impôts pour accéder à la documentation des contribuables. Bien que ses textes d'application sur les prix de transfert fixe des orientations quant à l'application de ces dispositions génériques, la confusion des contribuables a amené la TRA à élaborer en 2015 des consignes détaillées concernant la documentation relative aux prix de transfert. En Zambie, l'importance accordée aux règles en matière de documentation est telle qu'un manuel à l'attention des contribuables a été intégré au règlement sur les prix de transfert qui sera publié en 2016. Ce niveau de détail vise à limiter les incompréhensions de la part des contribuables et les retards dans les procédures de vérification. Il est également nécessaire de préciser les consignes se rapportant au respect des obligations en matière de documentation relative aux prix de transfert. Par exemple, les administrations fiscales du Ghana et de la Tanzanie ont publié des notes pratiques traitant des prix de transfert. Les pays de l'OCDE produisent régulièrement de telles notes. Soupçonnant deux grandes entreprises minières australiennes (BHP Billiton et Rio Tinto) de transférer leurs bénéfices par l'intermédiaire de plateformes de commercialisation basées à Singapour, le bureau australien des recettes a développé un guide pratique pour aider les contribuables à auto évaluer leurs activités soumises à des prix de transfert en ce qui concerne leurs relations avec les centrales de commercialisation extraterritoriales auxquelles ils sont liés (Woolrich 2015).

Les pays étudiés ayant introduit des exigences en matière de documentation requièrent tous que cette dernière soit présentée à l'administration fiscale sur demande et non de manière automatique. Cette approche reconnaît la nécessité d'exercer un suivi régulier des transactions contrôlées tout en limitant au minimum le fardeau administratif pour les contribuables, et évite aux administrations fiscales d'être débordées par des informations inutiles, comme le recommandent les meilleures pratiques internationales. Le rapport de l'initiative BEPS de l'OCDE sur l'action 13 offre des conseils spécifiques concernant le type d'information que les contribuables doivent pouvoir fournir sur demande ou automatiquement, et à partir de quel seuil de matérialité. Le manuel des Nations Unies sur les prix de transfert, utilisé par le Ghana et la Tanzanie comme base pour leurs règles en matière de documentation, propose également un exemple de calendrier au chapitre 7. Pour compléter ces règles, ces deux pays ont introduit des formulaires de déclaration des prix de transfert exigeant des contribuables qu'ils listent les transactions contrôlées lorsqu'ils remplissent leur déclaration fiscale annuelle. C'est particulièrement utile pour les administrations fiscales disposant de ressources limitées, car cela leur permet de se concentrer sur les transactions à haut risque.

Une autre difficulté liée à l'introduction de règles sur la documentation relative aux prix de transfert concerne la gestion des informations reçues. Le représentant d'une entreprise ghanéenne révèle avoir soumis le formulaire de déclaration deux années de suite et s'être vu répondre dans les deux cas que le document n'avait pas été reçu, alors même qu'il disposait d'un accusé de réception. La mauvaise gestion des informations alourdit le fardeau administratif pour les entreprises, et rend l'évaluation des risques et la préparation des contrôles plus difficiles pour les fonctionnaires des impôts. (cf. section 4 : difficultés d'accès aux données des contribuables).

Les formulaires de déclaration des prix de transfert sont utiles pour les administrations fiscales disposant de ressources limitées, car cela leur permet de se concentrer sur les transactions à haut risque.

Enfin, lorsque les règles sur les prix de transfert ne sont pas clairement formulées — précisant notamment à la fois la nature des informations à conserver et la fréquence de leur mise à jour — l'ambiguïté qui en résulte peut être exploitée par les contribuables. La Guinée a introduit des règles en matière de documentation sur les prix de transfert en 2015 sans préciser ces éléments, ce qui rend l'application de ces règles difficiles tant pour l'industrie que pour l'administration fiscale.

1.3 Méthodes de détermination des prix de transfert

Il existe différentes « méthodes de détermination des prix de transfert » permettant d'appliquer le principe de pleine concurrence à une transaction contrôlée. Généralement, les contribuables sont tenus d'utiliser l'une des cinq méthodes définies par l'OCDE et décrites dans l'encadré 2, ou la sixième méthode dans le cas de certaines matières premières.

Les réglementations doivent préciser les méthodes de détermination des prix de transfert à utiliser pour éviter les litiges inutiles avec les contribuables et pour donner aux fonctionnaires des impôts les moyens d'administrer les méthodes choisies. En Guinée, une entreprise aurifère anticipe déjà les différends concernant la méthodologie : « les litiges concernant les prix de transfert durent des années dans des pays où les méthodes de détermination du prix de transfert à utiliser sont clairement définies, sans parler d'un pays comme la Guinée où elles restent un mystère. » La Zambie, le Ghana et la Tanzanie ont intégré les cinq méthodes de l'OCDE à leur législation sur l'impôt sur le revenu, sans pour autant définir d'ordre de priorité. Ces pays laissent également au contribuable et à l'administration fiscale la possibilité de décider, d'un commun accord, d'une méthode alternative si nécessaire. Il est habituel de laisser le contribuable choisir laquelle des cinq méthodes appliquer, mais cette souplesse représente une difficulté pour les pays étudiés. La TRA a constaté que les contribuables préfèrent utiliser la méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM) par rapport aux autres. Cependant, selon la TRA, la méthode TNMM ne va pas dans l'intérêt de l'Etat tanzanien, car elle ne permet pas d'obtenir des résultats réalistes du point de vue économique (cf. encadré 6). L'introduction d'une réglementation précisant clairement quelle méthode appliquer à quelle catégorie de transactions, avec un ordre de priorité, facilitera la tâche des administrations fiscales chargées de vérifier leur application et réduira la fréquence des litiges avec les contribuables.

Les méthodes de détermination des prix de transfert exigent que pour toute transaction contrôlée, l'administration fiscale identifie un prix de comparaison issu d'une transaction libre suffisamment semblable. Pour déterminer si les transactions contrôlées et libres sont comparables, les facteurs suivants peuvent être pris en compte : caractéristiques du produit échangé, rôle assumé par les parties à la transaction, dispositions contractuelles de la transaction, circonstances économiques, et stratégie commerciale des parties. Les différences significatives sont identifiées, quantifiées et ajustées pour déterminer le prix de transfert de la transaction en question.

Il est souvent difficile de trouver des données de comparaison locales dans de nombreux pays en développement, car les transactions libres similaires sur le marché sont rares. C'est le cas du secteur minier dans les pays étudiés, compte tenu du nombre restreint d'entreprises indépendantes auprès desquelles obtenir des données sur des transactions libres comparables. L'alternative consiste à utiliser des données de comparaison étrangères, enregistrées dans différentes bases de données commerciales sur les prix de transfert. Malgré leurs limites, ces bases de données offrent un point de comparaison utile aux administrations fiscales pour effectuer leurs vérifications.

D'après une entreprise aurifère guinéenne : « les litiges concernant les prix de transfert durent des années dans des pays où les méthodes de détermination du prix de transfert à utiliser sont clairement définies, sans parler d'un pays comme la Guinée où elles restent un mystère. »

Encadré 6. L'expérience de la Tanzanie avec les bases de données sur les prix de transfert

De tous les pays étudiés, la Tanzanie est le seul à avoir accès à une base de données sur les prix de transfert. Le Ghana est en passe de souscrire à un abonnement. La TRA utilise la base de données Orbis, proposée par le Bureau Van Dijk. D'après elle, Orbis est un bon point de départ pour l'évaluation des transactions contrôlées. Il y a cependant quelques inconvénients :

- Les bases de données sont chères ; la TRA paie des frais d'abonnement annuels de 45 000 euros.
- L'ajustement des données étrangères nécessite parfois beaucoup de temps et d'informations.
- Il y a parfois des différences systématiques entre l'Afrique et les autres marchés. Par exemple, l'ITU a constaté que les entreprises réalisent un bénéfice net relativement plus élevé en Afrique que dans des marchés plus matures et concurrentiels. L'utilisation des bénéfices nets dans les pays de l'OCDE comme donnée de comparaison pour l'application de la méthode TNMM conduirait donc l'ITU à effectuer des évaluations erronées sous-estimant le prix de transfert des exportations de matières premières.
- Leur utilisation entraîne facilement des différends. D'après l'ancien chef de l'ITU, « tout ajustement est sujet à débat, ce qui entraîne des plaintes de la part des contribuables. »

La sixième méthode est devenue un moyen populaire parmi les pays en développement riches en ressources naturelles pour simplifier l'application du principe de pleine concurrence aux échanges de matières premières. Typiquement, la sixième méthode utilise des prix publics, associés à une analyse des conditions de la transaction, par exemple en termes de grade ou de qualité.

La Zambie est actuellement le seul des pays étudiés à utiliser la sixième méthode. La Guinée, la Sierra Leone et le Ghana prévoient d'avoir recours à une variante de cette méthode dans l'avenir. En Zambie, la section 97A (13) de la Loi sur l'impôt sur le revenu exige que toutes les ventes de minerais entre parties liées soient calculées en fonction du prix de référence correspondant. La section 97A (14) précise que les prix de référence sont ceux de la bourse des métaux de Londres (LME), du Metal Bulletin, ou de tout autre marché d'échange des métaux approuvé par le commissaire général. La variante de la sixième méthode utilisée par la Zambie diffère de celle de l'Argentine en ce qu'elle ne prévoit aucune exception. Par exemple en Argentine les contribuables ne sont pas obligés d'utiliser la sixième méthode si les transactions avec les parties liées étrangères ne dépassent pas 30 % de leur activité totale. De telles exceptions rendent sans doute cette méthode plus facile pour les entreprises, mais dans des contextes de ressources limitées une approche unique est probablement plus adaptée. Toutefois, même en Zambie, la mise en œuvre de la sixième méthode n'a pas été évidente, comme l'illustre l'encadré 7.

La sixième méthode est devenue un moyen populaire parmi les pays en développement riches en ressources naturelles pour simplifier l'application du principe de pleine concurrence aux échanges de matières premières.

Encadré 7. Une sous-évaluation de 10 % se traduit par une perte de recettes de 74,5 millions de dollars US

L'affaire concerne l'une des plus grosses entreprises de production de cuivre-cobalt en Zambie. L'acheteur (une partie liée) avait convenu d'acquiescer la totalité de la production du site pour la durée du contrat. Le prix des matières premières livrées à l'acheteur était inférieur de 10 % au prix de référence du cuivre à la bourse des métaux de Londres. Si le métal avait été évalué au prix de référence de la bourse des métaux de Londres, comme l'exige la section 97A (13) (14) de la Loi sur l'impôt sur le revenu, l'entreprise aurait réalisé un bénéfice imposable de 235 dollars US/tonne et payé 70 dollars US/tonne (30 %) d'impôt sur les sociétés à l'Etat zambien. Cependant, la vente réelle a engendré un bénéfice imposable de 86 dollars US/tonne, rapportant 25,80 dollars US/tonne à l'Etat, soit 44,7 dollars US de moins que l'impôt dû si la vente avait suivi le prix courant. Sur des exportations de 1,67 million de tonnes par an, cela signifie un manque à gagner de 74,6 millions de dollars US par an (1,67 x 44,7 dollars US/tonne) pour l'Etat.

Source : Lee Corrick, Conseiller technique Fiscalité internationale, *Forum sur l'administration fiscale africaine*

L'enseignement à tirer de cet exemple est que lorsque les pays légifèrent sur la sixième méthode, ils doivent intégrer à la réglementation et aux autres documents l'accompagnant des lignes directrices claires sur l'application des prix de référence, par exemple si un ajustement en fonction de la qualité est permis, et si oui, dans quelle mesure. Étant donné que la Tanzanie est le seul pays étudié disposant de laboratoires indépendants pour évaluer le grade et la qualité des minerais destinés à l'exportation, il serait logique que les autres pays ne permettent pas de déductions ou d'ajustements dans l'application de la sixième méthode.

1.4 Conventions d'achat préalables

Les conventions d'achat préalables (CAP) peuvent simplifier la gestion du principe de pleine concurrence. Une CAP est un accord, généralement conclu pour une durée déterminée, entre un contribuable et au moins une administration fiscale, précisant la méthode de détermination des prix de transfert choisie et que le contribuable appliquera à une transaction contrôlée donnée ; l'administration fiscale s'engage à ne pas faire d'ajustements au cours de la période. Les Nations Unies et l'OCDE considèrent les CAP comme une approche simplifiée de la détermination des prix de transfert, potentiellement attrayante pour les administrations fiscales ayant une expérience limitée en matière de prix de transfert. Les autres avantages sont les suivants : accès aux données détaillées sur les contribuables au cours des négociations, contrôles coûteux évités, et allocation des ressources à des questions de prix de transfert plus importantes.

Les CAP peuvent être conclues avec des entreprises opérant dans différents secteurs, mais compte tenu de l'ampleur des opérations minières et du coût des contrôles fiscaux, ils devraient être particulièrement intéressants pour les grandes entreprises minières. Si elles sont bien conçues, les CAP peuvent réduire de manière significative les risques de manipulation des prix de transfert et, de fait, le fardeau du suivi pour les administrations fiscales. L'usage des CAP pour contrôler les risques de manipulation des prix de transfert en matière de déductions, par exemple en convenant d'un plafond pour les frais de gestion, est moins répandu. (cf. dernière section sur les règles alternatives en matière de politique fiscale).

Le fait qu'aucun des pays étudiés n'ait conclu de CAP est révélateur. La Zambie et le Ghana les ont sciemment évitées. Cette réticence est en grande partie due à la peur de se trouver en position de faiblesse dans les négociations avec des contribuables miniers aguerris, une situation qui se retrouve dans les contrôles d'ordre général ; toutefois, les capacités d'audits peuvent se renforcer progressivement tandis que des CAP mal négociées ne peuvent être modifiées pendant plusieurs années. Un appui technique adapté peut atténuer ces difficultés, ce qui en fait un domaine d'intervention intéressant pour les partenaires au développement.

Si elles sont bien conçues, les CAP peuvent réduire de manière significative les risques de manipulation des prix de transfert et, de fait, le fardeau du suivi pour les administrations fiscales.

