

# Administration des régimes fiscaux des industries extractives

Manuel



Jack Calder

# Administration des régimes fiscaux des industries extractives

Manuel

Jack Calder

F O N D S M O N É T A I R E I N T E R N A T I O N A L

©2014 Fonds monétaire international

Réimpression : août 2014

Couverture : Division des Services multimédias  
Traduction : Services linguistiques  
du Département des services généraux et de la technologie  
du Fonds monétaire international

**Cataloging-in-Publication Data**  
**Joint Bank-Fund Library**

Calder, Jack, 1948—  
Administering fiscal regimes for extractive industries: a handbook / Jack Calder. — Washington, D.C :  
International Monetary Fund, 2014.  
p. ; cm.

Comporte des notes bibliographiques et un index.  
ISBN: 978-1-51356-789-1

1. Revenue administration—Handbook, manuals, etc. 2. Natural resources—Taxation—Handbooks,  
manuals, etc. I. International Monetary Fund. II. Title.

HD60.C35 2014

Mise en garde : les opinions exprimées dans ce livre n'engagent que leurs auteurs et ne sauraient être attribuées au Fonds monétaire international, à son Conseil d'administration ou aux gouvernements de ses États membres.

Les commandes doivent être adressées à :  
International Monetary Fund, Publication Services  
P.O. Box 92780, Washington, DC 20090, U.S.A.  
Téléphone : (202) 623-7430 Télécopie : (202) 623-7201  
Messagerie électronique : [publications@imf.org](mailto:publications@imf.org)  
Internet : [www.elibrary.imf.org](http://www.elibrary.imf.org)  
[www.imfbookstore.org](http://www.imfbookstore.org)

---

# Table des matières

---

Avant-propos .....	<a href="#">vii</a>
Remerciements.....	<a href="#">viii</a>
Introduction et aperçu général .....	<a href="#">ix</a>
Sigles et acronymes .....	<a href="#">xiii</a>
<b>CHAPITRE 1</b> QUELLES SONT LES PARTICULARITÉS DE L'ADMINISTRATION DES RECETTES TIRÉES DES RESSOURCES NATURELLES? .....	<a href="#">1</a>
Quelles sont les particularités des recettes tirées des ressources naturelles? .....	<a href="#">2</a>
Une activité comme une autre? .....	<a href="#">2</a>
Non renouvelabilité .....	<a href="#">2</a>
Diversité des échelles et des niveaux de rentabilité .....	<a href="#">4</a>
Potentiel de rente .....	<a href="#">4</a>
Incertitude et risque.....	<a href="#">6</a>
Besoin d'investissements massifs et d'expertise technologique .....	<a href="#">8</a>
Longues périodes de mise en valeur et d'exploitation; coûts irrécouvrables et d'abandon élevés .....	<a href="#">9</a>
Concentration géographique .....	<a href="#">10</a>
Niveau élevé des exportations et des importations .....	<a href="#">10</a>
Accords commerciaux particuliers de partage de risques .....	<a href="#">11</a>
Transferts des intérêts de permis d'exploitation de ressources naturelles .....	<a href="#">12</a>
Propriété et contrôle de l'État .....	<a href="#">12</a>
Mauvaise gouvernance .....	<a href="#">14</a>
Conséquences pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles .....	<a href="#">15</a>
Cadre logique pour évaluer et renforcer l'administration des recettes tirées des ressources naturelles.....	<a href="#">16</a>
<b>CHAPITRE 2</b> CADRE POLITIQUE ET JURIDIQUE .....	<a href="#">19</a>
Accessibilité du droit fiscal sur les ressources naturelles.....	<a href="#">19</a>
Administration et politique fiscales.....	<a href="#">20</a>
Mise en œuvre et conception des impôts sur les ressources naturelles .....	<a href="#">21</a>

