



Conseil économique et social

Distr. générale
2 août 2016
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Douzième session

Genève, 11-14 octobre 2016

Point 3 b) ii) de l'ordre du jour provisoire*

Imposition des industries extractives

Le concept de « trade mis-invoicing » (fausse facturation) et ses liens avec le « transfer mis-pricing » (manipulation des prix de transfert)

Note du Secrétariat

Contexte

1. Le Sous-Comité sur la fiscalité des industries extractives des pays en développement du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a demandé au Secrétariat de préparer une note succincte sur la signification du terme « trade mis-invoicing » (fausse facturation) par rapport à celui de « mis-pricing » (manipulation des prix de transfert). L'objectif est de déterminer dans quelle mesure des directives sur la fausse facturation pourraient être utiles dans le contexte de la coopération fiscale internationale au-delà de celles qui existent déjà pour la manipulation des prix de transfert et qui figurent dans le *Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement*¹.

2. Cette demande intervient dans le cadre du rapport du Sous-Comité sur ses activités de l'année 2015, qui avait inclus dans son plan de travail (accepté par le Comité) un examen concret de la facturation et des coûts (E/C.18/2015/CRP.2).

3. L'expression « trade mis-invoicing » (fausse facturation) n'est pas utilisée de manière uniforme. Parfois, elle semble être considérée comme un synonyme de « transfer mis-pricing » (manipulation des prix de transfert) – ou tout du moins être liée à la sous-facturation ou, logiquement, à la surfacturation – qui se produit entre un exportateur et un importateur et qui concerne dans de nombreux cas les prix de

* E/C.18/2016/1.

¹ *Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement* (New York, 2013).



transfert. Cependant, elle est parfois utilisée en référence à une pratique distincte de la manipulation des prix de transfert². Elle est notamment utilisée (voir au paragraphe 11) pour désigner des cas où des écarts de facturation entre l'exportateur et l'importateur ressortent des données douanières³. Cette expression (et d'autres expressions apparentées) est utilisée de façon très pertinente dans le rapport de la Commission économique pour l'Afrique intitulé « Flux financiers illicites : rapport du Groupe de haut niveau chargé de la question des flux financiers illicites en provenance d'Afrique » :

- **Fausse facturation.** Falsification du prix ou de la quantité des importations ou des exportations afin de dissimuler des sommes d'argent ou d'en accumuler dans d'autres juridictions. La motivation peut par exemple être de se soustraire à l'impôt, d'éviter les droits de douane, de transférer un pot-de-vin ou de blanchir de l'argent;
- **Fixation de prix de transfert abusifs.** Un prix de transfert peut être manipulé pour déplacer des bénéfices d'une juridiction fiscale à une autre, généralement d'une juridiction à forte imposition vers une juridiction à faible imposition. C'est une source bien connue de flux financiers illicites, bien que toutes les formes de falsification des prix de transfert n'entraînent pas de manipulation du prix des transactions;
- **Blanchiment d'argent par des voies commerciales.** Technique de falsification des prix des transactions commerciales utilisée pour dissimuler ou déguiser des revenus engendrés par une activité illégale.

4. L'ONG Global Financial Integrity, qui a fait de nombreux travaux dans ce domaine, définit le « trade mis-invoicing » (fausse facturation) comme suit⁴ :

La fausse facturation est une méthode qui permet de déplacer illégalement des fonds entre les pays et qui suppose la communication délibérée aux services douaniers de factures comportant des informations inexacts quant à la valeur

² Voir par exemple le document du 25 juillet 2016 de la Chambre des mines d'Afrique du Sud, « Trade Mis-Invoicing – Chamber Response to UNCTAD-Sponsored Report » (Fausse facturation : la réponse de la Chambre des mines au rapport commandité par la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement), disponible à l'adresse <http://www.chamberofmines.org.za/component/jdownloads/send/24-2016/259-trade-mis-invoicing-chamber-response-to-unctad-sponsored-report>. Le rapport de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) auquel il est fait référence – « Trade Misinvoicing in Primary Commodities in Developing Countries: The cases of Chile, Côte d'Ivoire, Nigeria, South Africa and Zambia » (Fausse facturation et commerce des matières premières dans les pays en développement : les cas de l'Afrique du Sud, du Chili, de la Côte d'Ivoire, du Nigéria et de la Zambie) est paru en 2016 et est disponible à l'adresse <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2016d2.pdf> – semble bien faire référence à des opérations effectuées entre parties liées au sein de sociétés transnationales.