1.5 Intégration inégale des règles sur les prix de transfert dans la législation et la réglementation du secteur minier

Même lorsque les règles sur les prix de transfert ont été précisément définies dans la législation et la réglementation afférente, il peut s'avérer difficile de les appliquer au secteur minier. L'industrie minière est souvent sujette à un traitement fiscal différent des autres secteurs. Ce dernier peut être défini dans un Code minier, ou dans une section spécifique de la Loi sur l'impôt sur le revenu (cas du Ghana, de la Zambie et de la Tanzanie) et/ou dans des conventions spécifiques. En Sierra Leone par exemple, certaines entreprises minières sont totalement exemptes des retenues à la source sur les intérêts versés et/ou les frais de gestion, qui sont de l'ordre de 10 ou 15 % pour les autres contribuables du secteur.

Lorsque la loi définissant les obligations fiscales des entreprises minières ne mentionne pas explicitement les règles sur les prix de transfert, même si de telles règles existent dans la fiscalité générale, les entreprises font parfois valoir que ces règles ne les concernent pas. Ni la Tanzanie ni le Ghana, les deux pays étudiés ayant adopté une réglementation sur les prix de transfert, ne font référence à ces règles dans les textes législatifs sur les industries extractives ou les conventions minières. Par conséquent, au Ghana, d'après un haut fonctionnaire de la

GRA, les entreprises du secteur des hydrocarbures ont initialement prétendu être exemptes des règles sur les prix de transfert adoptées en 2012 en vertu des clauses de stabilisation prévues dans leurs contrats. Leurs arguments ont été finalement réfutés sur la base de la section 5 de la Loi de 1985 sur l'impôt sur le revenu des produits pétroliers qui régit les transactions artificielles ou fictives. En Guinée, les méthodes de l'OCDE sont mentionnées à l'article 24 du Décret relatif à l'application des dispositions financières du Code minier, mais pas dans le Code général des impôts. Les contribuables pourraient donc contester ces éléments du décret en faisant valoir qu'ils ne sont pas validés (par omission) dans le Code des impôts.

Pour que les transactions des entreprises minières puissent être contrôlées par les administrations fiscales, il pourrait s'avérer nécessaire de faire explicitement référence à l'application des règles générales sur les prix de transfert dans tous les documents juridiques imposant des taxes à l'industrie minière, y compris les conventions minières le cas échéant.

D'après un haut fonctionnaire de la GRA, les entreprises ghanéennes du secteur pétrolier ont initialement prétendu être exemptes des règles sur les prix de transfert adoptées en 2012 en vertu des clauses de stabilisation prévues dans leurs contrats.

RECOMMANDATION 1

Mettre en place des règles détaillées permettant aux autorités fiscales de déterminer de manière rigoureuse et cohérente la valeur fiscale des transactions internes aux entreprises, notamment en précisant les procédures de gestion du système.

- Les pays qui ne l'ont pas encore fait devraient introduire des textes d'application des règles sur les prix de transfert définies dans la loi.
- Les obligations en matière de documentation doivent préciser le type d'informations à conserver, et la fréquence à laquelle elles doivent être mises à jour par le contribuable (cf. BEPS Action 13 et le chapitre 7 du manuel des Nations Unies). Les textes d'application doivent également exiger des contribuables qu'ils soumettent une déclaration relative aux prix de transfert en même temps que leur déclaration de revenus annuelle pour faciliter la gestion des informations et la sélection des dossiers par les administrations fiscales.
- Des notes pratiques sur la détermination des prix de transfert devraient être développées pour expliquer en détail certains aspects de la réglementation, et leur application à l'industrie minière en particulier.
- Les textes d'application doivent préciser les méthodes de l'OCDE à appliquer dans quelles circonstances, et dans quel ordre. Ils doivent également ménager la possibilité de convenir d'une méthode alternative de détermination des prix de transfert en fonction de la situation.
- Les administrations fiscales qui n'ont pas accès à des bases de données commerciales sur les prix de transfert devraient souscrire un abonnement. Cela pourrait nécessiter une aide financière et technique de la part des partenaires au développement. Cependant, les données étrangères ne suffisent pas à elles seules et des efforts doivent être consentis au niveau national et régional pour enrichir la gamme de données de comparaison entre pays africains.
- L'application de la sixième méthode aux ventes de minerais entre parties liées doit être définie à la fois dans la législation et dans les textes d'application. Des lignes directrices complètes devraient être développées pour préciser quelles bourses des métaux doivent être utilisées ainsi que les modalités d'application des prix de référence, en particulier dans quelle mesure il est possible d'effectuer des ajustements.
- La possibilité de conclure des CAP doit être prévue dans la réglementation même si elle n'est pas utilisée, et ce jusqu'à ce que les capacités en matière de prix de transfert aient atteint un niveau suffisant. Les partenaires au développement devraient fournir un appui technique à la négociation des CAP.
- Pour éviter toute ambiguïté concernant l'application des règles sur les prix de transfert à l'ensemble des entreprises minières, les Etats devraient directement faire référence aux règles sur les prix de transfert définies dans la législation fiscale dans tous les documents juridiques imposant des impôts à l'industrie minière, y compris les conventions minières le cas échéant.

2. UNE FAIBLE COORDINATION INSTITUTIONNELLE

Tous les pays étudiés s'interrogent sur la meilleure manière de gérer les règles sur les prix de transfert d'un point de vue institutionnel. L'une des principales difficultés consiste à veiller à ce que les fonctionnaires des impôts exerçant une responsabilité directe dans l'application des règles sur les prix de transfert disposent des connaissances nécessaires tant sur l'évaluation des prix de transfert que sur l'industrie minière. Le tableau 2 détaille, pour chaque pays, la présence de spécialistes dédiés et formés sur les prix de transfert ou ayant une connaissance de l'industrie minière. Il souligne certaines des lacunes dans les capacités institutionnelles requises pour mettre en œuvre les règles sur les prix de transfert. Le reste de cette section est consacré à la question de la coordination au sein de l'administration fiscale, et entre celle-ci et le ministère responsable des affaires minières.

Pays	Service spécialisé sur les prix de transfert	Spécialistes des prix de transfert	Ont bénéficié d'une formation sur les prix de transfert*	Ont bénéficié d'une formation sur les prix de transfert dans le secteur minier	Mécanisme de coordination inter-agences sur les recettes minières
Ghana	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Tanzanie	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Zambie	Non	Oui	Oui	Oui ⁶	Non
Guinée	Non	Non	Non	Non	Non
Sierra Leone	Non	Non	Non	Non	Oui

Table 2. État des connaissances de base sur les prix de transfert dans les pays étudiés

*Deux formations ou plus.

2.1 Coordination interne à l'administration fiscale

Tant le manuel des Nations Unies que les lignes directrices de l'OCDE recommandent aux pays de mettre en place un service spécialisé sur les prix de transfert (« unité ») au sein de leur administration fiscale. Une unité est une équipe d'inspecteurs spécialisés chargés d'appliquer les règles sur les prix de transfert. Au Ghana et en Tanzanie, cette unité est intégrée au sein du Services des Grandes Entreprises. Les avantages d'une unité centralisée sont les suivants : (i) les connaissances peuvent être rapidement renforcées grâce à l'expérience acquise dans le contrôle des transactions transfrontalières ; et (ii) les responsabilités et les canaux de communication sont clairement définis. La majorité des fonctionnaires des impôts interrogés dans le cadre de cette étude considèrent que la création d'une unité spéciale est une condition nécessaire à la mise en œuvre effective des règles sur les prix de transfert. La Tanzanie et le Ghana ont mis en place des unités spécialisées au sein de leur Service des Grandes Entreprises en 2012 et 2014 respectivement. La Zambie entend leur emboîter le pas rapidement, mais a adopté une approche davantage décentralisée à court terme. La Guinée et la Sierra Leone n'en sont pas à ce stade de leur réforme structurelle, mais les fonctionnaires consultés dans le cadre de cette étude ont indiqué envisager la création d'une unité spéciale dès que possible. Cette évolution reflète à la fois la récente prise de conscience de l'ampleur et de la complexité des manipulations des prix de transfert, et l'intérêt international croissant qui se manifeste sous la forme de programmes de formation, d'aide et de financements. À en juger par l'exemple de la Tanzanie, les services spécialisés sur les prix de transfert représentent en effet un bon investissement de l'argent public (encadré 8).

À en juger par l'exemple de la Tanzanie, les unités spécialisées sur les prix de transfert représentent un bon investissement de l'argent public.

6 Dans le cadre du programme Fiscalité et développement de l'OCDE, un expert minier de la London School of Mines a dispensé une formation sur la chaîne de valeur de l'industrie du cuivre à la ZRA.

Encadré 8. Analyse coûts-bénéfices de l'Unité Fiscalité internationale (ITU) de la Tanzanie

L'Unité Fiscalité internationale (*International Tax Unit* - ITU) a été créée en 2012 et comprend 10 fonctionnaires à temps complet, dont cinq se consacrent exclusivement aux dossiers de prix de transfert, notamment deux économistes, deux comptables et un conseiller fiscal.

Le budget de l'ITU oscille entre 250 et 300 millions de shillings tanzaniens (TZS) (environ 130 000 dollars US) par an, et couvre les frais de personnel ainsi que l'abonnement annuel à Orbis, la base de données sur les prix de transfert du Bureau Van Dijk. Depuis 2012, les contrôles de l'ITU ont généré environ 242 milliards de TZS (environ 110 millions de dollars US) de recettes fiscales, ce qui représente un rendement de plus de 800 %.

La décision de créer une unité spéciale doit également prendre en compte les autres coûts indirects, en particulier les coûts d'opportunité résultant de l'affectation de ressources humaines limitées. Les pratiques en matière de prix de transfert sont complexes, et demandent en général des inspecteurs expérimentés et compétents. Dans un environnement de faible capacité, la création d'une unité spéciale peut priver les autres départements de l'administration fiscale de personnels essentiels. Au Ghana, les 17 membres de l'unité ont été recrutés au sein du Département de la fiscalité intérieure (*Domestic Tax Department* - DTD) de la GRA. D'après un ancien conseiller international au sein de cette dernière, de nombreux fonctionnaires de l'unité spéciale ne s'y consacrent qu'à mi-temps et continuent de mener des contrôles pour le compte d'autres sections du DTD, ce qui suggère que leur recrutement a fortement impacté les capacités du département. Même lorsqu'une approche moins centralisée est adoptée, comme en Zambie, il est possible que l'affectation d'inspecteurs généraux au traitement des dossiers relatifs aux prix de transfert handicape les autres activités de recouvrement des recettes. D'après le chef du Service des Grandes Entreprises de la ZRA, le bureau doit maintenant renforcer ses effectifs pour éviter une baisse des recettes résultant de l'attribution de responsabilités en matière de prix de transfert aux inspecteurs des équipes chargées des vérifications dans les différents secteurs. Les dossiers de prix de transfert prennent énormément de temps, au détriment d'autres vérifications pouvant potentiellement engranger des recettes fiscales. Il est essentiel que les administrations fiscales évaluent si le risque de manipulation des prix de transfert par les entreprises multinationales est suffisamment élevé pour justifier l'allocation de ressources, tant humaines que financières, à la création d'une unité spéciale.

Une autre difficulté à laquelle une unité indépendante sur les prix de transfert peut se trouver confrontée concerne la coordination interne avec le reste du Service des Grandes Entreprises. Une bonne coordination facilite la transmission des dossiers entre les inspecteurs généraux et les spécialistes des prix de transfert, ainsi que la disponibilité des informations et de l'expertise technique pour permettre à ces derniers d'interpréter et d'évaluer les risques en matière de prix de transfert dans un secteur donné. Le Ghana et la Tanzanie font tous deux face à des difficultés en matière de coordination interne dans leurs unités. Au Ghana, il n'y a pas de relation entre l'unité spéciale et l'équipe chargée du secteur minier au sein du Service des Grandes Entreprises. D'après cette dernière, l'unité travaille indépendamment et la collaboration avec les autres divisions est très limitée. En Tanzanie, tandis que la coopération entre l'ITU et le reste du Service des Grandes Entreprises s'est améliorée depuis sa création, l'équipe de vérification chargée des industries extractives fait toujours preuve de réticence à transmettre les dossiers portant sur les prix de transfert. L'une des raisons est que l'équipe chargée des industries extractives considère qu'elle dispose des moyens adéquats pour traiter ce type de dossiers, auxquels les inspecteurs ont été formés. Une autre est qu'elle préfère traiter les cas de manipulation des prix de transfert de manière indépendante afin de garder la main sur le suivi global de l'ensemble des contribuables du secteur.

Pour lever certaines des difficultés initiales de coordination liées à la création d'un service spécialisé, les pays pourront s'inspirer de l'approche adoptée par la Zambie (encadré 9).

Les administrations fiscales devraient évaluer si le risque de manipulation des prix de transfert par les entreprises multinationales est suffisamment élevé pour justifier l'allocation de ressources humaines et financières à la création d'une unité spéciale.

Encadré 9. L'approche zambienne

En 2012, La ZRA a sélectionné des fonctionnaires au sein des équipes chargées des vérifications dans différents secteurs, y compris minier, et leur a fourni une formation spécialisée et l'autorité d'enquêter sur les questions de prix de transfert soulevées au cours de vérifications générales. Cette approche a été jugée moins menaçante pour le reste du Service des Grandes Entreprises que l'établissement d'une unité spéciale, et a permis de surmonter le problème de la transmission des dossiers de prix de transfert à une équipe distincte, comme c'est le cas au Ghana et en Tanzanie. L'introduction progressive du concept de prix de transfert comme étant un problème à part entière dans les contrôles fiscaux donne aux spécialistes du temps pour renforcer leur crédibilité. Si le gouvernement décide à terme de créer une unité spéciale, le reste du Service des Grandes Entreprises sera alors plus enclin à coopérer avec les spécialistes des prix de transfert. Cela permet également à ces derniers d'adapter leurs connaissances à différents secteurs et contribuables. Deux des spécialistes sont ainsi intégrés à l'équipe chargée du secteur minier, associant leur expertise sur les prix de transfert à leur connaissance et expérience du secteur minier, ce qui facilite l'identification et l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

En Zambie, deux spécialistes sont intégrés à l'équipe chargée du secteur minier, associant leur expertise sur les prix de transfert à leur connaissance du secteur minier, ce qui facilite l'identification et l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

2.2 Coopération interagences au sein de l'Etat

La coopération interagences peut représenter un autre défi pour l'évaluation des prix de transfert dans le secteur minier. En Tanzanie, les institutions qui interviennent dans la vérification des entreprises minières incluent la TRA, l'Inspection générale des Mines (*Tanzania Minerals Audit Agency -TMAA*), le ministère des Finances, et le ministère des Mines. L'agence nationale de développement peut également jouer un rôle en ce qui concerne les évaluations des prix de transfert pour le projet d'acier et de minerai de fer de Liganga. L'inspection générale de l'Etat peut également être impliquée dans ces évaluations. Dans une série de recommandations sur le régime fiscal du secteur minier, le FMI s'est inquiété du fait que le rôle de la TMAA ne se limite pas à la vérification de la conformité technique et à l'évaluation des coûts des entreprises minières, mais porte également sur les questions fiscales, dupliquant potentiellement le rôle de la TRA.