Redevances ou impôts sur les bénéficiaires et la rente .....	<a href="#">21</a>
Complexité superflue en matière de fiscalité des ressources naturelles .....	<a href="#">23</a>
Mauvaise conception des dispositions fiscales sur les ressources naturelles ....	<a href="#">24</a>
Clauses de stabilité .....	<a href="#">24</a>
Recettes non fiscales.....	<a href="#">25</a>
Participation publique au capital.....	<a href="#">25</a>
Services aux populations locales et obligations d'infrastructures .....	<a href="#">26</a>
<b>CHAPITRE 3 ORGANISATION ET COOPÉRATION .....</b>	<b><a href="#">27</a></b>
Organisation de l'administration des recettes des ressources naturelles entre organismes publics.....	<a href="#">28</a>
Administration intégrée au sein des services fiscaux .....	<a href="#">28</a>
Fragmentation de l'administration .....	<a href="#">29</a>
Administration intégrée par le ministère des Ressources Naturelles ou par l'entreprise publique d'exploitation.....	<a href="#">30</a>
Transfert des responsabilités aux services fiscaux .....	<a href="#">31</a>
Responsabilités du ministère des Ressources Naturelles .....	<a href="#">31</a>
Responsabilités des entreprises publiques d'exploitation .....	<a href="#">32</a>
Responsabilités des autorités provinciales et locales.....	<a href="#">32</a>
Responsabilité des impôts vexatoires .....	<a href="#">33</a>
Organisation de l'administration des recettes des ressources naturelles au sein des services fiscaux.....	<a href="#">33</a>
Coopération et échange d'informations .....	<a href="#">34</a>
Obstacles à une administration intégrée et solutions de repli .....	<a href="#">35</a>
<b>CHAPITRE 4 PROCÉDURES .....</b>	<b><a href="#">37</a></b>
Codes de procédure fiscale .....	<a href="#">38</a>
Fonctions courantes .....	<a href="#">39</a>
Enregistrement.....	<a href="#">39</a>
Déclarations, évaluations, paiement et importance du système déclaratif .....	<a href="#">39</a>
Simplifier les procédures courantes .....	<a href="#">40</a>
Fonctions spécialisées .....	<a href="#">44</a>
Évaluation et gestion du risque .....	<a href="#">44</a>
Segmentation et stratégie de respect des obligations fiscales.....	<a href="#">44</a>
Application.....	<a href="#">45</a>

	Services aux contribuables.....	<a href="#">46</a>
	Contrôles physiques.....	<a href="#">46</a>
	Cours de référence.....	<a href="#">47</a>
	Contrôle.....	<a href="#">47</a>
	Recours et règlement des différends.....	<a href="#">50</a>
<b>CHAPITRE 5</b>	<b>GOUVERNANCE ET TRANSPARENCE.....</b>	<b><a href="#">53</a></b>
	Définition claire des attributions et des responsabilités.....	<a href="#">54</a>
	Processus budgétaires ouverts.....	<a href="#">56</a>
	Accès du public à l'information.....	<a href="#">56</a>
	Initiative pour la transparence dans les industries extractives.....	<a href="#">58</a>
	Garantie d'intégrité.....	<a href="#">59</a>
<b>CHAPITRE 6</b>	<b>CAPACITÉS ADMINISTRATIVES.....</b>	<b><a href="#">63</a></b>
	Nombre d'agents.....	<a href="#">64</a>
	Salaires.....	<a href="#">65</a>
	Recrutement.....	<a href="#">65</a>
	Formation.....	<a href="#">66</a>
	Gestion de la performance.....	<a href="#">68</a>
	Informatique.....	<a href="#">68</a>
	Financement et autonomie.....	<a href="#">69</a>
	Rôle du secteur privé.....	<a href="#">69</a>
	Réussir la réforme.....	<a href="#">69</a>
<b>ANNEXE 1</b>	<b>DISPOSITIONS FISCALES SPÉCIFIQUES AUX RESSOURCES NATURELLES.....</b>	<b><a href="#">71</a></b>
	Évaluation des ressources naturelles et fixation de prix de transfert.....	<a href="#">71</a>
	Coûts de financement.....	<a href="#">84</a>
	Opérations de couverture.....	<a href="#">85</a>
	Conditions générales de déductibilité des coûts.....	<a href="#">86</a>
	Cantonement des coûts.....	<a href="#">87</a>
	Trêves fiscales.....	<a href="#">87</a>
	Dépenses en capital.....	<a href="#">88</a>
	Coûts d'infrastructures sociales.....	<a href="#">89</a>
	Transferts de permis.....	<a href="#">89</a>
	Groupements et redéterminations.....	<a href="#">90</a>