³ Dans son rapport intitulé « Flux financiers illicites : rapport du Groupe de haut niveau chargé de la question des flux financiers illicites en provenance d'Afrique » (2010), la Commission économique pour l'Afrique définit ainsi les flux financiers illicites :

Il s'agit des fonds qui sont reçus, transférés ou utilisés de façon illégale. Ces fonds proviennent ordinairement de trois sources : la fraude fiscale commerciale liée aux fausses facturations dans le commerce international et aux prix de transfert abusifs, des activités criminelles telles que le trafic de drogues, la traite des personnes, les transactions illégales sur les armes et la contrebande, et la pratique des pots-de-vin et les vols commis par des fonctionnaires corrompus.

⁴ Voir Global Financial Integrity, « Trade Misinvoicing » (La fausse facturation), disponible à l'adresse <http://www.gfintegrity.org/issue/trade-misinvoicing/>.

d'une transaction commerciale. Il s'agit d'une forme de blanchiment d'argent fondée sur le commerce et elle constitue selon Global Financial Integrity la première source de flux financiers illicites.

5. Global Financial Integrity illustre le principe de fausse facturation par l'exemple hypothétique suivant (les noms de pays sont fictifs) :

Dans un cas de surfacturation à l'importation, l'importateur (tarésien) sort illégalement 500 000 dollars de Tarésie. Bien qu'il n'achète des véhicules d'occasion à un exportateur caldaréen que pour un montant de 1 million de dollars, il a recours à un intermédiaire minsharanéen pour gonfler la facture à 1 500 000 dollars. L'exportateur caldaréen reçoit un million de dollars, et le solde de 500 000 dollars est déposé sur un compte bancaire offshore détenu par l'importateur tarésien.

6. Dans cet exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de manipulation des prix de transfert, puisqu'il est possible que l'importateur tarésien ne soit pas une « entité apparentée ». Il apparaît donc que la détection d'une fausse facturation puisse relever d'un domaine important distinct de celui des prix de transfert et que les informations disponibles puissent être différentes. Dans le cas d'opérations entre des parties non apparentées, des sources d'information telles que des rapports par pays pourraient ne pas être utiles.

7. Il convient de noter que dans le cas d'une manipulation classique des prix de transfert, le même prix incorrect apparaîtrait sur les factures des deux parties apparentées, et la transaction ne figurerait pas dans les données que Global Financial Integrity, par exemple, utilise pour établir la valeur de la fausse facturation, puisque l'organisation s'intéresse aux factures dont la valeur diffère entre l'importateur et l'exportateur. Il s'agit d'une autre raison pour laquelle le terme est souvent – mais pas toujours – utilisé de façon distincte, c'est-à-dire sans référence à la question des prix de transfert. Le rapport du Groupe de haut niveau fait clairement référence aux transactions intragroupes soumises à l'analyse des prix de transfert :

Un autre moyen assez répandu d'engendrer des flux financiers illicites en provenance d'Afrique réside dans la surfacturation ou sous-facturation des services et biens immatériels, par exemple par des prêts internes à un groupe, ou au moyen de redevances sur la propriété intellectuelle ou sur la gestion. De telles pratiques contribuent de plus en plus aux flux financiers illicites. Cela est dû en partie à l'augmentation de la part des services dans le commerce mondial. Parmi les autres facteurs, il faut citer l'évolution de la technologie et l'absence d'informations permettant de comparer les prix. Les progrès de l'informatique permettent de transférer des sommes énormes d'un seul clic tout en facilitant des formes novatrices de fausse facturation. Il est plus facile d'appliquer le principe de pleine concurrence quand on détermine le prix réel d'une marchandise que lorsque l'on cherche à évaluer la valeur d'un droit de propriété intellectuelle tel que l'usage d'une marque. Il est de même assez difficile de limiter les services consultatifs que des entreprises apparentées peuvent se rendre entre elles ou de déterminer le montant maximum des prêts qu'elles peuvent s'accorder.