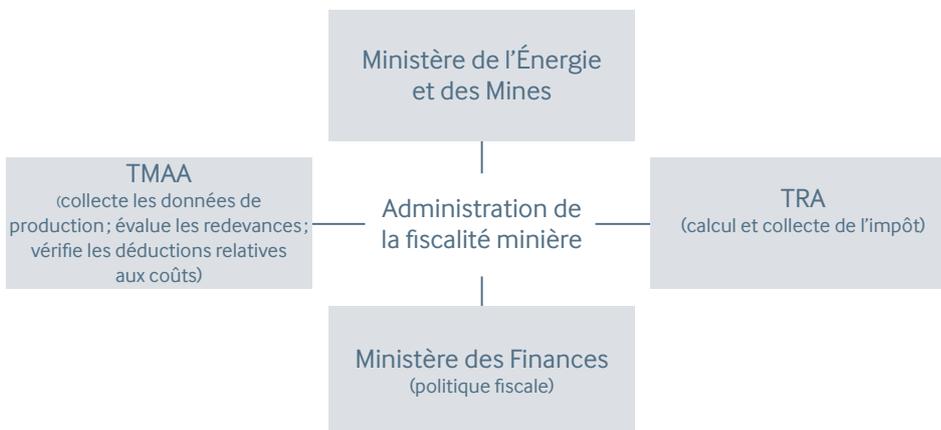


Figure 3. Administration de la fiscalité minière en Tanzanie

L'implication de nombreuses institutions différentes dans les contrôles de l'industrie minière crée un système de contre-pouvoirs et permet à chacune d'entre elles de se spécialiser dans un type de contrôle. Cependant, ces institutions peuvent avoir une vision réductrice de leur mandat qui les empêche de collaborer et de développer une solide connaissance des caractéristiques économiques des projets miniers à leurs différents stades.

Encadré 10. Des divergences dans les données sur la production de cuivre

Illustrant les difficultés de coordination majeures dans le secteur minier en Zambie, des divergences sont apparues dans les chiffres de la production de cuivre et des volumes d'exportation publiés par l'Office national des statistiques, la Banque de Zambie et le ministère des Mines. En 2010, l'Office national des statistiques enregistrait une production de 767 008 tonnes de cuivre, tandis que la Banque de Zambie comptabilisait 852 566 tonnes, soit une différence de 85 000 tonnes. En 2012, cette différence était de 103 000 tonnes (Das et Rose 2014, 24). Dans les deux cas, la différence a été attribuée au double système de comptage de la production intermédiaire, comptabilisée à la fois comme produit intermédiaire et produit fini. Pour pouvoir évaluer les recettes fiscales et non fiscales, la ZRA doit ainsi examiner trois réponses différentes quant au volume de la production et des exportations.

Aucun des pays étudiés n'a mis en place de système automatique de partage des informations entre les autorités de régulation de l'industrie minière et les administrations fiscales. Ce problème est particulièrement critique dans le secteur pétrolier. Au Ghana, le non-partage des informations a eu des conséquences sérieuses. D'après Steve Manteaw, représentant de la société civile, le fait que la Commission des hydrocarbures n'ait pas alerté la GRA du transfert de titres au sein de Jubilee Fields, ainsi que certaines incohérences dans le cadre juridique relatif aux hydrocarbures, se sont traduits par un manque à gagner d'environ 67 millions de dollars US pour l'Etat en impôts sur les plus-values. Depuis lors, la Commission des hydrocarbures informe la GRA de tout transfert de titres.

Les administrations fiscales pourraient améliorer leur analyse des risques en partageant les données de production, les audits de coûts, les contrats miniers, et les informations relatives à la propriété réelle⁷ de manière régulière, pas seulement dans le cadre d'un contrôle fiscal. La Zambie est en train de mettre en place une plateforme en ligne pour améliorer la coordination de l'information entre les agences de l'Etat. La Sierra Leone utilise un registre en ligne pour le secteur minier, qui contient des informations sur les titres, les paiements non fiscaux, et certains paiements fiscaux jusqu'en 2013. Toute personne interne ou externe à la fonction publique peut accéder à ce registre après s'être enregistré. L'inconvénient est que les données de production ne sont pas incluses, que les informations sur les paiements fiscaux sont parcellaires, et que seul le personnel de l'agence nationale des mines et de la *Revenue Development Foundation* est autorisé à entrer les données.

La coopération interagences est également un moyen important pour les administrations fiscales de renforcer leur expertise technique et leur connaissance de l'industrie minière. Dans tous les pays étudiés, en particulier en Guinée et en Sierra Leone, les autorités fiscales ont une expertise limitée du secteur minier. En Zambie, la ZRA contourne ce problème en embauchant des métallurgistes et des ingénieurs miniers, mais il est possible que cela duplique des capacités existantes et contribue à gâcher de précieuses ressources humaines. Pour renforcer les connaissances techniques relatives à l'industrie minière au sein de l'administration fiscale, il est plus efficace de renforcer la coopération interagences. En travaillant de concert avec les autorités de régulation et les ministères pertinents, les administrations fiscales peuvent bénéficier de leur expertise technique et de leur expérience pratique pour identifier et évaluer efficacement les risques liés aux prix de transfert dans le secteur minier.

7 L'ITIE définit le propriétaire réel d'une entreprise comme la ou les personnes physiques qui détiennent ou contrôlent directement ou indirectement celle-ci.

D'après un haut fonctionnaire guinéen :

« Aucune entreprise minière ne devrait être contrôlée sans la participation de spécialistes du secteur minier. Les inspecteurs des impôts appliquent la loi à la lettre; lorsqu'un ajustement est proposé, les entreprises le contestent sur la base de différentes considérations spécifiques à l'industrie, dont l'administration fiscale n'avait probablement pas connaissance au départ étant donné son manque d'expérience dans le secteur. »

L'échange d'information et d'expertise entre les agences de l'Etat est souvent entravé, dans les pays étudiés, par l'absence de mécanismes généraux de coordination en matière de recouvrement des recettes minières. En Guinée, la coordination entre le ministère des Mines et le ministère des Finances s'effectue de manière ad hoc, au cas par cas, sans approche pérenne pour identifier les risques d'évitement fiscal. La Commission des hydrocarbures du Ghana héberge un groupe interagences intitulé Groupe de travail sur les recettes minières (*Mineral Revenue Taskforce*), mais ses ressources sont insuffisantes et il ne s'est pas réuni depuis 2014. La TRA tanzanienne a mis en place une équipe de prévision et de modélisation des recettes minières et d'hydrocarbures (*Revenue Forecasting and Modeling Team on Mining, Oil and Gas*), mais sa portée est limitée, de même que la participation des différentes agences sectorielles. La Guinée et la Zambie n'ont aucun mécanisme de ce type. Au niveau technique, la Sierra Leone a lancé une nouvelle approche de coordination qui pourrait potentiellement intéresser les autres pays (encadré 11).

Encadré 11. En Sierra Leone, le groupe de travail sur les recettes tirées des industries extractives a une longueur d'avance

La coordination de la politique minière au niveau technique s'est considérablement améliorée à la suite de la création du groupe de travail sur les recettes tirées des industries extractives (*Extractive Industries Revenue Taskforce - EIRT*). Ce dernier est hébergé par le département des politiques fiscales au sein du ministère des Finances et du Développement économique et comprend le ministère des Finances, l'administration fiscale, l'agence nationale des mines, la direction des hydrocarbures et le secrétariat de l'Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE). L'EIRT a commencé par régler de manière informelle différentes questions émanant des rapports de réconciliation de l'ITIE. Les membres du groupe ont trouvé ce format tellement utile pour partager des informations et résoudre des problèmes qu'ils ont décidé de le formaliser et d'étendre son mandat au-delà des questions soulevées par l'ITIE. L'une des réussites de l'EIRT a été de réduire les droits à l'exportation sur l'or à des niveaux comparables à ceux des autres pays de l'Union du fleuve Mano (Guinée, Libéria, Côte d'Ivoire), ce qui est considéré comme le principal facteur de la baisse récente de la contrebande et de l'augmentation des exportations officielles d'or.

RECOMMANDATION N° 2

Créer des structures administratives encourageant le regroupement de fonctionnaires compétents et bien formés, et disposant des moyens adéquats pour appliquer de manière effective les règles sur les prix de transfert.

- Commencer par identifier un nombre restreint d'inspecteurs devant recevoir une formation sur le traitement des questions liées aux prix de transfert dans le cadre des contrôles généraux (c.-à-d. l'approche zambienne). Si des contrôles spécialisés en matière de prix de transfert deviennent nécessaires, une unité spéciale, ou un réseau institutionnalisé de spécialistes des prix de transfert pourront être requis.
- Des systèmes devront être établis pour assurer la transmission des dossiers de prix de transfert aux spécialistes, et le partage des informations et de l'expertise entre les spécialistes des prix de transfert et les autres membres du personnel du Service des Grandes Entreprises.

RECOMMANDATION N° 3

Renforcer la coopération interagences en matière de recouvrement des recettes minières en clarifiant la répartition des responsabilités concernant les vérifications, en encourageant les contrôles conjoints, et en établissant des mécanismes généraux de coordination.

- Clarifier les responsabilités de chaque agence de l'Etat concernant la collecte, à intervalle donné, des informations relatives aux différents aspects des activités minières.
- Mettre en place un mécanisme de coordination intergouvernemental entre ces institutions pour automatiser le partage de l'ensemble des informations relatives aux entreprises du secteur minier.
- Nommer un groupe de coordination au niveau technique pour superviser la mise en œuvre de l'accord sur le partage des informations et contribuer à la gestion des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier.

3. DES CAPACITES LACUNAIRES

3.1 Expertise en matière de prix de transfert

D'après le manuel des Nations Unies sur les prix de transfert, une unité spécialisée devrait être composée de, ou pouvoir consulter : des chefs d'équipe et de projet, des juristes, des économistes, des comptables, des inspecteurs des impôts, des experts en base de données, des experts en procédures commerciales et des spécialistes de la communication et des relations publiques. Ces compétences sont sans doute nécessaires pour appliquer de manière effective les règles sur les prix de transfert, mais aucun des pays étudiés ne peut se targuer de toutes les réunir au sein de leur Service des Grandes Entreprises, encore moins de leurs services spécialisés sur les prix de transfert. L'ITU tanzanienne est la mieux équipée en personnel, avec des économistes, des inspecteurs et des juristes. Tous renforcent également leur expertise dans l'utilisation des bases de données sur les prix de transfert.

Aucun des pays étudiés ne peut se targuer de réunir l'ensemble des compétences requises au sein de leur Services des Grandes Entreprises, encore moins de leurs unités sur les prix de transfert.

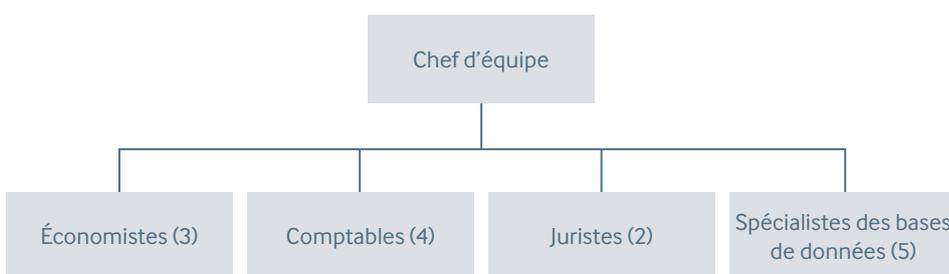


Figure 4. Composition de l'ITU, Tanzanie

Tout comme l'ITU tanzanienne, la GRA dispose des compétences les plus importantes (c.-à-d. juristes, économistes, et comptables, tous formés sur les prix de transfert). En Zambie, la ZRA ne compte que quatre inspecteurs ayant une expertise spécifique en matière de prix de transfert. Dans tous les pays étudiés, les administrations fiscales ont un accès limité à des spécialistes en fiscalité internationale. En Guinée, toutes les questions dans ce domaine doivent être transmises au directeur du contrôle fiscal et au directeur-adjoint du Service des Grandes Entreprises, les seuls fonctionnaires à avoir des connaissances sur le sujet. La littérature sur les prix de transfert suggère qu'il peut s'avérer difficile de fidéliser le personnel qualifié. Pour l'instant cela n'a pas été un problème en Tanzanie, en Zambie ou au Ghana. Au Ghana, c'est le détournement du personnel affecté aux prix de transfert au profit de demandes concurrentes au sein du DTD qui pose problème, mais il est possible d'y remédier par l'embauche d'effectifs supplémentaires disposant de l'expertise requise.

Les principaux fournisseurs d'aide au renforcement des capacités en matière de prix de transfert dans les pays étudiés sont l'OCDE, le FMI et l'administration fiscale norvégienne. Le niveau et la portée des formations ont été variables, et le suivi est limité. Les administrations fiscales de Sierra Leone et de Guinée ont chacune bénéficié de formations isolées organisées par le Programme des Nations Unies pour le Développement et le FMI respectivement. Le Ghana a reçu l'aide principalement de l'OCDE pour la formulation de sa réglementation sur les prix de transfert, et doit prochainement accueillir un assistant technique du programme « Inspecteurs des impôts sans frontières ». La Zambie a bénéficié de formations dispensées par l'OCDE, dont les représentants se rendent dans le pays plusieurs fois par an pour compléter le cursus et fournir un appui pratique, ainsi que par le Bureau international de la documentation fiscale. La Tanzanie a reçu le soutien régulier des Etats-Unis, et l'administration fiscale britannique (*HM Revenue & Customs*) s'est récemment engagée à soutenir le renforcement des capacités en matière d'échange d'information.

