

Prix de transfert dans le secteur minier guinéen

Alexandra Readhead

RESUME ANALYTIQUE

La Guinée compte certains des plus précieux et importants gisements de minerai de fer et de bauxite au monde. Avec des réserves estimées à plus de 1,8 milliards de tonnes de minerai de fer, Simandou — dont l'exploitation n'a pas encore démarré — est le plus grand gisement du pays. En 2013, le secteur minier guinéen représentait plus de 28 % des recettes de l'Etat¹ et environ 96 % des recettes d'exportation du pays². Le montant de l'évitement fiscal, en particulier la manipulation des prix de transfert, pratiqué par les entreprises minières en Guinée est difficile à quantifier mais les personnes interrogées s'accordent pour dire qu'il s'agit d'un problème majeur. Des réformes juridiques et administratives complètes doivent être adoptées de toute urgence si la Guinée souhaite lutter contre la manipulation des prix de transfert et préserver la part qui lui revient de la rente tirée de ses ressources minières.

Les prix de transfert correspondent aux prix déterminés dans le cadre de transactions entre des entités juridiques liées appartenant à une même entreprise multinationale. Ces échanges sont considérés comme des « transactions contrôlées », portant par exemple sur l'achat ou la vente de biens ou d'actifs incorporels, la fourniture de services ou de financements, la répartition ou le partage des coûts. Tant que le prix fixé correspond au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire à celui d'une transaction similaire entre deux parties indépendantes, aucun problème ne se pose. Toutefois, la détermination des prix de transfert peut prendre un caractère abusif lorsque des parties liées cherchent à fausser le prix pour diminuer le montant global de l'impôt dont elles sont redevables. Dans ce cas, cette pratique est généralement qualifiée de « manipulation du prix de transfert ».

La présente étude de cas examine les obstacles à la mise en œuvre de règles en matière de prix de transfert dans le secteur minier en Guinée. Les conclusions de cette étude forment une série de recommandations proposant des mesures pratiques pour améliorer le contrôle des prix de transfert dans le secteur minier. Ces recommandations peuvent être classées en quatre grandes catégories : cadre juridique des prix de transfert, dispositions administratives, informations sur les prix de transfert, et connaissances et compétences.

Contents

Résumé analytique	1
Cadre juridique relatif aux prix de transfert	3
Dispositions administratives relatives aux prix de transfert...	6
Mécanisme de redevabilité en matière de prix de transfert.....	7
Connaissances et compétences liées aux prix de transfert	9
Information sur les prix de transfert.....	9
Documentation requise en matière de prix de transfert....	14
Mécanisme de résolution des différends relatifs aux prix de transfert.....	14
Assistance technique en matière de prix de transfert...	15
Leadership au niveau de l'Etat	15
Recommandations	16
Annexe 1: personnes interrogées.....	20
Annexe 2: sigles et abréviations	20

1 Rapport ITIE Guinée 2013

2 United States Geological Survey. The Mineral Industry of Guinea in 2011 (2013), 21.1

Aperçu des recommandations

		Recommandation	Responsabilité
Cadre juridique	1	Modifier l'article 117 du Code des impôts pour : (a) indiquer que les transactions entre parties liées seront évaluées en vertu du principe de pleine concurrence, ce qui permet de clarifier la notion de « déductions abusives », et (b) préciser les moyens d'application du principe de pleine concurrence.	Ministère des Finances
	2	Modifier les dispositions actuelles relatives à la documentation des prix de transfert pour stipuler clairement la fréquence à laquelle les documents doivent être mis à jour, ainsi que le type d'informations à fournir. Cela permettra d'éviter les retards dans les procédures de vérification et à la Direction nationale des impôts (DNI) de disposer des données dont elle a besoin pour contrôler les prix de transfert.	Ministère des Finances
	3	Modifier le décret relatif à l'application des dispositions financières du Code minier afin de clairement définir les modalités d'application du principe de pleine concurrence pour toutes les transactions entre sociétés affiliées, et faire référence à l'article 117 du Code des impôts, en précisant qu'il s'applique à toutes les sociétés minières.	Ministère des Mines
	4	Encourager les entreprises minières à soumettre pour approbation leurs Conventions d'Achat Préalable (CAP) conformément à l'article 138-II du Code minier.	Ministère des Mines
	5	Introduire la possibilité, pour les grands contribuables, de conclure des accords préalables sur les prix (APP), limitant ainsi le fardeau administratif du contrôle des prix de transfert. Les difficultés liées à la négociation des APP peuvent être surmontées grâce à l'appui technique des partenaires au développement.	Ministère des Finances
Dispositions administratives	6	Créer un mécanisme formel de coordination rassemblant le ministère des Finances, la DNI et le ministère des Mines afin d'améliorer la gestion de la fiscalité minière.	Cabinet interministériel
	7	Identifier un nombre restreint d'inspecteurs des impôts au sein de la division du contrôle fiscal pour recevoir une formation sur les prix de transfert.	DNI
	8	Allouer davantage de ressources humaines et financières à l'équipe chargée du secteur minier au sein de la DNI.	DNI
Informations sur les prix de transfert	9	Développer un cadre complet d'évaluation des risques liés aux prix de transfert pour améliorer la précision et l'efficacité des vérifications en la matière.	DNI
	10	Adapter le cadre générique relatif aux prix de transfert de la recommandation n° 9, de même que les ratios de référence de l'industrie utilisés à titre de comparaison, pour tenir compte des risques spécifiques au secteur minier.	Équipe de vérification chargée des mines
	11	Introduire un formulaire de déclaration des prix de transfert à soumettre par les contribuables en même temps que leur déclaration de revenus annuelle, pour 1) y présenter toutes les transactions entre parties liées intervenues au cours de l'exercice fiscal en question, et 2) décrire la structure du contribuable et ses liens avec les autres parties liées au sein du groupe multinational.	DNI
	12	Souscrire un abonnement commun à des revues minières spécialisées, y compris les indices nécessaires au calcul de la taxe minière (LME, Platt's, Baltix) et l'indice de la bauxite (Bauxite Index ³). Ces prix de référence peuvent servir de base à l'examen des prix de vente déclarés et des formules de prix prévues dans les CAP.	DNI et ministère des Mines
	13	Financer l'abonnement de la DNI à une base de données internationale des prix de transfert pour compléter les tarifs standards de l'industrie établis au niveau domestique.	Partenaires internationaux
Connaissances et compétences	14	Faciliter l'accès des fonctionnaires de la DNI à des formations complémentaires sur les prix de transfert, ainsi qu'à des formations spécialisées sur la vérification des activités minières.	Partenaires internationaux
	15	Encourager le renforcement des capacités de la société civile, des médias et du parlement en matière de prix de transfert dans le secteur minier.	Partenaires internationaux

3 <https://thebauxiteindex.com/>

CADRE JURIDIQUE RELATIF AUX PRIX DE TRANSFERT

Statut des règles sur les prix de transfert

La Guinée n'a pour l'heure défini aucune ligne directrice en matière de prix de transfert. L'article 117 du Code des impôts exige des contribuables qu'ils réintègrent dans leurs revenus imposables le montant des « déductions abusives ». Les dispositions de cet article permettent déjà à l'administration fiscale de rectifier certains abus sur les prix de transfert, et d'exiger du contribuable que les bénéfices indirectement transférés à des filiales situées hors de Guinée ou dans des juridictions à faible fiscalité soient incorporés à leurs revenus imposables. Mais il n'est pas explicitement requis de conduire les transactions entre parties liées dans le respect du principe de pleine concurrence. L'introduction d'une référence au principe de pleine concurrence permettrait ainsi de clarifier la notion de « déductions abusives » et de suivre plus aisément les pratiques internationales sur la détermination des prix de transfert.