8. Le rapport du Groupe de haut niveau se réfère au concept de fausse facturation de la façon suivante :

Il s'agit de la falsification, pour diverses raisons, du prix, de la qualité et de la quantité des marchandises échangées. Il peut s'agir du désir d'éviter les droits de douane et les taxes nationales, ou encore de l'intention d'exporter des devises. La surfacturation des importations est pratiquée de longue date par de nombreux importateurs, et c'est pourquoi plusieurs pays africains ont introduit une inspection avant expédition pour détecter ces pratiques. Le Groupe a établi que la sous-facturation des exportations était assez courante en Afrique, en particulier dans le secteur des ressources naturelles, dans le but de réduire le montant des impôts dus dans les pays exportateurs au titre de ces ventes.

[...] Des préoccupations similaires ont amené le Libéria à introduire le marquage du bois d'œuvre exporté. Cette mesure s'est révélée tout à fait efficace, et cela a amené le Groupe à mettre en contact le Libéria et la République démocratique du Congo, qui fait face à des problèmes du même ordre.

9. Cela semble dans une très large mesure concerner aussi bien les cas de prix de transfert que les autres. Dans ce même rapport, la fausse facturation est considérée comme un problème distinct de celui de la manipulation des prix de transfert et la recommandation ci-après est faite :

Les pays africains doivent s'assurer qu'ils disposent bien d'une législation et d'une réglementation claires et concises qui interdisent les déclarations délibérément incorrectes ou imprécises concernant les prix, les quantités, la qualité ou d'autres aspects du commerce des biens et services, faites dans le but de transférer des capitaux ou des profits vers une autre juridiction, de manipuler les prix ou de se soustraire à toute forme d'imposition, notamment les droits de douane et les droits d'accise. En vue du recouvrement des impôts, il convient, dans une première étape, de s'assurer que toutes les entreprises, petites et grandes, sont bien enregistrées à des fins fiscales. En plus des exigences actuelles en matière d'enregistrement, les pays peuvent envisager d'ajouter des dispositions régissant l'inscription au registre du commerce des entreprises de toutes tailles afin qu'aucune inscription sur ce registre n'ait lieu sans présentation d'une preuve de l'enregistrement à des fins fiscales. Dans certains pays, on ne peut pas ouvrir un compte en banque sans donner la preuve qu'on est inscrit sur la liste des contribuables. Pour éviter des retards inutiles dans l'inscription des entreprises au registre du commerce, les administrations concernées doivent avoir la capacité voulue de traiter de tels dossiers. Le Groupe recommande en outre que les bases de données du registre du commerce et des autorités fiscales soient connectées entre elles. Les douanes des États africains doivent utiliser les bases de données existantes où figurent des informations comparatives sur les prix pratiqués dans le commerce mondial des marchandises afin d'analyser les importations et les exportations et de repérer les transactions appelant plus ample examen. Les États doivent également commencer à recueillir des informations sur les transactions commerciales pour créer des bases de données qui puissent être ensuite exploitées et partagées avec d'autres États en vue de disposer d'une base plus solide pour effectuer des comparaisons locales et régionales.

10. Global Financial Integrity définit la fausse facturation en termes généraux, sans faire de référence précise aux notions de qualité et de quantité⁵ :

Fausse facturation : Correspond à l'acte délibéré de surfacturer des importations ou de sous-facturer des exportations, généralement dans un objectif de fraude fiscale. Cette pratique est une composante essentielle des flux financiers illicites et l'une des principales façons dont les résidents des pays en développement transfèrent illégalement de l'argent à l'étranger.