	Retenue d'impôt et convention sur la double imposition .....	<a href="#">91</a>
	TVA et exemptions de droits à l'importation .....	<a href="#">91</a>
	Incitations à la transformation et la consommation locales .....	<a href="#">91</a>
<b>ANNEXE 2</b>	EXEMPLE DE CADRE ADMINISTRATIF HARMONISÉ POUR LA FISCALITÉ DES RESSOURCES NATURELLES .....	<a href="#">93</a>
<b>ANNEXE 3</b>	LE RÔLE DE LA MODÉLISATION ÉCONOMIQUE.....	<a href="#">97</a>
<b>ANNEXE 4</b>	EXEMPLE DE RAPPORT ANNUEL SUR LES RECETTES TIRÉES DES RESSOURCES NATURELLES .....	<a href="#">99</a>
	Bibliographie.....	<a href="#">103</a>
	Index .....	<a href="#">105</a>

---

# Avant-propos

---

L'administration des recettes fiscales tirées de ressources naturelles (RN) non renouvelables comme le pétrole, le gaz, le charbon ou d'autres minerais présente des difficultés particulières. Il pourrait sembler légitime de se demander ce qu'il y a de difficile à collecter des impôts auprès d'entreprises qui se contentent de creuser le sol, d'en extraire des ressources et de les exporter ou les acheminer jusqu'à une raffinerie située dans le pays d'extraction, étant donné que ces ressources extraites peuvent être mesurées, pesées et contrôlées. Et pourtant, ce n'est pas si simple.

La filière des ressources naturelles revêt des particularités qui mènent souvent à une fiscalité spécifique, source de difficulté pour l'administration. Parmi ces particularités, on notera le caractère non renouvelable des ressources naturelles, les importantes variations d'échelle et de rentabilité (ce qui peut refléter des écarts de taille entre les exploitants : mines artisanales ou grandes multinationales, ou encore des fluctuations de la rentabilité dans le temps); un potentiel de rente exceptionnel; un niveau de risque et d'incertitude très élevé; des investissements importants en capital; des cycles de développement et d'exploitation très longs; des niveaux d'importation et d'exportation très élevés; des systèmes de partage des risques spécifiques; des transferts de propriété fréquents; une participation et un contrôle fort de l'État. D'importantes recettes fiscales des ressources naturelles s'accompagnent souvent d'une mauvaise gouvernance. La plupart de ces caractéristiques et difficultés sont plus notables encore dans les pays en développement. De plus, les engagements contractuels (y compris les accords de partage de la production) et la participation de l'État jouent souvent un rôle plus important dans ces pays que dans les économies développées.

Du fait de ces particularités et des difficultés perçues en matière d'administration des recettes des RN, une attention insuffisante est consacrée à ce sujet. Les réformes administratives, et l'assistance technique qui les accompagne, se concentrent davantage sur la fiscalité générale que sur la fiscalité des RN, même lorsque la première génère moins de recettes fiscales que la seconde (c'est le cas au Nigéria, par exemple, où les recettes fiscales hors hydrocarbures représentent seulement 25 % des recettes totales), ou ignorent totalement certaines recettes des RN (comme les redevances, ou la part de production de l'État) qui ne sont pas classées comme des impôts «normaux», alors qu'elles constituent la principale source de recettes publiques.

Ce manuel, publié conjointement par le FMI et la Banque mondiale, est l'un des premiers ouvrages à s'intéresser de près à l'efficacité de l'administration des recettes fiscales des ressources naturelles. Il fournit aux décideurs politiques et aux agents des pays en développement et émergents des instructions pratiques pour mettre en place un cadre juridique, une organisation et des procédures solides pour gérer les recettes des ressources naturelles. Il aborde le thème de la transparence et de sa promotion face une demande croissante des parties prenantes nationales et internationales pour plus de clarté et de responsabilité dans l'administration des recettes publiques tirées des ressources naturelles. Il approfondit également les solutions pour que les pays en développement parviennent à renforcer leurs capacités techniques et managériales pour mieux administrer ces recettes.