L'article 117 du Code des impôts définit une série « d'actes anormaux de gestion » pouvant constituer une manipulation des prix de transfert, notamment : la majoration ou la diminution du prix d'achat ou de vente, le paiement de redevances excessives, les prêts sans intérêts ou à des taux injustifiés, et tout autre avantage disproportionné par rapport au service rendu. En l'absence de preuves suffisantes pour vérifier si les prix de transfert ont été manipulés, les revenus imposables sont déterminés en comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées couramment en Guinée. Aucune sanction spécifique n'est prévue en cas de manipulation des prix de transfert. Toutefois, l'article 26 de la Loi de finances de 2001 prévoit une majoration éventuelle de 50 % du montant de l'impôt sur les sociétés.

Prenant conscience de l'ampleur de la problématique des prix de transfert, le ministère des Finances a introduit, en 2014, des dispositions en matière de documentation des prix de transfert dans le Code des impôts, en suivant les lignes directrices de l'OCDE. L'article 13 de la Loi de finances de 2014 exige des entreprises exploitées en Guinée qu'elles conservent une documentation contemporaine des transactions internes à l'entreprise, ainsi que de leur politique en matière de prix de transfert. Les entreprises doivent transmettre ces informations sur demande des autorités. Il n'existe à l'heure actuelle aucune sanction pour les entreprises qui ne se conformeraient pas à cette exigence. En vertu du Code général des impôts, l'obligation de documentation ne s'applique qu'aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut est supérieur à 175 milliards de francs guinéens (GNF). Il est cependant précisé que l'administration peut exiger ces informations de toute entreprise en dessous de ce seuil s'il existe des preuves d'une éventuelle manipulation des prix de transfert.

Les dispositions relatives à la documentation sur les prix de transfert n'ont pas encore été invoquées par l'administration. Les entreprises minières ont connaissance de ces nouvelles exigences et ont commencé à conserver la documentation relative aux prix de transfert par anticipation. Ces nouvelles dispositions vont dans le bon sens, mais elles n'offrent aucune orientation juridique quant aux différentes méthodes que les entreprises peuvent utiliser pour déterminer les prix de transfert⁴. Il est probable que cela génère des frustrations du côté des contribuables si l'administration vient à contester les méthodes qu'elles ont employées. Les entreprises minières anticipent déjà ces difficultés : « les litiges concernant les prix de transfert durent des années dans les pays où il existe des méthodes précises à utiliser, sans parler des pays tels que

Les règles actuelles de la Guinée sur les prix de transfert sont incomplètes. Il est nécessaire de préciser les méthodes que doivent utiliser les contribuables pour déterminer les prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, et quels types de documents conserver pour justifier les transactions entre parties liées.

⁴ Les pays adoptent généralement les cinq méthodes de transfert de prix définies par l'OCDE, tout en conservant la possibilité de convenir d'une méthode alternative si nécessaire. Voir le chapitre II des lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert pour des détails concernant les cinq méthodes reconnues par l'OCDE.

la Guinée où ces méthodes restent un mystère ». Le manque de précision quant aux méthodes de détermination des prix de transfert entrave également le développement de l'expertise de la Direction nationale des impôts (DNI) dans l'application de certaines méthodologies de détermination des prix de transfert (certaines sont plus complexes que d'autres) et dans l'identification des informations exactes requises pour évaluer les transactions entre parties liées.

Les hauts fonctionnaires de la DNI sont conscients que le manque de précision quant à l'application du principe de pleine concurrence nourrit l'incertitude des contribuables et limite les possibilités pour l'administration de contester la base de calcul des transactions entre parties liées. Les modalités d'application des dispositions sur les prix de transfert de l'article 13 de la Loi de finances de 2014 devraient être définies dans des textes d'application.

En ce qui concerne plus particulièrement le secteur minier, le Code minier ne fait référence au prix de pleine concurrence que dans le cadre des ventes de minerais (article 138) et de cessions de titres miniers (article 91). L'article 138-III du Code minier de 2013 prévoit que les entreprises faisant commerce de substances minérales à des prix inférieurs à ceux de pleine concurrence seront soumises à un ajustement correspondant de leurs bénéfices imposables, ainsi qu'à d'éventuelles sanctions juridiques comme prévu par le Code général des impôts. L'article 24 du décret relatif à l'application des dispositions financières du Code minier précise que les méthodes de prix de transfert définies par l'OCDE doivent être utilisées pour guider la détermination du prix de pleine concurrence. Cette mesure n'était pas encore d'application lors de la recherche car le décret n'avait pas été officiellement publié au journal officiel. Il n'est pas fait explicitement référence au principe de pleine concurrence dans la détermination des prix de toutes les autres transactions avec des parties liées, mais les dispositions du Code des impôts devraient s'appliquer aux sociétés minières : l'article 176 du Code minier prévoit l'application des impôts et taxes conformément aux règles du droit commun.

Les dispositions du Code minier 2013 ne sont pas automatiquement applicables aux conventions signées avant l'entrée en vigueur de ce code et disposant d'une clause de stabilisation. Or, le principe de pleine concurrence se reflète uniquement dans les accords d'exploitation minière récents tels que la convention d'Alliance Mining Commodities (AMC) (article 16), et certaines conventions révisées lors du processus de revue des titres et conventions miniers. Les accords plus anciens ne font pas mention du principe de pleine concurrence, préférant utiliser des termes plus équivoques tels que « à des conditions similaires de prix ». Le ministère des Finances devrait s'assurer de la portée universelle des dispositions du Code des impôts et du décret d'application des dispositions financières du Code minier.

Règles relatives à la lutte contre l'évitement fiscal

Capitalisation restreinte

La capitalisation restreinte représente une pratique courante parmi les entreprises minières. De nombreuses sociétés réduisent fortement l'impôt sur les sociétés en déclarant des frais financiers importants liés à des niveaux élevés de dettes auprès de leurs d'actionnaires. Pour limiter l'impact de la capitalisation restreinte sur la base d'imposition, l'article 97 du Code des impôts n'autorise de déduire les intérêts des prêts consentis à des parties liées que dans la mesure où le ratio dette/fonds propres ne dépasse pas 1,5. Cette restriction est levée si les deux parties sont imposées en Guinée. Les taux d'intérêt des prêts entre parties liées ne doivent pas excéder le taux de refinancement défini par la Banque centrale de Guinée.

Encadré 1. Une mine d'or gonfle son niveau d'endettement et échappe à l'impôt des sociétés

Jusqu'au contrôle fiscal mené par la DNI en 2011, une mine d'or située en Guinée n'avait jamais payé d'impôt sur les sociétés. L'exploitation était endettée à hauteur de 160 millions de dollars US, auxquels s'ajoutaient 147 millions de dollars US de dettes amorties. La majorité des prêts standards provenaient de la société mère enregistrée à Jersey. L'équipe de vérification a préparé un rapport donnant à la société la possibilité de se mettre en règle dans un délai d'un mois. La société a alors réduit son déficit à 23 millions de dollars US, revenant sur toutes les autres déductions déclarées. L'Etat a pu récupérer 13 millions de dollars US d'impôts grâce à la correction de ce déficit.

Accords préalables sur les prix

Le Code général des impôts ne mentionne pas les accords préalables en matières de prix (APP), mais une disposition similaire dans le cadre du prix de vente des minerais est prévue à l'article 138-II du Code minier. Les entreprises minières qui concluent des conventions d'achat préalable (CAP) sont invitées à soumettre leur mécanisme de détermination des prix au ministre des Mines et au ministre des Finances pour approbation. L'Etat dispose d'un mois pour demander à l'entreprise de revoir ce mécanisme. S'il n'émet aucune objection dans ce délai, l'approbation est considérée comme tacite et l'Etat renonce à son droit de préemption lui permettant d'acquérir au maximum 50 % des substances minérales produites par l'entreprise.

Les CAP sont différents des APP — le contrat est passé entre le titulaire et l'acheteur, et non entre le titulaire et l'administration fiscale —, mais ils fixent également des critères permettant au gouvernement de suivre les prix de ventes pratiqués par l'entreprise. Ni le département des mines ni celui des finances n'ont jusqu'à présent eu recours à cette disposition. Un nouvel opérateur de bauxite a, par exemple, obtenu un permis d'exploitation en 2015 sans que le ministère des Mines ait approuvé la CAP avec ses acheteurs. De nombreux fonctionnaires tant au sein du ministère des Mines que de la DNI font valoir par ailleurs que les formules de prix utilisées dans les CAP sont trop complexes pour qu'ils puissent en assurer le suivi.