Les formations sont principalement axées sur les principes généraux des prix de transfert, tandis qu'une assistance technique spécialisée sur l'application des règles sur les prix de transfert à l'industrie minière est plus rare. Certains fonctionnaires de l'administration fiscale travaillant sur les questions de prix de transfert au Ghana, en Zambie et en Tanzanie ont bénéficié d'initiatives de renforcement des capacités portant sur la fiscalité minière, mais pas sur les questions de prix de transfert propres au secteur minier. Les fonctionnaires des impôts de Guinée et de Sierra Leone n'ont eu accès qu'à de très rares formations officielles sur la fiscalité minière et les prix de transfert. Il faut noter que les formations ne constituent pas une panacée. Un fonctionnaire du FMI constate par exemple qu'en dépit du nombre important de sessions de formation organisées dans les pays étudiés, les spécialistes des prix de transfert semblent réticents à s'attaquer à toute autre question trop complexe (en particulier les frais de gestion et les intérêts déductibles).

La Tanzanie et la Zambie ont grandement bénéficié de l'aide apportée par les spécialistes des prix de transfert détachés respectivement par les Etats-Unis et la Norvège. Depuis 2013, l'ITU tanzanienne travaille avec le même fonctionnaire du Trésor américain, qui effectue trois ou quatre missions par an. L'ancien chef de l'ITU attribue l'augmentation du nombre de contrôles des prix de transfert lancés et clôturés depuis l'introduction de la réglementation en 2014 à cette forme d'appui pratique et intégré.

D'après un fonctionnaire des impôts de l'ITU tanzanienne :

“The most useful assistance is in the form of experienced transfer pricing specialists who have done it themselves, confronted problems, and developed pragmatic approaches.”

Dans tous les pays étudiés, les faits montrent que la présence d'experts internationaux en fiscalité travaillant aux côtés des inspecteurs chargés des prix de transfert est le type d'appui qui a le plus d'impact. En Zambie, des experts norvégiens ont encouragé les inspecteurs à faire preuve de plus d'aplomb lorsqu'ils demandent des informations aux contribuables. Ce type d'aide pratique joue un rôle essentiel dans la formation des spécialistes des prix de transfert et les prépare à traiter les dossiers complexes en la matière. D'après des fonctionnaires zambiens et tanzaniens, des détachements auprès des unités de prix de transfert au Kenya et en Afrique du Sud ont également été très utiles pour renforcer leur expérience et leur assurance.

*D'après un fonctionnaire des impôts de l'ITU tanzanienne :
« L'aide la plus utile prend la forme de spécialistes des prix de transfert expérimentés, qui ont une expérience individuelle de la résolution des problèmes et du développement d'approches pragmatiques*

3.2 Connaissance de l'industrie minière

Les risques liés aux prix de transfert ne sont pas propres à l'industrie minière, mais les fonctionnaires des impôts ont besoin d'acquérir une certaine expérience du secteur pour déterminer si une transaction entre parties liées a été manipulée. En Zambie par exemple, pour déterminer si la vente de concentré de cuivre à une fonderie suit le principe de pleine concurrence, ou si un dossier nécessite un contrôle des prix de transfert, les autorités fiscales doivent être informées des caractéristiques spécifiques de ce concentré et des conditions exactes de la vente, en plus de posséder une connaissance générale du secteur, des marchés internationaux des minerais et des méthodes de production et de transformation.

D'après un haut fonctionnaire de la GRA :

« Nous (inspecteurs des impôts) n'avons pas de formation en ingénierie ou autre discipline nous permettant de déterminer si les composants utilisés pour les plateformes de forage construites au Ghana sont les mêmes que ceux utilisés au Nigéria, ou si la durée de vie de ces pièces est identique ; au final elles forment un tout qu'on appelle plateforme de forage. »

Les dirigeants politiques et les fonctionnaires des pays étudiés s'accordent pour dire que la création d'une équipe spécialisée d'inspecteurs se consacrant uniquement aux contribuables de l'industrie minière est une étape critique pour l'amélioration du recouvrement des recettes fiscales dans le secteur. La ZRA a mis en place une équipe indépendante de vérification pour le secteur minier qui compte actuellement 17 inspecteurs, contre 3 en 2008. Les équipes de vérification chargées des industries extractives en Tanzanie et au Ghana se composent respectivement de 26 et 17 personnes. La Sierra Leone vient juste de mettre en place une unité chargée des recettes provenant des industries extractives (Extractive Industries Revenue Unit - EIRU) composée de quatre personnes, et la Guinée dispose d'un petit département dédié aux activités minières au sein la Division du contrôle fiscal.

Les effectifs des unités chargées du contrôle des prix de transfert dans les pays étudiés ont augmenté, mais pas le niveau d'expertise, et très peu d'employés ont eu une réelle expérience de l'industrie. En Sierra Leone, l'EIRU se compose de deux économistes et de deux comptables. Aucun d'entre eux n'a été formé à la conduite de contrôles spécialisés ni ne dispose d'une expérience préalable dans le secteur minier. Des pays étudiés, seule la Zambie dispose d'experts sectoriels dédiés au sein de la ZRA pour aider à évaluer les redevances, mais comme cela a été mentionné dans la section 2, le profil de ces individus (métallurgistes) entraîne une potentielle duplication des fonctions du ministère des Mines. Le type d'expérience de l'industrie qui serait le plus pertinent pour les administrations fiscales serait par exemple une formation comptable spécialisée, des visites de sites miniers, et le détachement auprès d'autres administrations fiscales plus développées dans des pays riches en ressources naturelles (par ex. l'Afrique du Sud, le Chili, le Brésil).

Pour le chef de l'équipe chargée du contrôle des industries extractives en Tanzanie:

« Les formations les plus utiles ont été celles axées sur fonctionnement de l'industrie. Nous connaissons les règles de notre fiscalité, et nous savons les appliquer, le problème est de savoir identifier ce qui est une pratique normale de l'industrie et ce qui constitue un abus ».

Le manque d'expertise sectorielle est particulièrement problématique pour l'évaluation des risques, une composante centrale d'un contrôle efficace des prix de transfert. Pour déterminer s'il existe un risque de manipulation des prix de transfert, les administrations fiscales se réfèrent à une série d'indicateurs, notamment la rentabilité, les transactions avec des entités situées dans des juridictions à faible fiscalité, des pertes récurrentes, et certains types de transactions telles que les frais de gestion et les versements d'intérêts. Sur la base de ces critères, une décision est prise quant à la nécessité d'un contrôle.

Pour le chef de l'équipe chargée du contrôle des industries extractives en Tanzanie,
« Nous connaissons les règles de notre fiscalité, et nous savons les appliquer, le problème est de savoir identifier ce qui est une pratique normale de l'industrie et ce qui constitue un abus. »

L'évaluation des risques est particulièrement importante pour les pays en développement étant donné le peu de ressources dont ils disposent pour effectuer les contrôles. Les administrations fiscales doivent décider de manière stratégique quel type d'entreprises et de transactions elles souhaitent évaluer et contrôler, en ne choisissant que les dossiers les plus conséquents et en encourageant la conformité volontaire. Pour les pays en développement dépendants des recettes minières, l'accent devra sans doute être mis sur les dossiers impliquant des contribuables du secteur minier. Pour le moment, dans la plupart des cas, les administrations fiscales sont encore en train de développer l'expertise sectorielle et la capacité à détecter et à atténuer les manipulations des prix de transfert, et si les risques listés ci-dessus ne sont pas spécifiques aux activités minières, leur interprétation et leur évaluation le sont.

Au Ghana, la GRA a adopté une politique de rotation biannuelle des inspecteurs des impôts au sein du Service des Grandes Entreprises. Si cette politique est conçue pour éviter des relations de trop grande familiarité entre les sociétés et les fonctionnaires qui les contrôlent, elle empêche cependant les inspecteurs de développer une expertise du secteur qui leur permettrait de recouvrer plus efficacement les recettes. Le chef du bureau des mines doit souvent traiter avec des inspecteurs inexpérimentés qui pensent par exemple, à tort, qu'une retenue à la source doit être appliquée aux redevances minières, et ne sont pas capables d'évaluer l'utilisation de différents équipements miniers ni leur coût raisonnable. Les entreprises minières se sont fait l'écho de cette préoccupation, en indiquant perdre beaucoup de temps à expliquer des notions de base aux fonctionnaires de la GRA qui, en raison de leur manque d'expertise du secteur, craignent de se faire duper. L'expérience montre ainsi que pour déterminer si une transaction à risque a été manipulée, les administrations fiscales ont besoin d'informations leur permettant de distinguer entre des pratiques normales de l'industrie et les abus, et des capacités pour les interpréter de manière effective.

Dans l'idéal, la distinction entre pratique normale et abusive dans la détermination du prix d'une transaction contrôlée se fait après un examen préliminaire des données de comparaison pour des transactions similaires. Cependant, des données de comparaison pertinentes au regard du contexte africain sont rarement disponibles (cf. section 1). Une alternative consiste à utiliser les « tarifs standards de l'industrie » comme base d'évaluation des transactions contrôlées à haut risque. Par exemple, l'agence tanzanienne de développement des hydrocarbures (*Tanzania Petroleum Development Corporation*) a cherché à ajuster le prix payé par une compagnie pétrolière pour la location de plateformes de forage auprès de sa filiale, en se basant sur le loyer payé par une entreprise d'exploration indépendante pour la location de la même plateforme ; selon les lignes directrices de l'OCDE, il ne s'agit pas d'une comparaison rigoureuse. Le manuel du FMI recommande d'utiliser les tarifs standards de l'industrie lorsque cela est possible pour identifier certaines transactions qui semblent s'écarter de la norme et qui doivent être examinées plus en détail, tout en reconnaissant que l'identification des tarifs standards de l'industrie peut s'avérer difficile. Les comparaisons peuvent être malaisées en raison de la localisation et des caractéristiques géologiques spécifiques des différents sites miniers, ou des différentes politiques des entreprises en matière de sécurité et de protection environnementale.

La figure 5 est un exemple du type d'orientation pratique requise par les fonctionnaires des impôts ayant une connaissance limitée de l'industrie minière. Elle illustre une approche simple pour évaluer les risques de manipulation des prix de transfert dans le domaine des frais de gestion payés à des sociétés liées effectuant des services de vente et marketing. Il ne s'agit pas d'une base suffisante pour conclure si une manipulation des prix de transfert a eu lieu, mais cela peut aider les inspecteurs à identifier les cas présentant un haut risque et justifiant un contrôle, et permettre une allocation plus efficace des ressources limitées affectées aux vérifications.

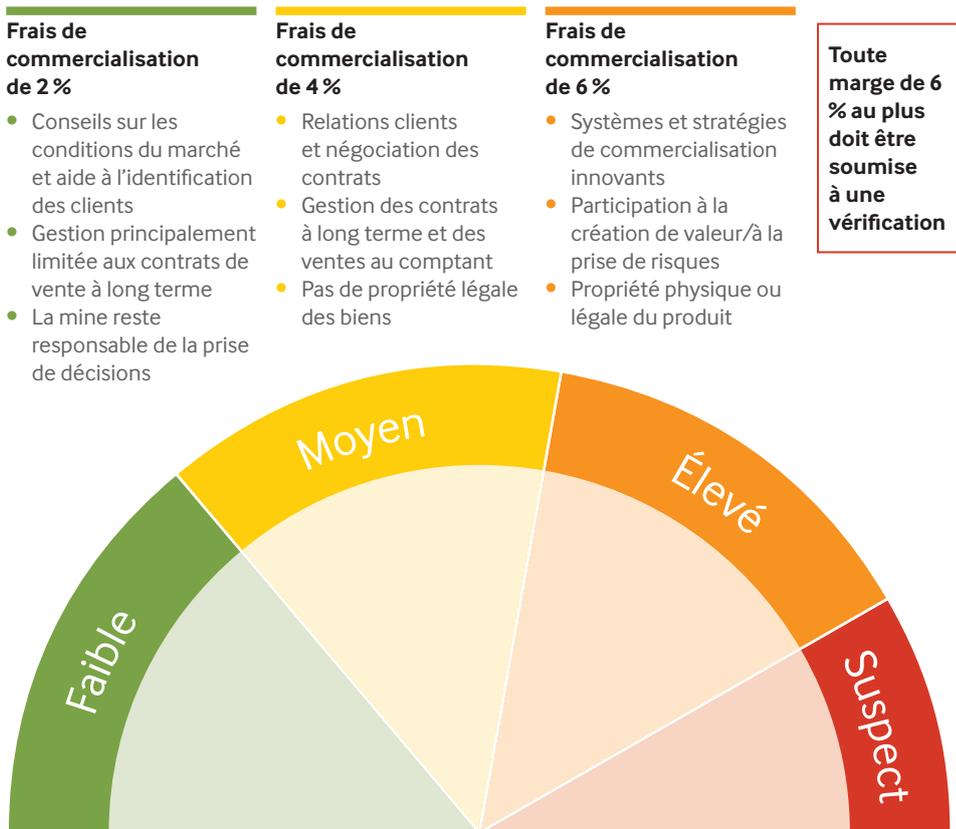


Figure 5. Évaluer le prix de transfert des services de ventes et marketing fournis par une partie liée

Frais de commercialisation

De nombreuses filiales minières passent par une plateforme de commercialisation à laquelle elles sont liées pour vendre leur production au client final. La compensation est généralement basée sur un pourcentage du prix de vente du minerai à une tierce partie. Des frais plus élevés se justifient si la plateforme assume une part plus importante des risques.

Les travaux de l'OCDE sur la détermination des prix des produits miniers offrent une liste utile pour aider les fonctionnaires des impôts lorsqu'ils commencent à établir le profil des différentes entreprises minières. Il apparaît essentiel de renforcer les obligations des entreprises en matière de déclaration des coûts afin d'assurer le suivi des tendances propres à chaque entreprise et d'établir des tarifs standards de l'industrie. En Zambie, les entreprises minières sont tenues de soumettre un rapport de production mensuel au ministère des Mines. Ce formulaire ne demande aucune information sur les coûts, alors même qu'il a été récemment révisé dans le cadre du projet d'appui au suivi de la production de minerai. À l'opposé, la TMAA mène régulièrement des audits de coûts dans toutes les entreprises minières de grande envergure, et publie les principales observations dans son rapport annuel qui est disponible sur son site internet. L'approche cohérente adoptée par la TMAA en matière d'examen des déductions liées aux coûts pourrait être reproduite dans les autres pays étudiés.