Nous souhaitons remercier ici le Fond fiduciaire thématique pour la gestion des richesses en ressources naturelles et les États membres pour leur générosité dans le financement de cet ouvrage. Jack Calder, en tant qu'auteur principal, a apporté son immense expérience et son expertise précieuse. Nous souhaitons également remercier les équipes du FMI et de la Banque mondiale d'avoir révisé et commenté les versions antérieures de ce texte, et grâce à qui cet ouvrage est devenu réalité. Je pense notamment à Katherine Baer, Boubacar Bocoum, Philip Daniel, Paulo de Sa, Andrea Lemgruber, Peter Mullins, Andrew Okello, Enrique Rojas et Peter van der Veen.

Min Zhu  
*Directeur général adjoint*  
*Fonds monétaire international*



Sri Mulyani Indrawati  
*Directrice générale et*  
*Directrice des opérations*  
*Banque mondiale*



**BANQUE MONDIALE**



---

# Remerciements

---

La publication de cet ouvrage a été rendue possible grâce à la générosité du Fonds fiduciaire thématique pour la gestion des richesses en ressources naturelles. Les États et les organisations qui y contribuent apparaissent ci-dessous :



Australie — Ministère  
des affaires étrangères  
et du commerce



Union européenne



Koweït



Pays-Bas — Ministère  
des affaires étrangères



Ministry of Foreign Affairs of the  
Netherlands

Norvège



**Norad**

Oman



Suisse



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,  
Education and Research EAER  
State Secretariat for Economic Affairs SECO

---

# Introduction et aperçu général

---

L'abondance en ressources naturelles offre une opportunité unique pour les pays en développement. Malheureusement, ils ne parviennent pas toujours à en tirer profit. Convertir la richesse tirée des ressources naturelles en véritable développement économique durable requiert :

- une bonne gestion assurant une exploitation efficace et efficiente;
- une fiscalité bien pensée assurant à la fois de bonnes recettes fiscales à l'État et des incitations pour les investisseurs;
- une bonne administration des recettes pour que la perception soit efficace;
- une bonne gestion des dépenses publiques afin de transformer ces recettes temporaires et volatiles en avantages durables pour la nation et gérer le risque posé par la manne tirée des ressources naturelles à l'ensemble de l'économie.

Ces exigences représentent autant de défis majeurs en termes de capacités et de gouvernance, que les pays peinent souvent à relever.

Ce manuel porte sur l'administration des recettes des ressources naturelles. Ce n'est peut-être pas le maillon le plus important de la chaîne de valeur qui permettra de transformer la richesse tirée des ressources naturelles en développement économique durable, mais c'est néanmoins un maillon indispensable qui reçoit généralement moins d'attention qu'il ne le mérite. Même si, en principe, l'administration des recettes des ressources naturelles devrait être relativement facile, étant donné que ce n'est pas une industrie très complexe, c'est souvent le maillon faible de la chaîne.

L'industrie des ressources naturelles présente des particularités, notamment le caractère non renouvelable de la ressource, d'importantes variations d'échelle et de niveau de rentabilité, un potentiel de rente exceptionnel, un niveau élevé de risque et d'incertitudes, l'ampleur des investissements en capital, un cycle de développement et d'exploitation très long, la concentration géographique, la forte proportion d'importations et d'exportations, des systèmes de partage des risques commerciaux particuliers, la fréquence des transferts de propriété, le degré de participation et de contrôle de l'État et une tendance à entraver la gouvernance.

En raison de ces particularités, la fiscalité des ressources naturelles se différencie du régime appliqué aux autres secteurs, ce qui engendre des difficultés particulières pour l'administration. Le chapitre 1 explique comment les particularités de cette industrie affectent son régime fiscal et les problèmes administratifs posés :

- questions juridiques;
- organisation;
- procédures;
- transparence;
- renforcement des capacités.