Les sociétés ne sont pour l'instant pas obligées de soumettre leurs CAP à l'Etat pour approbation. Elles sont encouragées à le faire par la levée du droit de préemption de l'Etat en cas d'approbation du CAP. A court terme, le ministère des Mines devrait donc encourager activement les sociétés à soumettre leurs CAP conformément à l'article 138-II, et si la mesure fonctionne, pourrait exiger de valider à l'avenir tous les CAP.

Si le gouvernement décide d'étoffer les dispositions relatives aux prix de transfert dans le Code des impôts, il pourrait être utile d'y inclure une disposition relative aux APP. L'avantage de tels accords est qu'ils sont directement conclus entre les sociétés et la DNI. L'administration aurait ainsi une assise juridique plus solide pour veiller à la bonne application de ces accords, une fois les prix convenus. Les APP ont également une portée plus large que les CAP. Les APP peuvent être utilisés pour couvrir d'autres transactions au sein d'une même entreprise telles que la fourniture de biens et services. Le développement d'APP nécessite une expertise et des ressources extérieures qui pourraient faire l'objet d'une assistance technique ponctuelle. La négociation des APP serait confiée au ministère des Finances, en partenariat avec la DNI, avec l'implication du ministère des Mines et de la Géologie, compte tenu de son expertise technique.

Détermination du prix de référence

Il est de plus en plus fréquent pour les économies riches en ressources naturelles de calculer les redevances minières sur la base d'indices de prix internationaux.

Du fait des difficultés liées au contrôle des formules de prix prévues dans les contrats d'achat à long terme, il est peu probable que le gouvernement invoque son droit de préemption allant jusqu'à 50 % des produits d'une entreprise.

Cela revient à éviter le risque de manipulation des prix de vente pouvant réduire le montant des redevances. Ainsi, en 2011, le ministère des Mines a introduit la notion de prix de référence dans l'article 161 du Code minier. Cet article détaille les indices de prix à utiliser pour le calcul des redevances pour les métaux de base tels que la bauxite et le minerai de fer, ainsi que pour la production industrielle ou semi-industrielle des métaux précieux. Les données de référence ne donnent pas exactement des prix de pleine concurrence, car elles ne prennent pas en compte les caractéristiques spécifiques à chaque transaction. Mais il s'agit d'une alternative permettant d'éviter que les entreprises ne sous-facturent les ventes, que ce soit à des parties liées ou à travers d'autres arrangements avec les acheteurs. Pour vérifier le calcul des redevances, le ministère devrait ainsi suivre la bourse des métaux de Londres (London Metals Exchange - LME), le cours de l'or au London fixing, le prix du fer publié par Platt's et un indice du coût de transport publié par Baltix. Le suivi de ces indices n'est cependant pas encore en place, que ce soit par la DNI ou le Ministère des Mines. Par le passé, les inspecteurs des impôts ont donc utilisé leurs contacts personnels pour obtenir des informations sur les prix des matières premières, souvent approximatives.

DISPOSITIONS ADMINISTRATIVES RELATIVES AUX PRIX DE TRANSFERT

Capacités en matière de détermination des prix de transfert

En vertu de la Loi de finances, la DNI est responsable au premier chef de la vérification des déclarations de revenus et de l'élaboration des propositions de redressement fiscal. Ni la Loi de finances ni le Code des impôts ne mentionnent explicitement la responsabilité du suivi des questions relatives aux prix de transfert. Elle est en pratique confiée à la DNI ; le ministre des Finances est l'arbitre en dernier ressort. Le processus de vérification des prix de transfert, de la sélection des dossiers à vérifier à la validation du redressement fiscal, est soumis à la discrétion du ministre des Finances, qui peut annuler totalement ou partiellement un redressement fiscal sans aucun examen supplémentaire. D'après des fonctionnaires du ministère des Mines et de la DNI, de nombreux dossiers fiscaux transmis au ministère des Finances restent ainsi lettre morte.

Il n'existe pas d'unité spéciale pour les prix de transfert au sein de la DNI, ces questions étant intégrées à l'ensemble des travaux de la Division du contrôle fiscal. L'approche actuelle semble réaliste étant donné que seuls trois inspecteurs des impôts ont reçu une formation sur les prix de transfert. Il s'agit d'inspecteurs compétents qui sont par ailleurs appelés à mener des vérifications couvrant une large gamme de questions fiscales. La mise en place d'une unité spéciale pour les prix de transfert mettrait en péril les autres fonctions de la Division du contrôle fiscal en forçant certains de ses meilleurs éléments à se consacrer uniquement à cette problématique.

À l'heure actuelle, les inspecteurs sont répartis équitablement au sein de quatre équipes sectorielles (télécommunications, services, commerce ainsi que mines / industrie/ BTP). Tous ces secteurs sont importants, mais le secteur minier est le plus grand contributeur au PIB et aux recettes de l'Etat, et les inspecteurs qui en sont chargés manquent de temps pour entreprendre une vérification plus régulière des entreprises minières. L'augmentation de leurs effectifs permettrait de lever cet obstacle et de renforcer la surveillance du secteur minier. En outre, aucun outil d'évaluation des risques spécifiques à chaque secteur n'a été développé. L'adaptation au secteur minier des outils existants d'analyse de risques permettrait à l'équipe de se spécialiser davantage et d'être plus efficace.

Il n'est pour l'heure pas opportun de créer une unité spéciale pour les prix de transfert en Guinée. Cela obligerait certains des fonctionnaires les plus compétents de la DNI à se concentrer uniquement sur ces questions, négligeant éventuellement d'autres activités de collecte des recettes.

Pour certaines personnes interrogées, le fait que les frais de transport et de logement, ainsi que les per diems, soient souvent pris en charge par les sociétés contrôlées en cas de vérification par la DNI est préoccupant et compromet potentiellement l'intégrité des inspecteurs.

Coordination institutionnelle

La coordination est un défi majeur dans la problématique des prix de transfert dans le secteur minier. Le contrôle fiscal des entreprises minières relève de la seule responsabilité de la DNI et du ministère des Finances, le ministère des Mines n'étant pas formellement impliqué. Selon un haut fonctionnaire, anciennement en poste au ministère des Mines, « aucune entreprise minière ne devrait être contrôlée sans la participation de spécialistes du secteur minier ». Pour lui, les entreprises minières auraient plus de mal à duper les agents des impôts si le personnel du ministère des Mines était associé au processus de vérification. Les recherches ont révélé que dans un cas seulement, une équipe mixte — rassemblant la DNI et les ministères des Mines et des Finances — a été mise en place pour mener des vérifications auprès d'un sous-traitant minier. Les fonctionnaires de la DNI considèrent que cette équipe a été très efficace : leurs homologues du ministère des Mines ont apporté leur connaissance du secteur minier et fourni des informations spécifiques concernant le sous-traitant en question. Cette expérience n'a pas été renouvelée, mais elle montre qu'une meilleure coordination entre la DNI et le ministère des Mines serait une approche plus efficace pour le partage d'informations et de l'expertise, et lorsque nécessaire les audits des sociétés minières.

La coordination institutionnelle se heurte à des difficultés de type politique et institutionnel. La loi stipule que le ministère des Finances, et par extension la DNI, est responsable des contrôles, et les deux institutions protègent ce mandat et opposent une résistance à la coordination. Le ministère des Mines oppose également une certaine résistance pour éviter un surcroît de travail et endommager sa relation privilégiée avec les sociétés minières.

Le gouvernement semble adopter une approche différente de la coordination en ce qui concerne le site d'exploitation de bauxite le plus récemment développé. Le président de la République a demandé l'établissement d'une commission fiscale chargée spécifiquement de suivre la question des prix de vente, afin de maximiser les recettes du gouvernement. Cette commission sera dirigée par le conseiller économique et fiscal du ministère des Mines et composée de fonctionnaires des ministères des Finances, du Budget, et de l'entreprise minière d'État Soguiami. Il pourrait s'agir là d'un modèle adapté au suivi du contrôle des opérations minières à l'avenir.