11. Global Financial Integrity a indiqué au secrétariat de coordination pour le financement du développement qu'il avait lui aussi constaté que les divers termes utilisés prêtaient à confusion. L'ONG considère que la fausse facturation (qui, de son point de vue, peut également être qualifiée de fraude commerciale) constitue une activité illégale. Étant donné que les données utilisées par Global Financial Integrity pour évaluer la valeur des échanges ne permettent pas d'examiner des transactions individuelles, il est impossible de déterminer la présence de parties apparentées et donc d'en conclure si la fausse facturation relève de prix de transfert abusifs. Cependant, comme il a été mentionné, il est peu probable que les factures d'importation ou d'exportation fournies par des parties apparentées présentent les incohérences qui caractérisent souvent les opérations de fausse facturation. Global Financial Integrity a indiqué qu'il n'utilise pas le terme de « transfer mis-pricing » (manipulation des prix de transfert), car il distingue l'activité légitime de fixation des prix de transfert (« transfer pricing ») de l'activité de manipulation des prix de transfert (« abusive transfer pricing »), dont l'aspect illégal doit être déterminé par la justice.

12. Le *Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement* reconnaît les prix de transfert comme un élément normal du commerce international utilisé pour valoriser les transactions entre des parties apparentées. Quant à la manipulation des prix de transfert, elle est expliquée comme suit :

Pour les besoins de ce Manuel, le terme de « mis-pricing » est utilisé pour désigner des prix non conformes aux règles du commerce de pleine concurrence. Il n'implique pas nécessairement qu'il existe une volonté d'évasion ou de fraude fiscale. Du point de vue des pays en développement, les conséquences d'une tarification non conforme aux règles du commerce de pleine concurrence ne dépendent pas de son caractère intentionnel ou non, même si ce critère pourrait bien sûr influencer sur la façon dont les pays traitent les cas spécifiques d'un tel comportement.

13. Dans le jargon des Nations Unies, le terme de « transfer mis-pricing » correspond donc à la fixation de prix qui, pour une raison ou pour une autre, ne sont pas conformes aux règles du commerce de pleine concurrence. Il est clair que ce terme a été choisi pour mettre en évidence que tous les prix de transfert ne posent pas forcément problème. Cependant, il signifie aussi qu'un prix qui n'est objectivement pas conforme aux règles du commerce de pleine concurrence peut donner lieu à des ajustements au titre des lois nationales et des traités bilatéraux conformément à l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies concernant

⁵ Global Financial Integrity, « The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing » (Estimation des recettes fiscales perdues en raison de la fausse facturation) (2010), disponible à l'adresse <http://www.gfintegrity.org/report/the-implied-tax-revenue-loss-from-trade-mispricing/>.

les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, sans pour autant qu'il y ait eu volonté délibérée d'abus ou négligence entraînant un abus. Ceci pourrait être particulièrement important dans les pays où une charge de la preuve importante est imposée à l'administration fiscale.

Résumé et conclusions

14. Aux fins des travaux du Sous-Comité, les principales conclusions sont les suivantes :

a) Il n'existe pas de consensus clair sur la signification du terme « mis-invoicing », certains organismes semblant y inclure les fausses factures d'un montant identique (y compris celles entre parties apparentées), tandis que d'autres font référence à des factures présentant des incohérences, qui sont plus faciles à repérer dans les données douanières. Il est donc préférable d'éviter d'utiliser ce terme, ou à défaut d'explicitier le sens qui lui est donné;

b) Pour ce qui est des factures présentant des incohérences, la détermination de l'étendue du phénomène de fausse facturation devrait en principe prendre en compte aussi bien les transactions entre parties apparentées que les autres, mais devrait en pratique ne pas couvrir les cas de manipulation des prix de transfert, puisque cela concernerait aussi des factures de montants identiques présentées par l'importateur et l'exportateur;

c) La fausse facturation faisant appel à des factures d'un montant différent peut se produire dans le secteur des industries extractives entre des parties non apparentées, mais rien ne laisse penser que ce secteur d'activité soit spécifiquement touché par ce phénomène. Pour autant, en cas de fausse facturation dans ce secteur, les pays en développement qui sont très dépendants des matières premières pourraient subir des conséquences disproportionnées, même s'il est probable que les exportations soient plus sujettes à ce phénomène que les importations;

d) Les effets éventuels concerneraient très probablement plus les droits de douane que les impôts, même si, selon les impôts et les incitations fiscales en vigueur, il pourrait y avoir des cas d'évasion ou de fraude fiscale;

e) Les problèmes couverts par le terme générique de « trade mis-pricing » peuvent potentiellement concerner tous les aspects de la facturation, puisqu'au-delà du prix, la qualité et la quantité des articles peuvent jouer un rôle, dans les cas comportant des prix de transfert comme dans les autres; il pourrait être utile d'établir des directives concrètes en la matière – en vue, par exemple, de faire en sorte que la facturation reflète bien la qualité et la quantité des articles – mais cela constituerait une entreprise considérable.