Les autres chapitres étudient chacun de ces aspects de la fiscalité des ressources naturelles.

## QUESTIONS POLITIQUES ET JURIDIQUES

Les régimes fiscaux spécifiques aux ressources naturelles s'accompagnent souvent de difficultés juridiques spécifiques liées à leur administration<sup>1</sup>. Le chapitre 2 étudie la relation entre la politique fiscale applicable aux ressources naturelles et l'administration. Ce sujet est souvent simplifié et assimilé à un choix entre les redevances calculées sur la production, que l'on considère comme faciles à gérer, et les impôts sur les bénéfices, qui sont censés être difficiles à administrer. Les arguments politiques en faveur de l'inclusion des redevances dans un régime fiscal spécifique aux ressources naturelles sont recevables, mais devront se fonder sur leurs avantages propres, et non sur la conception erronée selon laquelle les redevances sont le seul impôt sur les ressources naturelles qui peut être administré efficacement. Dans la pratique, les économies en développement appliquent à la fois l'impôt sur les sociétés et les redevances sur la production. Cette combinaison étant peu progressive, les pays devront parfois instaurer des impôts supplémentaires afin de capter une part plus importante du potentiel haussier de la rente. Les pays qui tentent de le faire par un système de redevances progressives se retrouvent en général avec un régime fiscal loin d'être simple à gérer, dans lequel un système de redevances complexe cohabite avec l'impôt sur le revenu. D'un autre côté, l'impôt sur la rente tirée des ressources naturelles est parfois considéré comme un impôt

---

<sup>1</sup> Pour une discussion approfondie sur les régimes fiscaux applicables aux ressources naturelles, voir FMI (2012).

particulièrement difficile à administrer. En revanche, il peut utiliser les mêmes données (ou même seulement une partie) que l'impôt sur le revenu, ce qui permet d'éviter d'autres complications administratives.

La grande variété de régimes fiscaux spécifiques aux ressources naturelles pose souvent des défis importants pour l'administration. Dans de nombreux pays en développement, un accord particulier est négocié pour chaque projet ou permis de sorte que chacun a son propre régime fiscal. Le chapitre 2 revient sur les mesures à prendre pour atténuer cette complexité.

De plus, les dispositions législatives souffrent souvent de lacunes et de manquements (en ce qui concerne la fixation des prix de transfert, par exemple) qui rendent leur administration délicate et créent des opportunités de fraude fiscale. L'annexe 1 étudie les nombreuses problématiques techniques liées à la fiscalité des ressources naturelles et présente des pistes pour élaborer des lois plus simples, plus claires et plus robustes.

## ORGANISATION

L'administration des recettes fiscales des ressources naturelles est souvent partagée entre plusieurs agences gouvernementales. Cela risque d'affaiblir fortement l'administration en augmentant la complexité du système, la charge pesant sur les contribuables, et en provoquant un dédoublement des fonctions, un manque de clarté sur la répartition des responsabilités, un manque de redevabilité, de coordination dans la gestion, dans les systèmes et les procédures, une stratégie générale relative au respect des obligations fiscales qui est déficiente et un saupoudrage des capacités. La création d'une entreprise publique d'extraction (EPE) sera souvent perçue comme une étape nécessaire pour permettre à l'État de comprendre l'industrie de l'intérieur, mais son implication dans l'administration est souvent cause de conflits d'intérêts très profonds. Le chapitre 3 expose les avantages d'une administration organisée en fonctions dans laquelle les autorités fiscales gèrent les recettes, les ministères des Ressources Naturelles surveillent l'exploitation et les EPE sont responsables de la participation commerciale.

Les obstacles politiques et pratiques à l'intégration de l'administration des recettes fiscales des ressources naturelles au sein des autorités fiscales sont souvent très forts. Il faudra alors se rabattre sur des options de repli à moindre rendement : définir clairement le rôle fiscal des divers organismes, en améliorer la coopération et, à tout le moins, centraliser les responsabilités comptables et de compte rendu au sein du ministère des Finances.