L'unique audit conjoint d'une entreprise minière a été un succès. Plutôt que d'attendre qu'un tel cas se représente, une approche proactive du partage des informations et de l'expertise serait plus efficace.

MECANISMES DE REDEVABILITE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT

Société civile

Les groupes issus de la société civile ont une longue expérience des actions de résistance citoyenne au niveau local. Les grandes grèves des dernières années du régime du président Lansana Conté et le régime de transition qui a permis l'instauration d'élections démocratiques ont été menés par une coalition d'organisations de la société civile, de syndicats et de partis politiques. Contrairement à la force dont les groupes de la société civile ont fait preuve pour promouvoir l'avènement de la démocratie en Guinée, leur implication dans la gestion des ressources naturelles du pays a été plus limitée.

La société civile s'est engagée sur des questions relatives au secteur minier, notamment pour représenter certaines communautés locales et faire en sorte qu'elles bénéficient des activités minières. Le rôle de la société civile dans les questions d'évitement fiscal touchant le secteur minier est plus limité en raison de contraintes de capacité. La coalition nationale « Publiez ce que vous payez » et les mouvements syndicaux ont mis à l'agenda politique la révision du code minier de 1995 et la revue des titres et contrats miniers, deux réformes clefs de l'administration du président Alpha Condé. Mais les grandes questions de fiscalité comme la manipulation des prix de transfert ne sont pas encore discutées au sein de ces organisations.

Secrétariat de l'Initiative pour la transparence des industries extractives

La Guinée a rejoint l'ITIE en 2005 et a publié son premier rapport de rapprochement en 2007. En 2009, le pays a sollicité sa suspension volontaire de l'ITIE, qui a ensuite été levée en 2011. La portée des réformes juridiques résultant du processus ITIE concerne pour l'instant les articles 122 et 155 du Code minier portant sur les obligations des titulaires de permis. Selon les ONG internationales actives en Guinée, le gouvernement n'a pas su comprendre comment utiliser l'ITIE pour atteindre ses propres objectifs, et ne s'est pas mobilisé pour son application. Le secrétariat ITIE local est jugé faible, à tel point que la Banque mondiale a suspendu son aide en attendant que la gouvernance interne du secrétariat s'améliore. A l'heure actuelle, les questions liées aux manipulations des prix de transfert ne sont ainsi pas débattues au sein du groupe multi parties de l'ITIE.

Assemblée nationale

Il est important de souligner les limites de l'analyse qui suit en notant que jusqu'à 2013, le parlement de Guinée ne jouissait que d'une indépendance très limitée. Sous le régime de Lansana Conté, l'Assemblée nationale était strictement contrôlée. À la suite du coup d'État de 2008, le parlement a été dissout et remplacé en 2010 par le Conseil National de Transition pour rédiger une nouvelle constitution et superviser la transition démocratique. Ce n'est qu'en 2013 que des élections législatives ont été organisées. Le rôle limité du parlement dans la supervision du secteur minier doit être examiné à la lumière de ces difficultés.

L'Assemblée nationale est responsable du vote des lois relatives au secteur minier, de la ratification des conventions minières et du suivi de la gestion des ressources naturelles. Pour mener à bien ces tâches, l'Assemblée a créé une commission en charge notamment des mines. Mais en pratique, le pouvoir exécutif exerce toujours un contrôle politique important, en particulier par le recours abusif aux procédures d'urgence. Le droit de regard de l'Assemblée sur les questions minières est donc limité. Le nombre limité de conventions d'exploitation minière ou d'hydrocarbures remis en question par le parlement au cours des 15 dernières années illustre la faiblesse de son rôle dans la supervision du secteur. L'Assemblée pourrait certes soulever des questions concernant la collecte des recettes minières dans le cadre de l'élaboration du budget annuel, mais ne l'a encore jamais fait.

L'Assemblée pourrait soulever des questions concernant la collecte des recettes minières dans le cadre de l'élaboration du budget annuel, mais ne l'a encore jamais fait.

CONNAISSANCES ET COMPETENCES LIEES AUX PRIX DE TRANSFERT

Expertise en matière de prix de transfert

Les inspecteurs des impôts guinéens bénéficient d'une formation approfondie. La plupart ont une formation initiale en économie, comptabilité ou droit avant de commencer leur carrière à la DNI, et une fois recrutés, ils sont formés pendant un an à différentes questions fiscales. Chaque année, cinq d'entre eux se rendent en France pour une formation générale à l'École nationale des finances publiques. En outre, deux inspecteurs de chacune des quatre sections de la Division du contrôle fiscal se rendent en France tous les ans pour être formés aux méthodes de contrôle et de recouvrement.

Jusqu'à récemment les connaissances en matière de prix de transfert étaient très limitées. Seuls trois fonctionnaires de la DNI ont reçu une formation à ce sujet, se limitant à un atelier organisé par le FMI en 2015. D'après les bénéficiaires de cette formation, il est urgent que davantage d'inspecteurs soient formés à l'évaluation des transactions entre parties liées. Pour un ancien auditeur au sein d'une entreprise privée, devenu fonctionnaire, le niveau de formation et la charge de travail sont deux défis clés pour la DNI. Les lacunes dans la connaissance de la fiscalité internationale sont également importantes. Il y a environ 15 auditeurs par secteur au sein de la Division du contrôle fiscal et tous doivent couvrir un nombre important de dossiers ; à l'inverse, les cabinets d'audit privés disposent de suffisamment de personnel pour que chaque auditeur puisse consacrer un mois de travail à chaque dossier. Les dossiers doivent être soumis au chef de la division du contrôle fiscal et à l'assistant du chef du Service des Grandes Entreprises qui seuls ont des connaissances techniques sur les prix de transfert.

Comprendre la chaîne de valeur minière

Malgré les compétences techniques des inspecteurs des impôts de la DNI, leur connaissance de l'industrie minière est limitée. Dans la pratique ils peinent à identifier les lacunes dans la documentation fournie par les entreprises, à poser les bonnes questions, et à construire une vue d'ensemble sur la base d'informations parcellaires. Plusieurs ne sont pas en mesure de comprendre le modèle commercial des projets miniers, le montant de l'investissement requis et le rendement attendu. Cela limite leur capacité à identifier et à évaluer efficacement les risques en termes de prix de transfert dans la chaîne de valeur minière. Un petit nombre de contrôleurs ont reçu une formation sur les prix de transfert axée sur le secteur des banques et des assurances, mais cela n'a pour l'instant pas été le cas dans le secteur minier. La mauvaise compréhension de ce secteur signifie que les ressources d'audit peuvent potentiellement être mal réparties, et que les entreprises minières peuvent recevoir des demandes d'information coûteuses alors que ce n'est pas nécessaire.

Les inspecteurs des impôts connaissent mal l'industrie minière, et la faiblesse de la coordination avec le ministère des Mines ne fait que renforcer le problème

Les connaissances et l'expertise technique limitée du secteur minier sont exacerbées par le manque de coordination entre le ministère des Finances, la DNI et le ministère des Mines.

INFORMATION SUR LES PRIX DE TRANSFERT

Évaluation des risques et choix des dossiers de prix de transfert

La DNI s'engage à contrôler chaque année 20 % de l'ensemble des grands contribuables. Une fois les déclarations de revenus envoyées par les entreprises à la fin du mois d'avril, la DNI les examine en prêtant attention à des signaux d'alerte

généraux, notamment : i) le ratio entre les liquidités et les revenus déclarés, ii) les pertes successives, et iii) une baisse importante des revenus. Ces signaux sont définis par le chef de la DNI et peuvent évoluer d'une année à l'autre. La DNI modifie volontairement les indicateurs d'évaluation des risques pour éviter que les sociétés ne contournent le système. Si une société dépasse les indicateurs de risques, elle sera sélectionnée en vue d'un contrôle.