15. Les questions liées à la manipulation des prix de transfert sont examinées par un autre sous-comité, celui chargé de l'article 9 (entreprises associées) : prix de transfert. Il a été convenu en 2015 que les deux sous-comités travaillent de concert, mais leur collaboration devrait véritablement débiter en 2017 plutôt qu'en 2016. Il semble néanmoins qu'il soit possible d'élaborer des directives utiles sur la facturation qui ne soient pas directement liées à la manipulation des prix de transfert, et qui pourraient s'avérer pertinentes pour l'imposition des industries extractives.

16. Dans son rapport, la Commission économique pour l'Afrique a abordé un domaine qui n'est pas lié aux prix de transfert, à savoir les cas dans lesquels la fausse facturation est utilisée pour accroître les incitations fiscales à l'exportation en surévaluant la valeur des produits exportés. Cela pourrait être un problème si les industries extractives recevaient de telles incitations à l'exportation calculées sur la base de la valeur de la marchandise, ce qui ne semble pas être très courant.

17. Un autre domaine possible pourrait être la sous-facturation des importations, qui pourrait se produire entre parties apparentées, dans le cadre d'une entente de manipulation des prix de transfert, mais également au cours d'une transaction avec une partie non apparentée. Dans la mesure où ces opérations concernent exclusivement des droits de douane, elles ne rentrent probablement pas dans le cadre du mandat du Sous-Comité. Il se pourrait que des droits soient prélevés sur des importations (par exemple, il existe au Brésil divers droits de douane sur les produits importés)⁶. Il faudra que le sous-comité décide s'il s'agit d'une question suffisamment importante pour justifier une directive de l'Organisation des Nations Unies au sujet des industries extractives.

18. Dans le secteur des industries extractives, ni le blanchiment d'argent ni l'évitement du contrôle des capitaux n'apparaissent comme la motivation principale dans certains cas de fausse facturation. Étant donné que ces cas ne sont pas toujours directement liés à des questions fiscales, ils ne constituent peut-être pas un sujet d'étude adéquat pour le Sous-Comité.

19. S'il existe un sujet autre que la manipulation des prix de transfert qui concerne les industries extractives, il pourrait être utile de disposer de directives sur la façon de détecter la fausse facturation et d'y faire face, et éventuellement d'y inclure des recommandations sur le plan légal.

20. Les principaux problèmes qui sont relevés dans la partie du rapport du Groupe de haut niveau (voir par. 9 ci-dessus) concernant la détermination de la quantité ou de la qualité d'une matière première exportée montrent qu'il pourrait être nécessaire d'établir des directives générales quant à la façon de vérifier l'exactitude d'une facture (notamment sur les plans de la qualité, des quantités et des prix des articles), particulièrement pour les matières premières, ce qui serait utile aussi bien dans les cas de prix de transfert que dans les autres. Cela pourrait être fait indépendamment des questions spécifiques liées à l'établissement des prix de transfert pour les transactions portant sur des matières premières, qui sont déjà en cours d'examen, entre autres par l'Organisation des Nations Unies.

21. Dans ces conditions, les examens de questions pratiques, telles que la quantification du montant réel des exportations et les moyens concrets de remédier au phénomène de « trade mis-pricing » (voir par. 9 ci-dessus) qui figurent dans le rapport du Groupe de haut niveau, pourraient utilement orienter les travaux du Sous-Comité et la supervision du Comité vers de nouveaux domaines. Cependant, ces travaux ne pourront probablement pas être terminés avant la fin du mandat des membres du Comité, à la mi-2017.

⁶ Voir <http://thebrazilbusiness.com/article/how-to-calculate-brazilian-import-duties-and-taxes>.