Il apparaît essentiel de renforcer les obligations des entreprises en matière de déclaration des coûts afin d'assurer le suivi des tendances propres à chaque entreprise et d'établir des tarifs standards de l'industrie.

RECOMMANDATION N° 5

Développer l'expertise en matière de prix de transfert et les connaissances techniques relatives au secteur minier des autorités fiscales pour leur permettre d'identifier et d'évaluer les risques liés aux prix de transfert dans le secteur minier.

- Des formations sur les prix de transfert devraient être délivrées en association avec une assistance technique intégrée fournie par des experts externes, de sorte que les spécialistes des prix de transfert puissent approfondir leurs connaissances et gagner en assurance en travaillant sur des cas pratiques aux côtés d'inspecteurs expérimentés.
- Les partenaires internationaux devraient faciliter les détachements de cadres auprès d'autres administrations fiscales ayant une expérience de l'application des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier.
- Une formation de base sur les prix de transfert devrait être dispensée à l'ensemble des inspecteurs du Service des Grandes Entreprises, afin qu'ils puissent identifier les problèmes dans ce domaine au cours des contrôles généraux et alerter les spécialistes.
- Accorder la priorité aux profils suivants en matière de prix de transfert : économistes, juristes, comptables et experts sectoriels. D'autres compétences pourront être ajoutées par la suite. La manière dont ces compétences sont organisées au sein de l'administration fiscale dépendra des résultats de la discussion mentionnée dans la section 2.
- Les administrations fiscales devraient envisager de développer un cadre d'évaluation des risques liés aux prix de transfert spécifique à l'industrie minière. Ce cadre utiliserait les tarifs standards de l'industrie pour guider l'évaluation des transactions contrôlées particulièrement à risque.

4. DES DIFFICULTES D'ACCES AUX DONNEES DES CONTRIBUABLES

Pour identifier les risques liés aux prix de transfert, les administrations fiscales ont besoin d'informations détenues par les contribuables ainsi que par d'autres juridictions fiscales où sont domiciliées leurs filiales. L'accès aux informations tant domestiques qu'internationales peut s'avérer difficile. La collecte des données au niveau national dépend d'une réglementation précise et de sa stricte application, tandis qu'au niveau international, des mécanismes d'échange de renseignements commencent tout juste à voir le jour.

4.1 Informations fournies par les entreprises minières

Comme indiqué dans la section 1, en Sierra Leone, en Guinée et en Zambie, l'absence de règles sur la documentation des prix de transfert limite l'accès aux données sur les transactions contrôlées, et en particulier sur l'application du principe de pleine concurrence. Idéalement, ces données devraient être conservées et transmises annuellement, ou à la demande de l'administration fiscale. Même lorsque des règles sur la documentation existent, comme c'est le cas au Ghana et en Tanzanie, les entreprises ne s'y conforment pas systématiquement. D'après l'unité chargée des prix de transfert au Ghana, les contribuables traînent souvent des pieds, prétextant qu'ils doivent obtenir l'aval de leur siège, ou fournissent des informations incomplètes pour retarder la procédure. Dans certains cas, les sous-traitants et les entreprises minières génèrent des pièces à l'attention exclusive de l'administration fiscale, masquant la réalité commerciale de leurs arrangements effectués dans d'autres documents, et souvent dans d'autres juridictions.

Dans certains cas, les sous-traitants et les entreprises minières génèrent des pièces à l'attention exclusive de l'administration fiscale, masquant la réalité commerciale de leurs arrangements effectués dans d'autres documents, et souvent dans d'autres juridictions.

Lorsque les entreprises minières soumettent les informations requises, elles sont parfois lacunaires ou incohérentes. D'après une publication de 2008 émanant d'une coalition d'organisations de la société civile tanzanienne (Curtis and Lissu 2008, 24), le rapport d'audit d'Alex Stewart Assayers (ASA) portant sur une entreprise d'extraction d'or notait l'absence de 6 762 documents, empêchant ASA de confirmer si les redevances évaluées à 25 millions de dollars US avaient effectivement été versées à la TRA.

D'après un fonctionnaire de la TRA, « c'est comme si les déclarations étaient remplies par des personnes n'y connaissant rien, avec un système d'archivage inefficace. »

En raison du peu d'informations complètes et soumises à temps qu'elles reçoivent des contribuables, les administrations fiscales n'ont parfois que très peu de matière pour mettre en doute les déclarations fiscales des entreprises minières. Par conséquent, le contribuable contestera probablement tout redressement fiscal, souvent devant un tribunal. Pour l'Etat, c'est une procédure coûteuse en termes de manque à gagner, mais également de temps et de ressources allouées aux procédures juridiques.

Le déficit d'information pourrait être amélioré si les administrations fiscales adoptaient une approche plus stratégique de la collecte et de l'utilisation des données. Les dépenses déductibles constituent un domaine dans lequel les administrations fiscales des pays étudiés peinent souvent à demander la documentation justificative aux contribuables. Selon un conseiller de la TRA, une entreprise minière a été une fois autorisée à déduire des frais de 500 000 dollars US pour la construction d'un bâtiment sans fournir de justificatif, simplement du fait de l'existence de ce bâtiment. Dans certains cas, un traitement spécial des entreprises minières du point de vue fiscal, par exemple l'exemption des droits de douane, diminue la motivation des fonctionnaires des impôts et des douanes à vérifier la conformité des déclarations d'importation des contribuables. Dans d'autres cas, les difficultés à accéder à des données de comparaison et les pressions politiques de certains contribuables limitent la marge de manœuvre des fonctionnaires des impôts dans l'évaluation des méga projets

Le traitement spécial des entreprises minières du point de vue fiscal, par exemple l'exemption des droits de douane, diminue la motivation des fonctionnaires des impôts et des douanes à vérifier la conformité des déclarations d'importation des contribuables.

Encadré 12. La Sierra Leone omet de demander les accords sur l'écoulement du minerai

La Sierra Leone n'a pas encore adopté de règles concernant la documentation sur les prix de transfert, mais la section 153 de la loi de 2009 sur les mines et les minerais exige des titulaires de titre minier qu'ils fournissent à l'administration fiscale nationale (*National Revenue Authority - NRA*) des copies de tous les accords commerciaux, de vente, de gestion ou autres accords financiers d'un montant supérieur à 50 000 dollars US et conclus avec toute autre entité, y compris des filiales. Cependant, la NRA s'est montrée réticente à appliquer cette disposition, en dépit de sa pertinence au vu des allégations de réduction significative des prix accordée à une filiale chinoise par une entreprise exploitant du minerai de fer, qui opérait auparavant en Sierra Leone. Si la NRA avait appliqué la section 153, elle aurait été en meilleure position d'évaluer si une manipulation des prix de transfert avait lieu, et de faire les ajustements requis.

Les audits pourraient également être plus efficaces si les fonctionnaires des impôts précisaient dès le départ les informations spécifiques qu'ils attendent des contribuables. D'après un conseiller de la TRA, l'un des plus importants redressements fiscaux dans le secteur minier tanzanien a été effectué volontairement par l'entreprise après que la TRA lui ait simplement demandé de fournir des informations. Les bonnes pratiques suggèrent qu'avant de lancer un contrôle, les inspecteurs fassent le point sur les informations dont ils disposent à propos de l'entreprise en question et sur les risques liés aux prix de transfert, et rencontrent les autres agences de l'Etat pertinentes pour collecter et confirmer les données, avant de demander des renseignements au contribuable. En pratique, les administrations fiscales sont souvent noyées sous des piles d'informations redondantes et construisent le dossier sur la base des données qui leur ont été fournies, alors que les informations les plus importantes sont potentiellement celles qui ne leur ont pas été transmises. D'après un ancien conseiller international auprès de la TRA, dans le cadre d'un contrôle cette dernière a reçu vingt boîtes pleines de documents. Les paramètres de l'audit qui a suivi ont été déterminés par les données fournies par l'entreprise, plutôt que par la TRA. Des contrôles préparés et des règles claires en matière de documentation sont essentiels pour améliorer l'accès aux informations pertinentes détenues par les contribuables.

4.2 Informations fournies par d'autres juridictions fiscales

Pour comprendre le mécanisme de détermination des prix de transfert entre parties liées au sein d'un groupe minier multinational et identifier d'éventuelles manipulations, les administrations fiscales ont besoin de données enregistrées par les juridictions étrangères où sont domiciliées les filiales. Les renseignements susceptibles d'être particulièrement intéressants pour les dossiers de prix de transfert concernent notamment les impôts versés à différents Etats, les produits et charges de chaque filiale, l'identité des directeurs et des actionnaires des entreprises, les registres commerciaux et les factures.

Un certain nombre de mécanismes ont été déployés au cours de la dernière décennie pour permettre à différentes juridictions de partager les données sur les contribuables : conventions relatives à la double imposition, et la Convention de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. À ce jour, aucun des pays étudiés n'a réussi à obtenir d'informations de la part d'autres juridictions. La Zambie a connu des retards dans ses requêtes envoyées à différents pays avec lesquels elle a signé des conventions. D'après un fonctionnaire de la ZRA, « si vous demandez une fois et n'obtenez pas de réponse, vous ne demandez pas deux fois ». Pour surmonter ce problème, le Ghana et la Tanzanie ont tous deux signé la convention de l'OCDE de manière à pouvoir participer à l'échange automatique de renseignements entre les autorités compétentes des parties à la convention⁸. C'est un développement relativement récent pour les deux pays et qui n'a pour l'instant pas encore porté ses fruits.

À ce jour, aucun des pays étudiés n'a réussi à obtenir d'informations de la part d'autres juridictions

8 La convention de l'OCDE nécessite que les autorités compétentes conviennent de la portée de l'échange automatique des renseignements et de la procédure à suivre. Donc même si l'accord est multilatéral, les échanges eux sont bilatéraux, ce qui signifie que les demandes d'échange automatique des renseignements soumises par certains pays peuvent être refusées.

Encadré 13. Déclaration pays par pays

L'une des principales avancées du processus BEPS est la mise en place de déclarations pays par pays (*country-by-country reporting* - CbCR). La déclaration pays par pays exige des grandes multinationales qu'elles ventilent les principaux éléments de leurs rapports financiers en fonction des juridictions, donnant ainsi aux administrations fiscales un aperçu détaillé de leurs activités commerciales, en particulier : les recettes, les bénéfices, les impôts versés et ceux dus. Pour mettre en place la déclaration pays par pays, l'OCDE recommande aux administrations fiscales d'adopter une approche en deux temps concernant la documentation relative aux prix de transfert en demandant aux contribuables : (1) de conserver un dossier principal contenant des informations standardisées pertinentes à l'ensemble des filiales de l'entreprise multinationale ; et (2) un dossier local se référant spécifiquement aux principales transactions effectuées dans la juridiction fiscale locale. Cela devrait permettre de donner une image plus complète des opérations des entreprises, et aux administrations fiscales d'évaluer plus exactement le risque de manipulation des prix de transfert, et plus généralement d'évitement fiscal.

Le seuil au-delà duquel les contribuables doivent se conformer à la déclaration pays par pays est de 750 millions d'euros par an. Pour le groupe de suivi du BEPS, ce seuil est trop élevé et très peu de pays en développement hébergent des entreprises ayant un chiffre d'affaires consolidé de 750 millions d'euros, ce qui signifie qu'ils n'ont pas directement accès aux rapports ; ils devront pour les obtenir les demander aux pays du G20 ou de l'OCDE. Bien que le cadre soit multilatéral en théorie, il nécessite néanmoins un accord bilatéral avant que l'échange automatique de renseignements ne soit lancé. Pour les pays étudiés, cela représente un obstacle sérieux à l'obtention des renseignements permettant de contrôler les prix de transfert dans le secteur minier.

En raison de doutes récurrents sur la capacité des pays en développement à assurer la confidentialité des données sur les contribuables, il est probable que de nombreux pays développés choisissent de ne pas partager leurs données (Groupe de travail du G20 pour le développement 2014, 4). Les études de cas montrent que la gestion des données pourrait être améliorée. Au Ghana, le représentant d'une entreprise minière a révélé avoir soumis la déclaration sur les prix de transfert deux années de suite et s'être vu répondre les deux fois qu'elle n'avait pas été reçue, alors même qu'il disposait d'un accusé de réception de la GRA. La mauvaise gestion des informations freine l'efficacité des dispositions sur la documentation relative aux prix de transfert et renforce les doutes émis par les pays développés quant aux normes de confidentialité.

Tandis que de nombreux pays développés se sont montrés réticents à partager leurs renseignements, des exemples prometteurs de coopération entre administrations fiscales en Afrique commencent à émerger. Le *South African Revenue Service* a collaboré étroitement avec la ZRA en Zambie à plusieurs reprises dans le cadre d'enquêtes sur les contribuables transfrontaliers. La ZRA a fourni un support logistique et a reçu en échange une formation pratique. Lors d'un récent contrôle, la ZRA a utilisé le laboratoire minier de la Tanzanie pour examiner la qualité et la teneur déclarées des minerais produits par une entreprise et destinés à l'exportation. Les pays travaillent de concert, et s'échangent expertise technique et équipements, en particulier lorsqu'ils ont des investisseurs communs. Le Forum sur l'administration fiscale africaine est devenu un intermédiaire central pour le renforcement de cette coopération émergente, et offre une plateforme pour relayer les préoccupations nationales et régionales auprès des forums internationaux.

Des exemples prometteurs de coopération entre administrations fiscales en Afrique commencent à voir le jour.

4.3 Informations indépendantes pour vérifier les rapports des entreprises concernant la qualité et le volume des exportations

La sous-facturation lors de ventes contrôlées peut réduire les bénéfices de l'entreprise vendeuse de manière substantielle. Par conséquent, tous les pays étudiés considèrent nécessaire de surveiller les déductions, les rabais, et les commissions pouvant affecter le prix de vente déclaré servant de base au calcul des bénéfices. Les administrations peinent en particulier à vérifier les déductions accordées en fonction de la qualité des minerais.