Cette approche permet de couvrir les principaux risques du point de vue du contrôle fiscal, mais elle ne contient pas d'éléments spécifiques aux risques liés aux prix de transfert ; par ailleurs, il n'existe pas non plus de cadre de référence pour aider les contrôleurs à déterminer si une transaction exposée aux prix de transfert a été manipulée ou non, et dans quelle mesure. Chacune des équipes sectorielles au sein du contrôle fiscal devrait disposer de sa propre matrice d'évaluation des risques liés aux prix de transfert, reposant sur des ratios et des cadres de référence propres à chaque secteur. Par exemple, dans le secteur minier, des pertes successives peuvent être courantes au cours des premières années d'exploitation en raison de coûts d'investissement élevés. Des indicateurs spécifiques aux prix de transfert devraient être développés pour guider les contrôleurs et leur permettre de faire la différence entre pratique industrielle standard et fraude fiscale.

Les entreprises minières ne sont pas régulièrement contrôlées par la DNI. Entre 2012 et 2014, toutes les grandes sociétés minières en opération ont été contrôlées. Toutefois, selon des fonctionnaires de la DNI, les vérifications ont tendance à être moins régulières dans le secteur minier en raison du temps qu'elles demandent. Bien que le Code des impôts limite les contrôles à une durée de trois mois, la plupart des audits miniers prennent jusqu'à deux ans du fait de la complexité des systèmes comptables des entreprises et des litiges prolongés avec celles-ci une fois les conclusions de la DNI rendues. Les entreprises minières sont également contrôlées moins fréquemment que d'autres en raison de la dimension politique du secteur. D'après un haut fonctionnaire des impôts, « la DNI doit éviter que les entreprises minières se sentent épiées ou importunées ».

Les sociétés minières sont moins souvent contrôlées que les autres. C'est en partie dû à la sensibilité politique des activités minières. D'après un haut fonctionnaire des impôts, « nous devons éviter que les entreprises se sentent épiées ou importunées. »

Accès à des données de comparaison adaptées

Il n'existe en Guinée aucune base de données internationale de comparaison des prix de transfert. La DNI n'a accès à aucune information sur les marchés internationaux au-delà des données accessibles au public. Tenant compte de ce déficit d'information, l'article 117 du Code des impôts stipule qu'en l'absence d'éléments de comparaison précis, le montant sera déterminé par comparaison avec les autres entreprises exploitées en Guinée ayant une activité similaire — ce que l'on pourrait appeler les « tarifs standards de l'industrie ». Pour déterminer ces tarifs standards, la DNI se fonde principalement sur l'Autorité de régulation des marchés publics. Les prix des biens et services achetés par l'Etat sont un outil de comparaison utile ; mais leur pertinence au regard du secteur minier est limitée, étant donné que l'Etat n'achète directement ni produits ni équipements miniers.

Tout en offrant une approche pragmatique pour évaluer les transactions entre parties liées, les tarifs standards de l'industrie ne sont cependant pas toujours compatibles avec le principe de pleine concurrence recommandé par l'OCDE. L'application de cette méthode est également limitée par le nombre restreint de mines en cours d'exploitation en Guinée (sept). En pratique, la DNI essaie souvent de trouver un point de comparaison interne à l'entreprise. Par exemple, pour évaluer les coûts de transport, elle fixe un point de référence dans le temps et compare l'évolution des coûts ; si ceux-ci augmentent, l'entreprise sera invitée

à se justifier. C'est une solution pratique, qui manque cependant de précision et peut par conséquent donner lieu à des litiges avec les sociétés minières. Un haut fonctionnaire, anciennement en poste au ministère des Mines, note par ailleurs que le gouvernement ne cherche même pas à évaluer certaines dépenses difficiles à évaluer, telles que les études géologiques, qui sont engagées avant le début des opérations minières, mais amorties ensuite dès le démarrage.

L'avantage du secteur minier est que les transactions portent sur des matières premières vendues au niveau mondial, ce qui signifie que le prix de vente réalisé par une entreprise pour ses produits miniers peut facilement être comparé aux cours mondiaux. Si le cours de l'or semble relativement simple à obtenir, le cas de la bauxite est plus complexe. En Guinée, toutes les sociétés produisant de la bauxite sont liées à des acheteurs qui négocient les prix de vente de manière bilatérale. Cette situation s'explique principalement par la nature de la ressource : la bauxite a peu d'usages alternatifs autres que la production d'aluminium, et après plusieurs opérations de rachat, seule une poignée de grandes entreprises se partage le marché. La forte intégration de la chaîne de valeur et l'absence d'un cours déterminé au niveau mondial représentent donc un risque majeur de sous-estimations des prix de vente de la bauxite.

Encadré 2. Difficultés à évaluer le prix de vente de la bauxite

La bauxite est le principal produit minier de Guinée. Plusieurs sociétés ont conclu des contrats d'achat à long terme avec des sociétés affiliées. L'administration n'est pas certaine de la vraie valeur de la bauxite exportée. Une vente par l'Etat de 300 000 tonnes de bauxite aux enchères en mai 2015 a renforcé ces soupçons. A l'issue de cette opération, l'Etat a perçu 4 dollars US de plus par tonne que le prix enregistré par la CBG pour ses ventes au même acheteur au cours de la même année. 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, pour s'en assurer, l'Etat doit encore trouver le moyen de suivre le marché et d'évaluer de façon indépendante les formules de prix utilisées dans les contrats d'achat.

L'industrie de la bauxite présente des défis particuliers en matière de prix de transfert, mais le secteur évolue et l'Etat a la possibilité de renforcer ses capacités d'évaluation des prix de vente entre parties liées. Par exemple, il existe désormais un indice de prix pour la bauxite auquel le gouvernement peut s'abonner et qui donne chaque mois une indication du prix au comptant. Ce dernier a tendance à être plus volatil et plus élevé que les prix fixés dans le cadre de contrat à long terme, mais cet indice donnerait à l'administration un point de comparaison objectif pour évaluer les prix de vente.

La demande croissante de bauxite émanant de Chine fait évoluer le marché vers une plus grande ouverture. À la suite de l'interdiction des exportations de bauxite par l'Indonésie, les consommateurs chinois ont été obligés de diversifier leurs sources d'approvisionnement, d'où l'émergence de plusieurs nouveaux producteurs de bauxite en Guinée, spécialisés sur le marché chinois. La diversification des producteurs et des acheteurs devrait permettre à l'administration d'élargir son échantillon de comparaison dans les pratiques des opérations de bauxite et de mieux identifier les cas de manipulation des prix de transfert.

Accès à l'information

Les sociétés minières coopèrent généralement aux demandes d'information financières ou relatives à la production. D'après certains fonctionnaires du ministère des Mines, toutes les sociétés minières fournissent des rapports trimestriels au ministère, que le FMI compare aux données de la balance des paiements deux fois par an. Les rapports financiers et les déclarations de revenus sont envoyés au ministère des Finances à la fin du mois d'avril, les rapports financiers étant également transmis au ministère des Mines. Certaines sociétés sont moins fiables et le département doit les relancer pour obtenir les informations ; il s'agit en général des entreprises plus petites qui n'ont pas de réputation internationale à protéger, qui prétendent souvent que leur société mère détient les informations demandées ou que leur divulgation nécessite son approbation. Il s'agit là d'exceptions. Selon un haut fonctionnaire de la DNI, « accéder aux informations des entreprises en Guinée n'est pas un problème, les normes comptables sont bonnes, et l'ensemble des informations financières, y compris les factures et justificatifs, se trouvent en Guinée. Mais, dans le cas des entreprises exportatrices, comment évaluer le prix des exportations à partir des informations qu'elles fournissent ? »

Malgré la disponibilité des informations fournies par les sociétés, la difficulté réside dans l'accès aux données d'autres juridictions fiscales où sont domiciliées les sociétés mères et entreprises liées. La documentation relative aux prix de transfert perd de son utilité si la Guinée ne peut accéder aux données fiscales d'autres juridictions pertinentes. Selon un haut fonctionnaire des impôts, « quelle entreprise concèdera que ses prix ne sont pas ceux du marché ? C'est une chose d'adopter une disposition en matière de documentation des prix de transfert, c'en est une autre de la mettre en application ». Si la DNI éprouve des difficultés à accéder à des données de comparaison fiables ainsi qu'à des informations sur les parties liées de la part d'autres juridictions, les documents sur les prix de transfert seront de peu d'utilité pour évaluer avec certitude les transactions entre parties liées.