Même avec une administration intégrée, la coopération entre les autorités fiscales et les agences de réglementation des ressources naturelles reste essentielle, mais elle est souvent médiocre. Le chapitre 3 explique comment elle peut être améliorée.

En interne, l'administration doit appliquer les principes de segmentation des contribuables et de spécialisation sectorielle. Si la segmentation s'impose de plus en plus, la spécialisation doit encore être renforcée.

## PROCÉDURES

Les procédures administratives qui régissent les recettes des ressources naturelles sont parfois complexes et incohérentes dans leur conception. Lorsque, comme c'est souvent le cas, une poignée de grandes entreprises verse la grande majorité des recettes, elles se plient à des obligations routinières de déclarations et de versements, mais la complexité des procédures fait en sorte que les économies en développement ont du mal à enregistrer et à comptabiliser ces recettes. Les pays parviennent rarement à appliquer un système déclaratif disposant également de services complets pour les contribuables, de contrôles sélectifs en fonction des risques et d'un service de recouvrement rigoureux — ces éléments étant les piliers reconnus d'un modèle efficace et efficient d'administration. Le chapitre 4 aborde l'élaboration d'un cadre de procédure basé sur un système déclaratif plus cohérent et efficace en matière d'administration des recettes tirées des ressources naturelles, même si la fragmentation de l'administration rend ce modèle difficilement applicable dans la pratique. Le versement en nature de recettes pétrolières présente des problèmes spécifiques pour l'administration; ce chapitre réfléchit à la manière dont ces recettes en nature peuvent entrer dans ce cadre commun.

Si la conception des procédures administratives est essentielle, leur application l'est tout autant, mais cette dernière laisse souvent à désirer. Le chapitre 4 approfondit certaines questions pratiques de procédures concernant les ressources naturelles, notamment les fonctions classiques de traitement (enregistrement, déclaration et versement) et extraordinaires (évaluation des risques, services aux contribuables, recouvrement, audits physiques, fixation des prix à partir d'un indice de référence, appels et règlement des différends).

## TRANSPARENCE

L'abondance en ressources naturelles tend à saper la gouvernance. La transparence dans l'administration des recettes des ressources naturelles est donc vitale, mais malheureusement souvent insuffisante. Le chapitre 5 aborde la question de la transparence de l'administration, à partir des principes du *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* publié par le FMI. Les accords confidentiels ponctuels opacifient la législation et permettent tous les abus dans les négociations. La comptabilité publique des recettes des ressources naturelles est souvent insuffisante et peu fiable. Lorsque les recettes proviennent principalement d'une poignée d'entreprises, comme c'est souvent le cas, la comptabilité devrait être simple. Pourtant les autorités font souvent tout leur possible pour compliquer

les choses : multiplicité des impôts; procédures de déclaration et de paiement compliquées, inefficaces et incohérentes; dispersion des responsabilités de déclaration et de paiement entre différents organismes publics fonctionnant avec divers accords bancaires et des systèmes informatiques et comptables distincts; perception des recettes en nature; diversité des ministères responsables de l'examen de la cotisation et de la perception. Chacun de ces obstacles administratifs constitue une barrière à la transparence.

L'Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE) et d'autres initiatives internationales ont largement contribué à davantage de transparence, mais de nombreux pays refusent toujours de s'attaquer aux racines du mal. Entre autres mérites, l'ITIE a renforcé la transparence et la rigueur des informations disponibles sur les recettes des ressources naturelles, la supervision des différentes parties prenantes ainsi que la diffusion et les échanges de rapports nationaux. Toutefois, dans certains cas, les résultats restent mitigés. Ainsi, certains pays publient des accords fiscaux ponctuels, mais appliquent une fiscalité sur les entreprises qui ne repose pas sur la législation publiée. Certes, ces pays publient les recettes qu'ils tirent des ressources naturelles, mais ils ne s'attaquent pas aux maux qui rendent leur comptabilité complexe. Le chapitre 5 propose différentes manières de présenter un tableau plus complet et plus informatif.