Encadré 14. L'industrie guinéenne de la bauxite exposée à la sous-facturation

La bauxite est le principal produit minier de Guinée. Toutes les mines du pays ont conclu des accords préalables sur le prix ou la formule de prix avec des parties liées. Par conséquent, l'Etat ne connaît pas le prix de marché de la bauxite vendue, ce qui soulève ses soupçons, par exemple concernant le plus important producteur, la Compagnie des bauxites de Guinée (CBG). En vertu d'un accord avec la CBG, l'Etat peut vendre de manière indépendante 300 000 tonnes par an de bauxite. Lors des dernières enchères en mai 2015, l'Etat a perçu 4 dollars US de plus par tonne que le prix enregistré par la CBG pour ses ventes aux acheteurs auquel elle est liée. L'entreprise qui a acheté cette bauxite est basée aux Pays-Bas, détient une partie du capital de la CGB et fait partie du groupe d'acheteurs de long terme. Une différence de 10 % entre le prix d'une transaction au comptant et celui fixé dans le cadre d'un contrat d'achat à long terme peut sembler raisonnable, compte-tenu des aléas du marché. Toutefois, l'Etat doit encore trouver le moyen de déterminer un prix juste pour les contrats de vente, et effectuer un contrôle rigoureux des ventes de bauxite.

Vérifier de manière indépendante la qualité et la quantité des exportations déclarées par les entreprises est un défi majeur pour les pays étudiés. Seule la Tanzanie dispose de l'équipement nécessaire pour tester la qualité des minerais destinés à l'exportation. Les entreprises minières engagent généralement des tierces parties pour effectuer le contrôle de la qualité et les clients font leurs propres contrôles une fois la marchandise reçue. Si les clients sont des parties liées, il est possible que la qualité soit sous-estimée. La Guinée, la Sierra Leone et la Zambie font face à une difficulté supplémentaire dans la mesure où elles ne sont pas capables de suivre avec certitude les volumes de production, ce qui génère des doutes quant à l'éventuelle sous-estimation des quantités exportées. Par exemple, en Zambie et en Guinée, des fonctionnaires ne sont pas encore stationnés de manière permanente sur les sites miniers ou aux points de contrôle pour vérifier les volumes de production et d'exportation, ainsi que la qualité du minerai. En comparaison, au Ghana, tant la GRA que la Commission des mines disposent de contrôleurs et d'inspecteurs détachés auprès de toutes les entreprises minières afin de collecter des informations sur les volumes et la qualité et pour certifier les exportations de minerais.

Encadré 15. Destination des exportations de cuivre de la Zambie

D'après un rapport publié en 2008 par Christian Aid, les statistiques officielles du commerce de la Zambie indiquaient que la moitié de ses exportations de cuivre avaient pour destination la Suisse, mais les données suisses sur les importations ne correspondaient pas (Christian Aid 2010, 23). Il pourrait s'agir d'un arrangement de facturation; le cuivre est officiellement vendu à une entreprise basée en Suisse, mais est physiquement importé dans un autre pays. Le problème est alors double : (1) les autorités ne connaissent pas, à l'heure actuelle, la destination finale du cuivre zambien, ce qui révèle les faiblesses du système de suivi de l'administration et rend possible des abus en matière de prix de transfert; et (2) un échange d'information incomplet empêche la ZRA de comprendre les activités des entreprises suisses achetant le cuivre (c.-à-d. s'agit-il de plateformes de commercialisation ou de simples compagnies-écrans?) et d'évaluer si le prix de vente et toute décote éventuelle respectent le principe de pleine concurrence.

Il existe des solutions pour améliorer le suivi des volumes de production et d'exportation. Au Ghana, des fonctionnaires sont placés sur les sites de production pour enregistrer le volume de minerai produit quotidiennement. La rotation fréquente des fonctionnaires peut atténuer le risque de mainmise des entreprises sur des fonctionnaires qu'elles côtoient quotidiennement. En outre, un système comptable adapté peut garantir que le volume enregistré sur le site de production ne soit pas modifié avant le départ de la production du pays. Cela peut nécessiter des points de contrôle physiques et des équipements de pesée pour vérifier les quantités exportées. Il est possible de s'inspirer de l'initiative de suivi et de certification des minerais lancée par la Conférence internationale de la région des Grands Lacs en 2010 en réponse aux problèmes posés par les minerais issus des zones de conflit. L'initiative enregistre les flux de minerais entre les sites d'exploitation et d'expédition afin d'éviter les transferts illégaux entre les pays. Une base de données

régionale est utilisée pour stocker l'ensemble des données, ce qui permet de rapprocher les statistiques sur la production, le commerce et les exportations.

La vérification de la qualité des exportations de minerais est plus compliquée : cela nécessite un laboratoire avec des capacités techniques et financières suffisantes. Les meilleures pratiques recommandent de renforcer les capacités de l'administration dans l'analyse des échantillons prélevés sur les exportations des entreprises minières, pour assurer un suivi de la qualité des minerais exportés, tout en laissant les entreprises libres de se baser sur leurs propres contrôles de la qualité hors du pays. Certaines entreprises privées ont essayé de vendre leurs services aux Etats africains, y compris le Ghana et la Tanzanie, mais ces services se sont révélés excessivement chers (au Ghana une entreprise demandait une commission de 10 % sur le total des redevances), nuisibles aux relations avec les entreprises, et entourés de circonstances douteuses.⁹

RECOMMANDATION N° 6

Prendre des mesures proactives pour combler le déficit d'information et obtenir des données plus précises et plus régulières de la part des entreprises minières.

- Les administrations fiscales devraient améliorer la préparation des audits pour que leurs demandes d'informations aux contribuables soient plus précises et explicites, et faire respecter les obligations de déclaration et de divulgation.
- Les ministères et agences chargés des affaires minières devraient renforcer leur capacité à collecter des données indépendantes sur la qualité et la quantité des exportations de minerais en créant des installations de contrôle, en détachant des fonctionnaires sur les sites miniers, et en établissant des points de contrôle et de pesée.
- Les partenaires internationaux devraient insister auprès de l'OCDE pour abaisser le seuil financier au-delà duquel les déclarations pays par pays sont obligatoires, et rendre la norme d'échange automatique des renseignements plus inclusive en fournissant aux pays en développement l'aide technique et financière nécessaire à leur participation.

5. L'INGERENCE POLITIQUE ET LE CONTROLE EXTERNE

Comme le montrent les cinq études de cas, les dirigeants politiques prennent progressivement conscience du problème de l'évitement fiscal dans le secteur minier, et souhaitent améliorer le recouvrement des recettes afin de financer les dépenses publiques. Lors de la publication du rapport ITIE 2012/2013 du Ghana, le ministre des Finances a déclaré : « les prix de transfert dans le secteur extractif sont l'un des principaux défis que doivent relever nos institutions compte tenu de leur impact négatif sur le recouvrement des recettes. »

En 2013, le président guinéen a lancé un appel fort aux pays du G8 leur demandant de venir en aide aux pays en développement dans la lutte contre l'évitement fiscal (Conde 2013). La récente introduction de réglementations sur les prix de transfert et la capitalisation restreinte et de clauses de restriction dans la plupart des pays étudiés suggère une volonté de mettre fin aux fuites des recettes minières.

⁹ En Tanzanie, deux anciens ministres ont été condamnés pour l'adjudication d'un contrat d'audit minier à Alex Stewart Assayers en 2012 : <http://mg.co.za/article/2008-11-26-tanzania-charges-exministers-over-deal>. Des allégations similaires concernent ASA en Guinée et au Gabon : <http://www.reuters.com/article/gabon-china-idUSL5N0E93DB20130605>.

En dépit de cet engagement croissant dans la lutte contre l'évitement fiscal, les dirigeants politiques n'agissent pas toujours en conséquence. Dans plusieurs des pays étudiés, l'imposition des entreprises minières est souvent une question politique. Le public a régulièrement l'impression d'être pris en otage par les entreprises minières et pétrolières, avec la complicité de politiciens corrompus. L'exemple le plus notable de scandale lié à la corruption dans le secteur minier est sans doute l'inculpation du président zambien Frederick Chiluba, accusé — avant d'être finalement acquitté — d'avoir détourné 57 millions de dollars US d'argent public lors de la privatisation du secteur minier à la fin des années 1990. De tels scandales ont rendu la société civile et les parlementaires sceptiques quant à la volonté des dirigeants politiques d'appliquer effectivement les règles sur les prix de transfert. Dans un tel contexte, les organes de contrôle doivent jouer leur rôle et maintenir la pression sur les administrations et les entreprises pour assurer le respect des règles. Cependant, ils n'ont souvent pas l'expertise nécessaire pour servir de véritable mécanisme de contrôle de la mise en œuvre par l'Etat des règles sur les prix de transfert.

Encadré 16. Le prix d'une centrale à gaz majoré de 40 millions de dollars US

En 2012, la plateforme de la société civile sur le pétrole et le gaz du Ghana s'est inquiétée d'une éventuelle manipulation des prix de transfert par l'entreprise chinoise *Sinopec International Petroleum Services Corporation* (SIPSC) concernant la construction de l'installation de traitement de gaz Jubilee Fields à Atuabo, un projet d'un milliard de dollars. D'après Steve Manteaw, président de la plateforme, SIPSC a artificiellement gonflé le prix de l'usine de traitement, achetée auprès de sa filiale spécialement créée à cet effet, *SAF Petroleum Investments*, basée à Dubaï, d'environ 40 millions de dollars US par rapport aux autres offres en concurrence. Ces inquiétudes ont été relayées auprès du président John Mahama lors de la campagne électorale de 2012, mais n'ont jamais fait l'objet d'une enquête, selon M. Manteaw. La plateforme n'a pu avoir accès à d'autres informations de la part de *Ghana Gas* et a conclu que ni le siège de la GRA ni le bureau régional concerné n'avaient de dossier fiscal concernant SIPSC.

5.1 Ingérence politique concernant l'application des règles sur les prix de transfert

Tous les pays étudiés présentent des cas d'ingérence politique régulière au sein du secteur minier, ce qui continue à limiter l'application effective des règles sur les prix de transfert et des autres mesures destinées à lutter contre l'évitement fiscal. Dans certains cas, l'ingérence politique entrave la conduite systématique de contrôles dans les entreprises minières. En Sierra Leone, la NRA n'a encore effectué de vérifications dans aucune entreprise minière. L'expertise technique et la connaissance limitées du secteur minier en sont en partie responsables, mais plusieurs fonctionnaires et représentants de la société civile consultés dans le cadre de cette étude considèrent que la NRA évite de trop mettre la pression sur les entreprises pour ne pas recevoir de « rappel à l'ordre » de sa hiérarchie. En Guinée, un fonctionnaire des impôts explique que les audits miniers ont tendance à être réduits, « pour que les entreprises minières ne se sentent pas épiées ou importunées. »

Plus fréquemment, les fonctionnaires des impôts trouvent des raisons pour ne pas contrôler les contribuables miniers, de manière à ne pas attirer l'attention des dirigeants politiques. Ils citent souvent « l'expertise technique limitée » quand ils n'ont pas l'assurance nécessaire pour enquêter pleinement sur les dépenses déductibles. Un ancien conseiller cite l'exemple de la TRA, qui ne savait pas si une machine extractive devait être considérée comme un équipement minier ni quelle formule d'amortissement appliquer. Au lieu de demander au contribuable de justifier le montant de la déduction, et pourquoi la machine devait être considérée comme un équipement minier, la TRA a essayé de répondre à ces questions à la place du contribuable. La non-application des obligations en matière d'information peut parfois être corrélée à des entreprises minières particulièrement influentes. D'après des fonctionnaires du ministère des Finances de Sierra Leone, la NRA n'a pas demandé de rapports financiers aux entreprises minières, ni appliqué de pénalités. L'influence politique de certaines entreprises minières décourage les fonctionnaires de leur demander des comptes. Pour l'un d'eux : « les entreprises

Les fonctionnaires des impôts évitent de contrôler les contribuables miniers pour ne pas attirer l'attention des dirigeants politiques.

ne sont pas incitées à transmettre leurs données, car la classe politique leur a signé un chèque en blanc. » D'après un fonctionnaire des impôts en Tanzanie, dans certains cas la TRA a connaissance des pratiques d'évitement fiscal d'une entreprise donnée, mais une autorité supérieure lui ordonne de ne pas donner suite et elle est donc obligée d'abandonner le dossier

5.2 Contrôle externe

Compte tenu des obstacles politiques mentionnés ci-dessus, un suivi minutieux du parlement et de la société civile est un outil important de responsabilisation des dirigeants politiques. Dans certains cas, la société civile a contribué de manière notable au suivi de l'application des règles sur les prix de transfert dans les pays étudiés (Curtis et al 2012 ; Lewis 2013) ; ces efforts sont menés par quelques individus, au sein de ces organes de surveillance, qui ont développé une bonne connaissance des questions d'évitement fiscal.

En général, la problématique des prix de transfert est considérée par la société civile comme un sujet hautement technique et mal compris. Dans des pays tels que la Sierra Leone et la Guinée, où les conventions minières sont négociées au cas par cas, la société civile s'inquiète principalement de l'impact des exemptions fiscales sur le recouvrement des recettes et n'examine pas encore en détail les questions liées à l'évitement fiscal. Un manque de connaissance de ces sujets et de la réponse adaptée peut donner lieu à des litiges inutiles. D'après un rapport de South Africa Resource Watch, le tableau brossé par la société civile de la fiscalité minière en Zambie a été un facteur majeur des politiques populistes mises en place par le gouvernement, en particulier la décision unilatérale d'annuler les accords de développement et d'augmenter les redevances à un niveau punitif en 2008 (South Africa Resource Watch 2009, 18-19). Ces évolutions politiques ont porté préjudice aux relations avec les entreprises et à la viabilité économique du secteur.

L'accès à l'information est également une contrainte fondamentale pour la société civile en ce qui concerne le suivi des prix de transfert dans le secteur minier. Il est peu probable que les administrations fiscales fournissent des informations dans ce domaine à la société civile, quand celles-ci pourraient porter préjudice au gouvernement et aux contribuables. D'après un militant reconnu en Tanzanie, les organisations de la société civile sont considérées comme « des fauteurs de trouble hostiles à l'industrie minière » par le ministère des Mines et d'autres agences de l'Etat. Le CbCB devrait contribuer à générer un important volume de données intéressantes, mais ces dernières ne seront pas rendues publiques. Les rapports de l'ITIE pourraient fournir des informations précieuses pour le suivi des prix de transfert si les données étaient suffisamment ventilées par versement fiscal et par projet, mais pour l'instant ils ne permettent pas d'examiner en détail les transactions individuelles.