Il n'y a aucune coopération formelle ou informelle entre la DNI et d'autres administrations fiscales pertinentes. Par conséquent, la DNI est incapable d'évaluer les transactions transfrontalières. Dans de nombreux cas, la DNI n'est pas en mesure d'identifier avec certitude l'ensemble des sociétés affiliées aux sociétés minières guinéennes, sans parler de la légitimité de leurs transactions. La DNI reconnaît qu'elle n'a d'une manière générale pas sollicité la coopération d'autres administrations ; dans un cas, elle a contacté l'administration fiscale française concernant un sous-traitant français de Sotelgui, mais sans obtenir de réponse. Le ministère des Finances est conscient des préoccupations de la communauté internationale concernant la confidentialité de l'information et requiert une assistance technique pour participer au système international d'échange automatique des informations (Automatic Exchange of Information / AEOI).

D'une manière générale, la DNI n'a pas cherché à obtenir d'informations auprès d'autres juridictions fiscales. Dans un seul cas, elle a contacté l'administration fiscale française sans obtenir de réponse.

Encadré 3. Les frais de gestion facturés par les sociétés mères

Exemple 1. Des représentants de l'Etat ont récemment rencontré les responsables d'une mine d'or dans le cadre du processus de révision des titres et conventions miniers. Au cours de la réunion, ils ont exprimé leur inquiétude au sujet des frais de gestion disproportionnés payés par la société guinéenne à sa société mère, qui pourraient être un moyen de transférer des bénéfices hors du pays. Il fut convenu que l'auditeur interne de la société prépare un rapport détaillant le calcul des frais de gestion de sorte que le gouvernement puisse évaluer leur caractère raisonnable.

Exemple 2. Un sous-traitant travaillant pour la même mine d'or versait à sa société mère 30 % des recettes totales, soit environ 20 millions de dollars US en frais de conseil. Un cabinet d'audit privé, engagé par le sous-traitant pour effectuer un audit interne, a pu prouver que les services techniques et de ressources humaines fournis par la société mère n'étaient pas pertinents au regard des activités du sous-traitant en Guinée. Le cabinet privé a fait part de ses observations au sous-traitant, mais l'administration, en particulier la DNI, n'en a pas été informé.

Encadré 4. Centrales d'achat internationales

Deux cas illustrent la dimension internationale de la collecte de l'impôt.

Le premier concerne un complexe produisant de la bauxite et de l'alumine, d'une capacité de 2,1 millions et de 700 000 tonnes annuelles respectivement. Avant sa fermeture en 2012, la société disposait d'un département responsable de l'ensemble des achats de la branche guinéenne en Europe. La DNI s'est rendu compte que le tarif de 1 300 dollars US par tonne payé par la société à la centrale d'achat pour la soude caustique (nécessaire à la production d'alumine) était très élevé. La DNI a comparé le prix d'achat du même produit par une brasserie locale et a trouvé une différence de 500 dollars US par tonne. La société n'a pas été en mesure de justifier la différence de prix. La DNI a donc rajouté cette différence aux bénéfices déclarés de l'entreprise et a ajusté en conséquence le montant de l'impôt dû.

Le second cas concerne une mine d'or dont la société mère était domiciliée en Europe et une société affiliée était responsable des achats et de l'expédition de matières premières requises pour les opérations en Guinée. La société guinéenne versait à la société mère des frais pour ce service, alors qu'elle n'encourait que très peu de coûts : les matériaux étaient achetés auprès d'une entreprise indépendante en Chine, qui se chargeait également du transport jusqu'en Guinée. Lors d'un audit, la DNI a obtenu une facture montrant des frais de transport trois fois supérieurs au coût total des matériaux. Les frais de transport représentaient à eux seuls près de 70 % des dépenses totales de la société guinéenne. Au lieu de verser des frais au fournisseur chinois, ou même à la centrale d'achat en Europe, le montant total, y compris une commission annuelle de l'ordre de 5 à 6 millions de dollars US, était versé à la société mère. La DNI aurait demandé par écrit à trois reprises de voir les factures du fournisseur chinois afin de déterminer si la facture de la société mère reflétait de manière appropriée les frais de service. Elle n'aurait pour l'instant obtenu aucune réponse.

DOCUMENTATION REQUISE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT

Comme mentionné dans la section 1, le gouvernement a introduit de nouvelles exigences concernant la documentation des prix de transfert dans la Loi de finances 2014. Avant cela, aucune base légale n'obligeait les entreprises à conserver ou à présenter des documents contemporains relatifs aux prix de transfert. Les sociétés minières contactées dans le cadre de cette étude ont connaissance de ces nouvelles dispositions et ont commencé à conserver les documents requis. Ces derniers devraient permettre d'améliorer le contrôle du gouvernement sur les transactions entre parties liées, et d'envoyer un message fort aux entreprises signalant que celles-ci sont surveillées.

Néanmoins, l'une des faiblesses de la nouvelle disposition est son manque de précision. L'exigence de documentation ne précise pas à quelle fréquence les entreprises doivent mettre à jour ou préparer les documents relatifs aux prix de transfert ni le type d'information devant être conservé⁵. Or il est essentiel d'avoir ces précisions si le gouvernement souhaite minimiser le fardeau de la mise en conformité pour les entreprises et faire en sorte que les documents relatifs aux prix de transfert soient pertinents. Étant donné que des informations spécifiques sur les prix de transfert sont exigées des entreprises minières, il pourrait être utile que la DNI travaille en collaboration avec le ministère des Mines pour clarifier ce que la règle en matière de documentation des prix de transfert exige des sociétés minières.

Les exigences actuelles en matière de documentation des prix de transfert ne précisent pas à quelle fréquence les entreprises sont supposées mettre à jour et préparer les documents sur les prix de transfert ni le type d'information à conserver.

MECANISMES DE RESOLUTION DES DIFFERENDS RELATIFS AUX PRIX DE TRANSFERT

L'Etat guinéen pourrait recourir aux mécanismes d'arbitrage prévus dans les conventions bilatérales pour régler les différends avec les entreprises qui pourraient surgir dans le cadre du contrôle des prix de transfert. L'Etat guinéen a conclu des conventions fiscales relatives à la double imposition avec la France, la Tunisie et le Maroc ; les négociations sont à un stade avancé avec l'Égypte, l'Ukraine et les Émirats arabes unis. La procédure à l'amiable prévue par ces conventions fiscales est loin de pouvoir servir de mécanisme de résolution des différends relatifs aux prix de transfert, car seules quelques-unes des sociétés opérant en Guinée dépendent de sociétés mères domiciliées dans ces pays.

En pratique, tant le gouvernement guinéen que les entreprises rechignent à avoir recours à un arbitrage en cas de litige dans le secteur minier. Pour le gouvernement, le recours à l'arbitrage est coûteux et a peu de chances d'aboutir favorablement. De nombreux représentants des sociétés considèrent que l'arbitrage mettrait en péril leurs relations avec le gouvernement. La DNI et les entreprises minières finissent ainsi généralement par régler leurs différends par un processus de négociation au cas par cas. Le ministre des Finances a le droit d'annuler entièrement ou partiellement un redressement fiscal, en particulier si celui-ci entraîne un risque de faillite de l'entreprise. Dans ces cas-là, l'entreprise doit apporter la preuve de l'impact financier dommageable du redressement, et le ministre peut décider de « renoncer à un impôt pour en préserver un autre » (par exemple l'impôt sur les revenus salariaux, les loyers, etc.). Cette approche « donnant-donnant » semble convenir à l'administration et aux sociétés, mais l'absence d'un cadre précis de prise de décision laisse une place importante à la discrétion des autorités et aux bras de fer avec les sociétés.