## CAPACITÉS

Les capacités nécessaires à l'administration des ressources naturelles ne sont pas plus importantes que gérer la fiscalité d'autres grandes industries. Pour autant, la mise en place de capacités robustes dans ce domaine est absolument essentielle pour de nombreuses économies en développement qui ont trop tendance à l'oublier. Il arrive fréquemment que les pays ne prennent pas les mesures nécessaires pour veiller à ce que les postes clés soient occupés par des employés à la hauteur, suffisamment qualifiés et formés. La fragmentation et l'incohérence de l'administration entravent le renforcement des capacités et la mise en place de services informatiques adaptés. Dans certains cas, les pays externalisent leurs fonctions d'administration, parfois de manière temporaire, afin de combler leurs lacunes (ce qui n'est pas sans risques). Le chapitre 6 aborde ces questions et traite du renforcement des capacités.

*This page intentionally left blank*

---

# Sigles et acronymes

---

APP	Accord de partage de production
CAF	Coûts, assurance et fret
CF	Coûts et fret
CGC	Cellule «gros contribuables»
CPF	Code de procédure fiscale
EPE	Entreprise publique d'exploitation des ressources naturelles
FAB	Franco à bord
FMI	Fonds monétaire international
GNL	Gaz naturel liquéfié
GTRR	<i>Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles</i>
ICP	Indicateur clé de performance
IRR	Impôt sur la rente tirée des ressources naturelles
IS	Impôts sur les sociétés
ITIE	Initiative pour la transparence dans les industries extractives
OCDE	Organisation pour la coopération et le développement économiques
RI	Retenue d'impôt
RNF	Retour net de fonderie
SAFI	Système d'administration fiscale intégrée
TI	Technologies de l'information
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

*This page intentionally left blank*

# Quelles sont les particularités de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles?

L'administration de recettes publiques tirées de l'extraction de ressources naturelles non renouvelables<sup>1</sup> se distingue à bien des égards de l'administration fiscale classique et présente des difficultés spécifiques. En théorie, les principes et les pratiques sont les mêmes que pour la gestion d'autres impôts. Toutefois, confrontées aux particularités du secteur, les autorités fiscales disposent rarement de la confiance et des capacités nécessaires pour le gérer au mieux. En outre, les experts en fiscalité générale ne se sentent parfois pas suffisamment qualifiés pour jouer leur rôle de conseil.

Ces difficultés sont particulièrement marquées dans les pays en développement, où les engagements contractuels (y compris les accords de partage de production, APP) et les participations publiques sont souvent plus forts que dans les pays occidentaux développés. Il s'agit donc de problématiques nouvelles pour les autorités fiscales dont le rôle est rarement clairement établi. Même les experts en imposition des industries extractives et des ressources pétrolières ont parfois du mal à conseiller sur ces questions s'ils les maîtrisent insuffisamment dans leur propre pays.

Ces particularités et ces difficultés concernent principalement l'imposition des opérations de recherche et d'extraction (dites *l'amont* dans l'industrie du pétrole). Elles ne concernent en rien la gestion de l'imposition d'autres opérations comme la transformation, le raffinage, la distribution et la vente de ressources naturelles (dites *l'aval* dans l'industrie du pétrole<sup>2</sup>). On trouve dans tous les pays, d'une manière ou d'une autre, un secteur aval, mais, à l'évidence, seuls les pays producteurs de

ressources naturelles disposent d'un secteur amont. En général, les opérations de l'aval :

- ne prédominent pas dans l'économie autant que les opérations de l'amont dans les pays producteurs (même si elles restent souvent importantes et comptent de très grosses sociétés);
- n'ont pas de régime d'imposition très différent des autres industries (quand bien même les produits finis, comme l'essence, peuvent faire l'objet de taxes spécifiques);
- ne sont en général pas considérées comme nécessitant une expertise plus spécifique que les autres industries ou comme présentant des problèmes d'administration singuliers.

Ce manuel concerne donc principalement l'administration des recettes tirées des opérations de *l'amont*. L'imposition des opérations de l'aval est abordée uniquement lorsqu'elle est liée à celle des opérations de l'amont.