« Les entreprises ne sont pas incitées à transmettre leurs données, car la classe politique leur a signé un chèque en blanc. »

*—un fonctionnaire
du ministère des
Finances de
Sierra Leone*

La société civile est par conséquent incapable de surveiller certaines transactions contrôlées, mais ce ne serait de toute façon pas forcément le meilleur usage de ses ressources. Une évaluation plus générale des risques liés aux prix de transfert pourrait s'avérer préférable, et les données actuellement disponibles suffiraient pour cela. Ce travail ne remplacerait pas le travail interne des autorités fiscales elles-mêmes. Mais la société civile pourrait attirer l'attention du public sur d'éventuelles pertes de recettes et contribuer à alourdir le coût politique d'une absence ou d'une mauvaise application des règles. Il est par exemple possible d'utiliser les données de l'ITIE, combinées aux données de marché sur les prix et les sociétés, pour surveiller les indicateurs de haut risque en matière de prix de transfert, tels que la rentabilité, les transactions avec des parties liées domiciliées dans des juridictions à faible fiscalité, et une dette ou des intérêts excessifs. Pour effectuer cette analyse, la société civile a besoin d'une formation additionnelle sur l'évaluation des risques de manipulation des prix de transfert, portant notamment sur les ratios de rentabilité, les transactions de services au sein des groupes, les ratios dette/capitaux propres, le recours aux actifs incorporels et les structures organisationnelles. Comme l'exigent les nouvelles règles de l'ITIE, la divulgation de la propriété réelle pourra fournir à l'avenir davantage de détails sur certaines transactions contrôlées.

La société civile joue également un rôle important en termes de plaider en faveur de l'adoption des lois, des structures et des capacités requises pour permettre l'application effective des règles sur les prix de transfert. En Zambie, la coalition Publiez ce que vous payez a signé une déclaration appelant le gouvernement à prendre une série de mesures pour limiter les risques de manipulation des prix de transfert : promulguer la législation exigeant la divulgation des informations sur la propriété réelle, encourager le renforcement des capacités des principales institutions financières à lutter contre les flux financiers illicites, et harmoniser les lois fiscales dans la région pour éliminer la concurrence fiscale. Les attentes portées sur la divulgation de la propriété réelle ont conduit la Zambie à participer à un programme pilote visant à intégrer ces informations dans les rapports ITIE du pays.

Le mandat des parlements en ce qui concerne les prix de transfert dans le secteur minier comprend trois volets. Tout d'abord, par l'intermédiaire du processus d'examen du budget, les parlementaires peuvent suivre l'évolution de la collecte des recettes minières et soulever des questions en cas de baisse. Deuxièmement, les comités des comptes publics (CCP) examinent en détail les rapports d'audit de l'Etat et ont souvent un mandat élargi leur permettant d'enquêter sur la corruption au sein du gouvernement et de l'administration, les marchés publics et le recouvrement des recettes. Le CCP tanzanien a été particulièrement actif en matière de corruption, menant l'enquête sur le compte de séquestre Tegeta, un scandale de corruption portant sur plusieurs millions de dollars dans le secteur de l'énergie en 2014 et qui a entraîné la démission du procureur général et du ministre de l'Énergie et des Mines (Ng'wanakilala 2015). Les CCP peuvent éventuellement servir de points d'entrée pour les initiatives de renforcement des capacités en matière de prix de transfert, afin de mieux évaluer les efforts des administrations fiscales. Enfin, les parlements peuvent initier des projets de loi en ce qui concerne les prix de transfert et l'évitement fiscal. Par exemple, en Tanzanie, les parlementaires ont été en première ligne des réformes de l'impôt sur les plus-values et de la capitalisation restreinte à la suite de présomptions d'évitement fiscal (Kabwe 2014). Dans tous ces rôles, les parlements doivent avoir les ressources et le personnel d'appui suffisant. *Policy Forum Tanzania* milite pour la création d'un bureau parlementaire sur le budget afin de permettre aux élus de mieux examiner les propositions de budget et de proposer des alternatives. Le fait que de telles initiatives soient nécessaires illustre le manque de soutien actuel dont bénéficient les parlementaires dans leur rôle de surveillance du recouvrement des recettes.

En Tanzanie, les parlementaires ont été en première ligne des réformes de l'impôt sur les plus-values et de la capitalisation restreinte à la suite de présomptions d'évitement fiscal.

RECOMMANDATION N° 7

Encourager la société civile et les parlements à demander des comptes aux dirigeants politiques concernant la mise en œuvre des règles sur les prix de transfert dans le secteur minier.

- Les organisations de la société civile et les parlements devraient recruter du personnel spécialisé et des consultants ayant une expertise en matière de politiques et d'administration fiscales afin de maximiser leur efficacité dans l'analyse de ces questions.
- Les organisations de la société civile s'intéressant au recouvrement des recettes et aux finances publiques, ainsi que les parlementaires (CCP) ont besoin d'une formation générale portant sur les notions de base relatives aux prix de transfert, ainsi que de formations spécifiques sur les prix de transfert dans le contexte de l'industrie minière, et sur les dispositions institutionnelles et les mécanismes spécifiques en matière de redevabilité.
- La formation devra inclure des conseils pour mieux utiliser les données de l'ITIE et autres données publiques existantes pour évaluer les risques liés aux prix de transfert.

Politiques fiscales alternatives

Les règles générales et détaillées sur les prix de transfert forment le socle juridique permettant de déterminer si les transactions contrôlées respectent le principe de pleine concurrence et, si ce n'est pas le cas, d'effectuer les ajustements nécessaires. Les travaux de recherche montrent que les pays étudiés sont pour la plupart incapables d'appliquer de manière effective les règles générales sur les prix de transfert. En particulier, les difficultés d'accès à des données de comparaison adaptées rendent quasiment impossible l'application du principe de pleine concurrence dans sa définition actuelle. Par conséquent, certains pays ont trouvé utile d'adopter des règles spécifiques diminuant le recours aux données de comparaison ou au principe de pleine concurrence. Ces mesures peuvent être adoptées au niveau national plutôt que par des mécanismes bi- ou multilatéraux.

D'après le président actuel de la coalition Publiez ce que vous payez en Norvège :

« Les pays en développement doivent adopter des mécanismes juridiques unilatéraux limitant la portée des mesures d'évitement fiscal les plus courantes, telles que le paiement de frais de gestion, l'utilisation d'instruments dérivés, et le recours aux centrales d'achats. »

TRAITEMENT FISCAL DISTINCT DES INSTRUMENTS DE COUVERTURE

Les instruments de couverture représentent une pratique commerciale légitime sur de nombreux marchés des matières premières. Ils consistent à fixer à l'avance un prix de vente pour que les deux parties à la transaction puissent planifier leurs opérations commerciales. Par exemple, un producteur de minerai (tel que la mine de cuivre de Mopani en Zambie – cf. encadré 17) signe un contrat dérivé pour un prix de vente futur de 3 dollars US/tonne de concentré de cuivre. Si, à la date de la vente, le prix a augmenté à 4 dollars US/tonne, Mopani enregistre une perte équivalente à 1 dollar US/tonne, tandis que si le cours est de 2 dollars US/tonne, Mopani réalise un bénéfice équivalent sur le contrat dérivé. Ce dernier a donc pour effet de garantir les bénéfices de l'entreprise pour un prix de vente de 3 dollars US/tonne.

Le problème se pose si des entreprises abusent du recours à ce type de contrat avec des parties liées. Elles peuvent en effet s'en servir pour fixer un prix de vente artificiellement bas pour leur production et donc enregistrer des pertes systématiques, ce qui réduit leurs bénéfices imposables dans le pays de production.

Encadré 17. Les défis posés par les opérations de couverture sur le marché du cuivre en Zambie

Les difficultés associées aux opérations de couverture ont été mises en lumière par le cas de la mine de cuivre de Mopani, propriété de la multinationale anglo-suisse Glencore, en Zambie. D'après un rapport d'audit rendu public en 2009, les pratiques de « couverture » de Mopani consistaient à transférer hors du pays les bénéfices imposables au lieu de servir de couverture légitime. Les prix utilisés par Mopani étaient systématiquement au plus bas, de sorte que l'entreprise enregistrait des pertes, que le cours du cuivre augmente ou baisse (Banque européenne d'investissement 2015, 1). Ce n'est normalement pas le cas des opérations de couverture réellement utilisées comme des instruments de gestion du risque. L'existence de transactions contrôlées entre Mopani et Glencore, la non-conformité de Mopani lors de l'audit pilote, et le refus de la Banque européenne d'investissement, l'un des plus importants bailleurs de Mopani, de publier les résultats de sa propre enquête sur ces allégations, justifiaient une enquête supplémentaire. Le cas est désormais examiné par la ZRA afin de déterminer si l'entreprise a utilisé des opérations de couverture pour éviter l'imposition en Zambie.

Afin de protéger la base d'imposition, un rapport de Publiez ce que vous payez intitulé *Protection from Derivative Abuse* (protection des abus d'instruments dérivés) recommande de séparer les pertes et les profits des bénéfices d'exploitation de ceux associés aux instruments dérivés. Cela implique que les revenus tirés des accords de couverture soient imposés séparément des bénéfices d'exploitation, de sorte que les pertes résultant de ces accords ne puissent être déduites des bénéfices enregistrés par la principale unité commerciale. Cette approche, déjà adoptée par la Zambie, et en cours d'examen en Tanzanie, limitera l'intérêt pour les entreprises d'avoir recours à des opérations de couverture abusives sans pour autant priver ces instruments de leur usage légitime en tant que protection contre la volatilité des prix.

Traiter les revenus des opérations de couverture séparément du point de vue fiscal limite l'intérêt pour les entreprises d'en abuser.

PLAFONNER LES FRAIS DE GESTION

Management service charges are payments made by a subsidiary mining company to a Les frais de gestion sont les versements effectués par une entreprise minière filiale à la société mère en contrepartie d'une gamme de services administratifs et de conseil. Par exemple, en Sierra Leone, une grande entreprise minière intégrait dans ses comptes des frais de gestion équivalents à 3 % des ventes de minerais, qu'elle versait à sa société mère basée aux Iles Vierges britanniques. Les frais totalisaient près de 4,5 millions de dollars US par an. Les services offerts portaient sur la planification des opérations, la comptabilité, l'audit, les services juridiques et de gestion des ressources humaines.

Il est normal qu'une société mère recouvre les dépenses engendrées par la fourniture de ces services et que ces derniers soient considérés comme des coûts pour la filiale. Cependant, en pratique, l'évaluation de la valeur commerciale ou économique des services rendus peut s'avérer particulièrement complexe, même pour l'entreprise en question. Par conséquent, les frais de gestion sont souvent calculés sur la base d'une formule fixée entre les parties : bon nombre d'entreprises fixent un pourcentage des ventes, comme l'entreprise minière de Sierra Leone citée précédemment. Cette méthode de calcul des frais de gestion ne respecte pas nécessairement le principe de pleine concurrence, étant donné que ce type de services ne représente pas un coût fixe par unité de minerai vendue. Du point de vue des fonctionnaires des impôts dans tous les pays étudiés, les frais de gestion ont souvent très peu à voir avec les services rendus et représentent un risque majeur de manipulation des prix de transfert.

Encadré 18. Une entreprise verse 30 % de ses bénéfices à sa société mère en frais de gestion

Ce cas concernait le sous-traitant d'une mine d'or basée en Guinée. Un cabinet d'audit privé, engagé par le sous-traitant pour effectuer un audit interne, a constaté que celui-ci versait à sa société mère 30 % des recettes totales, soit environ 20 millions de dollars US depuis le début de son activité en Guinée, au titre de frais de gestion. L'auditeur privé a pu établir que ces frais étaient grandement exagérés et qu'il était peu probable que le sous-traitant guinéen ait recours au type de services fournis par la société mère. L'administration fiscale nationale n'a pas été informée de ce dossier.

La Tanzanie et la Zambie envisagent différents moyens d'imposer un plafond légal aux frais de gestion. Le manuel du FMI propose une approche populaire qui reflète la manière dont les frais de gestion sont facturés dans l'industrie : les frais sont limités à un pourcentage maximum des coûts ou des recettes d'exploitation. Par exemple, en Guinée, les frais de gestion, les redevances et les versements similaires à des sociétés mères sont déductibles s'ils sont raisonnables et, au total, ne dépassent pas 5 % du chiffre d'affaires annuel, ou 20 % des dépenses générales. Ces règles s'appliquent à tous les secteurs (Deloitte 2015, 135). Au-delà de cette approche commune, les fonctionnaires des impôts zambiens envisagent de fixer un montant maximum sur la base d'une estimation réaliste des frais de gestion requis, plutôt que sur un pourcentage des ventes. C'est un autre domaine où les CAP pourraient être utiles ; au lieu de fixer un montant arbitraire pour l'ensemble des entreprises, les administrations

fiscales pourraient négocier au cas par cas une valeur monétaire adaptée avec les contribuables intéressés. C'est par exemple le cas de certains accords de partage de la production dans le secteur pétrolier, qui incluent une échelle des déductions acceptables dans la phase d'exploration, puis, une fois le développement et la production lancés, le pourcentage admis pour les déductions des coûts de service fournis par des parties liées est fixé par un accord avec l'Etat ou la compagnie pétrolière nationale. Aucune de ces méthodes ne se conforme strictement au principe de pleine concurrence, mais elles comptent de nombreux avantages en termes de simplicité et de prévisibilité.

LIMITER LES INTERETS DEDUCTIBLES

La plupart des pays autorisent les entreprises à déduire les intérêts de leur revenu imposable, y compris ceux versés au titre d'emprunts contractés auprès de parties liées. Cela représente un risque notable en matière de transfert des bénéfices ; la direction peut décider de financer ses investissements en ayant un recours disproportionné à l'emprunt par rapport aux fonds propres pour éviter l'impôt des sociétés et accroître les rendements nets pour les actionnaires. La stratégie financière qui repose sur le recours à la dette pour financer l'investissement est nommée « capitalisation restreinte ». Pour limiter le risque que la capitalisation restreinte fait peser sur la base d'imposition, l'action 4 du rapport final du projet BEPS de l'OCDE recommande aux pays d'adopter une disposition « contre le dépouillement des gains » limitant les intérêts déductibles entre 10 et 30 % des gains d'une entreprise (définis comme les Bénéfices Avant Intérêts, Impôts et Amortissements) lorsque les intérêts sont versés à une partie liée. Comme le montre le tableau 3, des pays étudiés seule la Sierra Leone a cherché à limiter spécifiquement les intérêts déductibles, en sus d'un ratio dettes/fonds propres. Il s'agit d'un domaine de réforme manifeste, en particulier compte tenu de la facilité avec laquelle les ratios dettes/fonds propres peuvent être manipulés.