5 Voir le chapitre 7 du manuel des Nations Unies sur les prix de transfert pour des conseils détaillés en matière de règles portant sur la documentation des prix de transfert. Le Ghana et la Tanzanie ont tous deux utilisé le manuel des Nations Unies comme base pour l'élaboration de leurs règles en matière de documentation relative aux prix de transfert.

ASSISTANCE TECHNIQUE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT

Jusqu'ici, très peu d'assistance technique en matière de prix de transfert a été fournie, au-delà de trois fonctionnaires des impôts ayant reçu une formation du FMI sur le thème des prix de transfert dans le secteur bancaire en juin 2015. D'autres formations du FMI sur les prix de transfert sont envisagées à l'avenir. L'International Mining for Development Center (IM4DC) a également dispensé des formations à des fonctionnaires du ministère des Mines et de la DNI sur le thème de la gestion fiscale des activités minières à Addis-Abeba à la fin de l'année 2014.

L'administration n'a jusqu'à présent reçu aucune assistance technique en matière de prix de transfert ou pour l'élaboration de dispositions juridiques dans ce domaine. Un appui sur le terrain pour développer des systèmes et outils relatifs aux prix de transfert adaptés au contexte et aux différents secteurs serait utile. Les fonctionnaires de la DNI requièrent une aide dans les domaines suivants : appui technique en matière de prix de transfert dans le secteur minier ; formation additionnelle sur les prix de transfert en général, idéalement avec un suivi sur le terrain ; et renforcement de la collaboration avec les administrations fiscales pertinentes. La Coopération allemande au développement (GIZ) et la Banque mondiale se sont dites prêtes à soutenir une telle assistance technique, axée sur le secteur minier, si le gouvernement en fait la demande.

Les fonctionnaires de la DNI ont demandé aux partenaires au développement de leur fournir un appui technique sur les prix de transfert dans le secteur minier.

LEADERSHIP AU NIVEAU DE L'ETAT

La lutte contre la fraude fiscale dans le secteur minier est une priorité du gouvernement actuel. En 2013, le président de la République a participé à une table ronde du G8 sur le thème de l'évitement fiscal, au cours de laquelle il a appelé les pays du G8 à aider les pays en développement à s'attaquer à cette question importante. Le processus de revue des titres et conventions minières, ainsi que l'interdiction formelle des pratiques de corruption dans le nouveau Code minier démontrent l'engagement fort des autorités à maximiser les recettes fiscales en provenance du secteur minier. Bien que les fonctionnaires de la DNI reconnaissent que le secteur minier est politiquement sensible, ils affirment qu'il n'y a pas d'ingérence politique dans le processus de sélection des entreprises minières qui sont contrôlées. Mais cela n'a pas toujours été le cas. Il était auparavant difficile pour la DNI de contrôler des sociétés minières. Il est arrivé qu'un inspecteur se rende à l'étranger dans le cadre d'une enquête sur une entreprise minière et découvre de l'argent dans un compte bancaire d'une entreprise qui n'avait jamais déclaré de bénéfices. Après avoir pris connaissance du rapport, le ministre des Finances de l'époque avait exigé que l'inspecteur modifie son constat. Les inspecteurs conviennent que sous le régime actuel, l'engagement en faveur des réformes du secteur minier a mis fin à de telles ingérences politiques. Toutefois, plusieurs inspecteurs ont été licenciés à la suite d'un contrôle dans une exploitation aurifère en 2011, ce qui illustre la précarité de la position de la DNI.

Les prix de transfert et l'évitement fiscal, d'une manière générale, ne sont pas encore reflétés dans le discours politique au niveau national. Les autorités s'inquiètent du fait que les entreprises paient moins de taxes qu'elles ne devraient, mais accorde peu d'attention à la question de savoir pourquoi ces entreprises échappent à l'impôt, par exemple en manipulant les prix de transfert ou en ayant recours à la capitalisation restreinte. D'après un haut fonctionnaire du ministère des Mines, « l'attention se concentre sur les recettes collectées par l'État, et même si elles semblent moins élevées qu'elles ne devraient, personne ne se demande pourquoi ou comment cela est possible ». C'est là le reflet d'une difficulté globale dans le secteur minier : l'absence

d'orientation stratégique. La lutte contre l'évitement fiscal requiert une stratégie intégrée, qui inclut une amélioration concomitante du cadre juridique et des capacités des institutions en charge de la collecte des taxes et impôts du secteur minier.

RECOMMANDATIONS

Cadre juridique relatif aux prix de transfert

- 1 Le ministère des Finances devrait modifier l'article 117 du Code des impôts pour : (a) indiquer que les transactions entre parties liées seront évaluées en vertu du principe de pleine concurrence, clarifiant par conséquent la notion de « déductions abusives », et (b) préciser les méthodes d'application du principe de pleine concurrence. Il est possible de s'appuyer sur les cinq méthodes de l'OCDE et de développer si nécessaire des techniques innovantes en fonction des circonstances propres à la Guinée. Ces orientations supplémentaires permettront de clarifier ce qui est attendu des contribuables et renforceront le fondement juridique des ajustements apportés aux prix de transfert pratiqués par les sociétés.
- 2 Le ministère des Finances devrait également modifier dans l'article 117 du Code des impôts les dispositions relatives à la documentation des prix de transfert pour stipuler clairement la fréquence à laquelle les documents doivent être mis à jour, ainsi que les informations à fournir. En particulier, il devrait être exigé des contribuables qu'ils conservent un dossier sur les prix de transfert donnant un aperçu des opérations internationales de la société ainsi que des informations sur certaines transactions entre l'entité domiciliée en Guinée et les autres filiales du groupe. Ces informations devront être mises à jour chaque année⁶. Cette modification permettra à la DNI de disposer des données dont elle a besoin pour évaluer les risques en matière de prix de transfert et effectuer ses vérifications.
- 3 Le ministère des Mines devrait modifier le décret relatif à l'application des dispositions financières du Code minier afin de clairement définir les modalités d'application du principe de pleine concurrence pour toutes les transactions entre sociétés affiliées. Étant donné l'importance que revêt la documentation sur les prix de transfert, le ministère des Mines pourrait également souhaiter faire référence à l'article 117 du Code des impôts, en précisant qu'il s'applique à toutes les sociétés minières.
- 4 Le ministère des Mines devrait encourager les sociétés minières à soumettre pour approbation leurs CAP conformément à l'article 138-II du Code minier. Actuellement, peu d'entreprises le font, car (a) ce n'est pas obligatoire, et (b) la motivation à le faire volontairement est faible, étant donné la capacité limitée du gouvernement à démontrer qu'une vente n'a pas respecté le principe de pleine concurrence. La solution idéale serait à terme de modifier le Code de manière à dissocier la soumission des CAP du droit de préemption du gouvernement, et à exiger des entreprises qu'elles soumettent obligatoirement leurs CAP pour approbation. A court terme, le ministère des Mines devrait encourager les entreprises à soumettre volontairement leurs CAP pour approbation, afin d'améliorer le suivi des ventes de minerais.

6 Voir le chapitre 7 du manuel des Nations Unies sur les prix de transfert pour des conseils détaillés en matière de règles portant sur la documentation des prix de transfert. Le Ghana et la Tanzanie ont tous deux utilisé le manuel des Nations Unies comme base pour l'élaboration de leurs règles en matière de documentation relative aux prix de transfert.

- 5 Le ministère des Finances devrait introduire la possibilité pour les grands contribuables de conclure des APP. L'article 138-II du Code minier ne concerne pas les transactions autres que les ventes de minerais entre parties liées. Les difficultés liées à la négociation des APP peuvent être surmontées grâce à l'appui technique des partenaires de développement.