Pays	Limite sur le montant total des dettes (ratio dettes/fonds propres)	Limite sur les intérêts déductibles
Ghana	2:1	Aucune
Tanzania	7:3	Aucune
Zambia	3:1 (spécifique au secteur minier)	Aucune
Guinea	Aucune	Aucune
Sierra Leone	3:1 (spécifique au secteur minier)	50 % des bénéfices avant amortissements

Tableau 3. Règles en matière de capitalisation restreinte et d'intérêts déductibles

AUTRES UTILISATIONS DE LA REGLE CONTRE LE DEPOUILLEMENT DES GAINS

Les intérêts versés à des parties liées ne sont pas les seuls éléments pouvant être utilisés pour réduire les revenus imposables : les frais de gestion, l'utilisation de bâtiments et d'équipements, les facturations internes correspondant à la répartition des frais communs, etc. offrent également des possibilités. Une approche innovante serait de développer une règle spécifique limitant chacune de ces catégories de paiements à un pourcentage des revenus ou des Bénéfices Avant Intérêts, Impôts et Amortissements. Cette règle, ou ensemble de règles s'appliquerait à tous les contribuables, ce qui permettrait d'éviter les dangers liés aux négociations. Une approche encore plus simple serait de considérer globalement toutes les transactions pertinentes. Une telle règle limiterait l'ensemble des versements contrôlés à un pourcentage donné des BIJA. L'administration fiscale n'aurait ainsi plus à déterminer si chacune des transactions a respecté le principe de pleine concurrence, elle se contenterait de plafonner les déductions des versements contrôlés en fonction d'un pourcentage du revenu. Cette règle est similaire à l'approche adoptée par de

nombreux accords de partage de la production dans le secteur pétrolier, par exemple sur le site Jubilee Fields au Ghana, et qui limitent le volume de pétrole qu'un exploitant peut conserver pour couvrir ses dépenses à un certain pourcentage de la production annuelle. Michael Durst propose une variante de cette règle dans son article « *Congress: Deduction Curbs May Be Most Feasible Fix for Base Erosion* » (Congrès : limiter les déductions pourrait être le moyen le plus simple de lutter contre l'érosion de la base d'imposition). L'Équateur a récemment adopté une règle similaire, limitant les dépenses totales en termes de redevances et de services techniques, administratifs, de conseil et autres versés par les contribuables du pays à des parties liées à 20 % des revenus imposables augmentés du montant des dépenses.

Il existe des critiques légitimes aux règles limitant les déductions de tout versement contrôlé. Pour les entreprises minières qui respectent les règles existantes sur les prix de transfert, l'introduction dans la loi de tout plafond supplémentaire aurait un coût économique (dans la plupart des cas, il faudra plus de temps aux entreprises pour recouvrer leurs investissements), ce qui pourrait potentiellement décourager de nouveaux investissements dans le secteur. Une contrepartie fiscale dans un autre domaine pourrait alors s'avérer nécessaire, mais c'est une option à envisager.

ÉTENDRE L'USAGE DES PRIX DE RÉFÉRENCE

La sixième méthode est une méthode de détermination des prix de transfert. Cela signifie qu'elle ne s'applique qu'aux ventes entre parties liées. Cependant, les entretiens menés dans les pays étudiés montrent que les administrations fiscales ne sont pas toujours en mesure de déterminer si des filiales minières locales et des acheteurs internationaux sont liés. De nombreuses multinationales minières ont une structure complexe et opaque qui rend difficile pour l'administration fiscale d'identifier les transactions entre parties liées. Même les petites entreprises peuvent avoir des intérêts commerciaux avec leurs clients dans plusieurs juridictions, et donc un intérêt à sous-facturer leurs ventes de minerai en provenance des pays producteurs. Par conséquent, l'extension de l'usage des prix de référence — de fait, la sixième méthode — à toutes les ventes de minerai (contrôlées et libres) peut se justifier. Cette approche est déjà utilisée par tous les pays étudiés pour évaluer la base des redevances minières. L'étendre au calcul de la base des revenus imposables irait à l'encontre de la pratique internationale actuelle, mais avec une réglementation adaptée et en consultation avec l'industrie, il pourrait s'agir d'une politique efficace pour préserver leur base d'imposition.

De nombreuses multinationales minières ont une structure complexe et opaque qui rend difficile pour l'administration fiscale d'identifier les transactions entre parties liées.

FORMULE DE REPARTITION GLOBALE

Parmi les différentes alternatives au principe de pleine concurrence, les formules de répartition globale ont été le plus débattues. Ces formules répartissent le total des bénéfices (ou des pertes) d'une entreprise multinationale entre les juridictions dans lesquelles elle dispose d'une filiale, en fonction de facteurs tels que le pourcentage des ventes, les actifs ou les effectifs de chaque juridiction. Une telle approche aiderait les pays en développement à surmonter les difficultés liées à l'identification de transactions libres comparables. Elle nécessiterait cependant un consensus international sur la formule de répartition des bénéfices, qui est potentiellement impossible à obtenir¹⁰. Cette approche est peut-être davantage faisable au niveau régional ou infrarégional ; par exemple, dans le cas de projets miniers transfrontaliers, pour répartir de manière précise les bénéfices tirés de l'exploitation d'une mine et des infrastructures liées. Une telle approche pourrait notamment intéresser la Guinée et la Sierra Leone.

RECOMMANDATION N° 8

Envisager la possibilité d'adopter des règles spécifiques en matière de politique fiscale pour limiter le recours au principe de pleine concurrence et contourner la difficulté de trouver des données de comparaison valables pour les transactions contrôlées.

- Séparer les transactions de couverture des revenus primaires de l'unité commerciale dans le calcul du revenu imposable.
- Limiter les frais de gestion à un certain pourcentage du chiffre d'affaires, ou à une valeur monétaire si des CAP peuvent être négociées au cas par cas avec les entreprises minières.
- Limiter la déductibilité des versements contrôlés à un pourcentage des revenus.
- Mettre en œuvre les recommandations de l'OCDE sur le plafonnement des versements d'intérêts dans le cadre d'emprunts contrôlés.
- Identifier d'autres catégories de dépenses minières les plus souvent sujettes aux abus, et limiter la déductibilité de ces dépenses groupées à un pourcentage des revenus.
- Envisager, dans les pays riches en ressources, d'utiliser les prix de référence comme base d'évaluation de l'ensemble des ventes de minerai, qu'elles soient contrôlées ou non.
- Initier des discussions au niveau régional et international sur une formule de répartition.

10 Pour plus d'informations, consulter: Reuven S. Avi-Yonah et Kimberly A. Clausing, *Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment* Discussion Paper 2007-08 (The Brookings Institution, 2007).

Conclusion

Dans un environnement où les modalités internationales de détermination des prix de transfert sont régies par les lignes directrices de l'OCDE, les pays étudiés ont dû instaurer des règles juridiques, des capacités et des institutions pour appliquer, dans la mesure du possible, le principe de pleine concurrence. Les difficultés que cela pose sont amenées à perdurer, en particulier en raison de l'accès limité aux informations d'autres juridictions fiscales et aux données de comparaison pertinentes. Les gouvernements des pays étudiés ont cependant les moyens d'agir dans un certain nombre de domaines, tels que la réglementation sur les prix de transfert, la coordination interagences et le développement de l'expertise en matière de prix de transfert. Remédier à ces difficultés internes permettra d'obtenir des avancées significatives en matière de contrôle des prix de transfert et des redressements fiscaux qui en résultent, comme le montre l'exemple de la Tanzanie, qui a pu recouvrer plusieurs millions de dollars en impôts précédemment impayés par le secteur minier.

Si l'application des règles sur les prix de transfert peut et doit être renforcée, il est toutefois évident que ces progrès prendront du temps. Les pays développés eux-mêmes se battent contre les manipulations des prix de transfert pour protéger leur base d'imposition. C'est pourquoi des politiques fiscales alternatives pourraient s'avérer nécessaires. Il s'agit par exemple du traitement fiscal distinct des opérations de couverture, ou du plafonnement réglementaire de la déductibilité des intérêts et d'autres catégories de versements à des parties liées. Il serait également judicieux de protéger tant les redevances que l'impôt sur le revenu des pratiques de sous-facturation lors des ventes de minerai, en particulier compte tenu des faiblesses dans l'évaluation de la production. Cela nécessiterait d'utiliser les prix de référence comme base de calcul non seulement des redevances, mais également de l'impôt sur le revenu. Ces règles alternatives ne se conforment pas totalement au principe de pleine concurrence, mais ont leurs propres avantages. Elles peuvent se justifier par les difficultés liées à l'application du principe de pleine concurrence qui sont hors du contrôle des pays étudiés.

Les recommandations issues de ce rapport contribueront, nous l'espérons, à réduire l'évitement fiscal, en particulier les manipulations des prix de transfert, pratiqué par les entreprises au Ghana, en Guinée, en Sierra Leone, en Tanzanie et en Zambie, ainsi que dans les autres pays riches en minerai et confrontés aux mêmes difficultés.

Références

- Arsnes, Frian. *Protection from Derivative Abuse*. Publiez ce que vous payez Norvège, 2011.
- Rapport de l’Africa Progress Panel. *Équité et industries extractives en Afrique*. Secrétariat de l’Africa Progress Panel, 2013.
- Calder, Jack. *Administering Fiscal Regimes for Extractive Industries: A Handbook*. Fonds monétaire international, 2014.
- Christian Aid. *Blowing the Whistles: time’s up for financial secrecy*. Christian Aid, 2010.
- Condé, Alpha. 2013. “In Guinea we want our resource wealth to work for all the people,” *The Guardian*, June 14. <http://www.theguardian.com/global-development/poverty-matters/2013/jun/14/guinea-resource-wealth-work-people>
- Curtis, Mark. *The One Billion Dollar Question: how Can Tanzania Stop Losing So Much Tax Revenue?* Interfaith Standing Committee on Economic Justice and the Integrity of Creation, 2012.
- Curtis, Mark et Tundu Lissu. *A Golden Opportunity?* Conseil chrétien de Tanzanie, Conseil national des musulmans en Tanzanie, et Conférence épiscopale de Tanzanie, 2008.
- Das, Samarendra et Miriam Rose. *Copper Colonialism: Vedanta KCM and the copper loot of Zambia*. Foil Vedanta, 2014.
- Deloitte. *Guidance to Fiscal Information: Key Economies in Africa 2014/15*. Deloitte & Touche, 2015.
- Banque européenne d’investissement. *Projet Mopani– Summary of the investigation of the Inspectorate General Fraud Investigation*. Banque européenne d’investissement, 2015.
- Groupe de travail du G20 pour le développement. *G20 Response to 2014 Reports on Base Erosion and Profit Shifting and Automatic Exchange of Tax Information for Developing Countries*. G20, 2014.
- Kabwe, Zitto, 2014. “Tanzanian MP Zitto Kabwe calls on Commonwealth to tackle illicit capital flight.” *Tax Justice Network*, October 9. <http://www.taxjustice.net/2014/10/09/tanzanian-mp-zitto-kabwe-calls-commonwealth-tackle-illicit-capital-flight/>
- OCDE. *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. OCDE, 2010.

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.

OCDE. *Rapports du BEPS*. OCDE, 2015.

Ng'wanakilala, Fumbuka. 2015. « Tanzania announces cabinet reshuffle after energy minister resigns » *Reuters*, January 24. <http://uk.reuters.com/article/tanzania-energy-idUKL6NOV305N20150124>

Southern Africa Resource Watch. 2009. "The Politics of Reforming Zambia's Mining Tax Regime." *Resource Insight* 8 : 18-19. <http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/>

Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales. *Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement*. Nations Unies, 2013.

Groupe de haut-niveau de la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique. *Rapport d'étape sur les flux financiers illicites intitulé « Track it! Stop it! Get it! »* UNECA, 2014.

Woolrich, Neal. 2015. "Tax man targets BHP Billiton and Rio Tinto's 'Singapore sling.'" *Australian Broadcasting Corporation*, 24 mai. <http://www.abc.net.au/news/2015-05-25/tax-man-targets-the-singapore-sling/6495592>

Acronymes et abréviations

BEPS	Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
CAP	Convention d'achat préalable
CUP	Prix comparable sur le marché libre
EIRT	(Sierra Leone) Extractive Industries Revenue Taskforce – groupe de travail sur les recettes tirées des industries extractives
FMI	Fonds monétaire international
GRA	Ghana Revenue Authority – Office des recettes du Ghana
ITIE	Initiative pour la transparence des industries extractives
ITU	(Tanzanie) International Tax Unit – Unité Fiscalité internationale
NRA	(Sierra Leone) National Revenue Authority – Office des recettes
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations Unies
TMAA	Tanzania Minerals Audit Agency – Inspection générale des mines de Tanzanie
TRA	Tanzania Revenue Authority – Office des recettes de Tanzanie
UE	Union européenne
UNECA	Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique
ZRA	Zambian Revenue Authority – Office des recettes de Zambie

REMERCIEMENTS

L'auteure remercie les fonctionnaires et les représentants de l'industrie et des organisations de la société civile de la Guinée, de la Sierra Leone, du Ghana, de la Tanzanie et de la Zambie pour les renseignements et les observations livrés dans le cadre de la préparation de ce rapport. Ses remerciements vont également à Thomas Lassourd, analyste économique au NREGI, pour ses conseils précieux et sa contribution significative à ce rapport, et à Sir Paul Collier, professeur d'économie et de politique publique à la *Blavatnik School of Government*, pour son appui généreux tout au long de ce projet. L'auteure souhaite également remercier Philip Daniel, Lee Corrick, Joseph Bell, Keith Myers, Vera Mshana, Patrick Heller et David Manley, qui ont révisé le rapport.

The Natural Resource Governance Institute, an independent, non-profit organization, helps people to realize the benefits of their countries' oil, gas and mineral wealth through applied research, and innovative approaches to capacity development, technical advice and advocacy.
Learn more at www.resourcegovernance.org