Dispositions administratives relatives aux prix de transfert

- 6 Le gouvernement guinéen devrait demander la création d'un mécanisme de coordination formel rassemblant le ministère des Finances, la DNI et le ministère des Mines dans le but d'améliorer la gestion fiscale des activités minières. Ce mécanisme pourrait prendre la forme d'un groupe de travail sur les recettes minières, co-présidé par le ministère des Finances et celui des Mines. Le groupe de travail n'assumerait pas les responsabilités des contrôles incombant à la DNI, mais s'efforcerait plutôt de renforcer les échanges de données et d'expertise pour améliorer l'identification des risques et les vérifications dans le secteur minier.
- 7 La DNI devrait identifier un nombre restreint d'inspecteurs des impôts au sein du département du contrôle fiscal pour recevoir une formation sur les prix de transfert. La nomination de spécialistes ayant reçu une formation approfondie permettra de concentrer les efforts de renforcement des capacités et de veiller à l'application cohérente des règles en matière de prix de transfert. Ces spécialistes devront conserver leur place au sein des différentes équipes sectorielles de la Division du contrôle fiscal de la DNI, pour leur permettre d'identifier les éventuels problèmes liés aux prix de transfert lors des vérifications de routine. Une fois que les spécialistes des prix de transfert auront acquis suffisamment d'expérience, la DNI pourra envisager de créer une unité indépendante pour ces questions. Cependant, il est conseillé de commencer par une approche décentralisée et de renforcer cette fonction au fil du temps.
- 8 La Division du contrôle fiscal devrait allouer davantage de ressources humaines et financières à l'équipe responsable du secteur minier. À l'heure actuelle, les fonctionnaires de cette division se répartissent équitablement entre quatre secteurs : télécommunications, services, commerce, et mines /industrie/ BTP. Le potentiel fiscal du secteur minier justifie le renforcement des effectifs de cette équipe de vérification en particulier.

Information sur les prix de transfert

- 9 La DNI devrait développer un cadre exhaustif d'évaluation des risques liés aux prix de transfert pour améliorer la précision et l'efficacité des audits en la matière. Le Service des grandes entreprises sélectionne actuellement les dossiers à vérifier sur la base d'un nombre restreint de « signaux d'alerte » repérés lors de l'examen des déclarations fiscales. Ce cadre d'évaluation des risques doit être renforcé en ce qui concerne les prix de transfert ; en particulier, il est souhaitable d'introduire des indicateurs portant sur la conformité des contribuables, la comparaison des marges bénéficiaires standards pour les entreprises opérant dans des industries similaires, l'évolution du chiffre d'affaires, les éléments du bilan, la rentabilité, les transactions transfrontalières avec les parties liées, les transactions avec des parties liées établies dans des juridictions à faible imposition, les pertes récurrentes ou les changements importants dans les résultats d'exploitation, et le recours aux actifs incorporels.

- 10 L'équipe de vérification de la Division du contrôle fiscal affectée au secteur minier devrait adapter le cadre générique relatif aux prix de transfert de la recommandation n° 9, de même que les ratios de référence de l'industrie utilisés à titre de comparaison, pour tenir compte des risques spécifiques au secteur minier. Pour développer ce cadre sectoriel spécifique, il est recommandé aux fonctionnaires de la DNI de collaborer avec le ministère des Mines pour i) cartographier la chaîne de valeur minière, (ii) identifier les types de transactions représentant un risque en termes de prix de transfert, et (iii) développer des tarifs standards de l'industrie pour permettre d'évaluer les risques de manipulation.
- 11 La DNI devrait introduire un formulaire annuel de déclaration des prix de transfert à soumettre par les contribuables en même temps que leur déclaration de revenus annuelle, pour y lister toutes les transactions entre parties liées intervenues au cours de l'exercice fiscal en question, et décrire la structure du contribuable et ses liens avec les autres parties liées au sein du groupe multinational⁷. Ce formulaire permettrait de réduire le fardeau administratif pesant sur les entreprises et de cibler plus précisément les dossiers à vérifier.
- 12 La DNI et le ministère des Mines pourraient envisager de souscrire un abonnement commun à plusieurs revues professionnelles sur le secteur minier, dont les indices nécessaires au calcul de la taxe minière (Platt's, Baltix et LME), ainsi qu'à l'indice sur le prix de la bauxite et de l'alumine⁸. Ce dernier propose le prix de référence CFR, ainsi que le calculateur CBIX, un outil simple qui donne une indication du prix de tout type de bauxite livré en Chine, en fonction de la teneur en alumine, en silicone et en eau. Ces prix de référence peuvent être utilisés pour l'examen des prix de vente déclarés et des formules de prix convenues dans les CAP.
- 13 Les partenaires internationaux au développement devraient financer l'abonnement de la DNI à une base de données des prix de transfert. Les tarifs standards de l'industrie sont des paramètres utiles à la détermination des prix de pleine concurrence, à utiliser en association avec des données de comparaison étrangères. La DNI devrait avoir accès, à titre de comparaison, à une base de données internationale, telle qu'Orbis, du Bureau van Dijk. Ces données de référence ne reflètent pas parfaitement le contexte local, mais elles fournissent un point de référence auquel la DNI pourra se référer pour contester les affirmations des contribuables.

7 Voir les sites Internet des administrations fiscales du Ghana et de la Tanzanie pour des exemples de formulaires de déclaration annuelle des prix de transfert.

8 <https://thebauxiteindex.com>

Compétences et connaissances en matière de prix de transfert

- 14 Les partenaires au développement devraient faciliter l'accès des fonctionnaires de la DNI à des formations complémentaires sur les prix de transfert, ainsi qu'à des formations spécialisées sur la vérification des activités minières. Pour l'instant, seuls trois fonctionnaires ont reçu une formation sur les prix de transfert, axée sur les services financiers et bancaires. Des formations complémentaires devraient être rapidement dispensées, en accordant la priorité aux risques liés aux prix de transfert dans le secteur minier. Ces formations devront cibler les fonctionnaires de la DNI, ainsi que ceux du ministère des Mines, et de la Sogupami. Il est essentiel que ces dernières institutions participent à la formation afin qu'elles puissent apporter leur connaissance de l'industrie et leur expertise technique à l'évaluation des domaines exposés à des risques potentiels en termes de prix de transfert.
- 15 Les partenaires au développement devraient encourager le renforcement des capacités de la société civile, des médias et du parlement en matière de prix de transfert dans le secteur minier. Cette formation devrait permettre d'améliorer les connaissances de base, et d'initier le développement d'outils de suivi de la performance afin de promouvoir la redevabilité de l'administration et assurer l'information des citoyens.

Les recherches pour la préparation de cette étude de cas ont été effectuées en août 2015.

ANNEXE 1 : PERSONNES INTERROGÉES

Inspecteur général, ministère des Mines : Alhousseine Kaba

Directeur adjoint, contrôle fiscal, DNI : Mamadou Berete

Ancien conseiller du président, cabinet du président ; actuellement ministre des Mines et de la Géologie : Abdoulaye Magassouba

Conseiller fiscal, ministère des Finances : Mamadou Sylla

Chef du Service des Grandes Entreprises, DNI : Youssef Camara

Secrétaire général, ministère des Finances : Sidi Mouctar Dicko

Directeur général adjoint, CBG : Mamadi Toure

Ancien Secrétaire général, ministère des Mines : Nava Toure

Conseiller pour les mines, cabinet du président : Dr Alkaly Yamoussa Bangoura

Journaliste, Espace Radio FM : Aboubacar Akoumba Diallo

Chef du service de vérification des entreprises de taille moyenne, DNI : Lancine Kokoro

Ancien inspecteur des impôts, DNI : Ibrahim Bodie Balde

Ancien Secrétaire général, ministère des Mines : Guillaume Curtis

Chargé de programme Gouvernance Régionale du Secteur Extractif en Afrique de l'Ouest, GIZ : Alpha Diallo

Ancien directeur général, GAC ; actuellement premier ministre : Mamady Youlah

Responsable fiscal régional, Anglogold Ashanti : Momar Mbengue

Conseiller économique et fiscal, ministère des Mines : Bouna Sylla

ANNEXE 2 : SIGLES ET ABBREVIATIONS

CAP	Convention d'achat préalable
CBG	Compagnie des bauxites de Guinée
DNI	Direction nationale des impôts
FMI	Fonds monétaire international
GNF	Franc guinéen
ITIE	Initiative sur la transparence des industries extractives
NRGI	Natural Resource Governance Institute
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PIB	Produit intérieur brut
Soguiipami	Société guinéenne du patrimoine minier