À cause des particularités et des difficultés perçues, l'administration des recettes tirées des ressources naturelles ne reçoit parfois pas toute l'attention qu'elle mérite. Ainsi, les réformes administratives et l'assistance technique nécessaires risquent, par exemple, de porter sur l'administration fiscale en général, et non sur celle des recettes tirées des ressources naturelles en particulier (alors même que le régime d'imposition général produit des recettes publiques inférieures à la taxation des ressources naturelles). Un autre écueil consisterait à oublier les recettes tirées des ressources naturelles qui ne sont pas le produit d'impôts normaux (même si elles constituent la principale source de recettes publiques).

Ce chapitre d'introduction explique les singularités liées à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles et les raisons de ces différences. Il présente en outre un cadre logique avec les thématiques à prendre en compte dans tout programme de réforme et d'amélioration. Les chapitres suivants détaillent tour

<sup>1</sup> Y compris les minerais et les hydrocarbures (pétrole, gaz et charbon).

<sup>2</sup> Pour des raisons de simplicité, ce guide utilise *amont* et *aval* pour distinguer ces différentes activités, même si ces termes ne s'appliquent normalement qu'au pétrole.



à tour chacune de ces thématiques en expliquant les questions (souvent épineuses) qui se posent et en proposant des éléments de réponses qui semblent judicieux. Espérons-le, ce cadre sera utile aux autorités concernées et aux consultants, spécialistes ou non, chargés de l'administration de recettes publiques. Espérons aussi qu'il apportera des informations utiles qui les mettront en confiance face aux difficultés liées à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles et qu'il posera les jalons d'une formation plus formelle et d'un renforcement plus large des capacités.

L'extraction de ressources naturelles présente bien des difficultés communes avec celle du pétrole. Dans l'imposition de ces industries, ce sont bien souvent les mêmes spécialistes qui sont à l'œuvre. Il existe néanmoins des différences majeures. Lorsque ce manuel aborde des questions qui ne sont pertinentes que pour l'une de ces deux industries et pas pour l'autre, les paragraphes concernés sont marqués (Pétrole) ou (IE — Industries extractives).

## QUELLES SONT LES PARTICULARITÉS DES RESSOURCES NATURELLES?

### Une activité comme une autre?

Au fond, dans l'exploitation des ressources naturelles, l'amont n'est pas particulièrement complexe. Schématiquement, on creuse dans le sol pour en extraire quelque chose, le préparer à l'exportation ou l'acheminer dans une usine nationale de transformation ou de raffinage. Ce qui est extrait est une matière première physique que l'on peut peser et mesurer. Les variations de type et de qualité peuvent également faire l'objet de définitions et de mesures physiques. Les prix des matières premières les plus courantes sont cotés aux bourses internationales, sur la base de standards établis. L'industrie est souvent entre les mains d'une poignée d'acteurs dont les agissements sont soumis à des règles strictes et qui sont fortement tributaires du bon vouloir des autorités publiques. Ainsi, si l'on s'en tient à ces quelques éléments, l'administration des impôts tirés des ressources naturelles devrait être *plus* simple que l'administration des impôts sur les grandes entreprises bancaires ou de télécommunication, pour ne citer qu'elles. Cela étant dit, il ne s'agit certainement pas de minimiser ni les formidables compétences technologiques, le savoir-faire, les remarquables exploits d'ingénierie, ni les lourdes dépenses financières et les immenses risques nécessaires à la recherche et à l'extraction de ressources naturelles. À l'évidence, cette industrie est loin d'être simple pour ceux qui la pilotent. Pour être à même d'en parler, il convient de comprendre certaines bases techniques et terminologiques.

Ce qui rend exceptionnelle l'administration des impôts tirés des ressources naturelles, ce n'est pas la complexité de l'industrie, mais son importance pour de nombreux pays et le caractère inhabituel de son imposition. Dans bien des pays producteurs, les ressources naturelles représentent la majeure partie des recettes publiques, de telle sorte qu'une mauvaise administration de ces recettes présente des risques particuliers. En outre, concevoir et appliquer le cadre juridique des régimes d'imposition des ressources naturelles présentent souvent des difficultés administratives spécifiques.

La conception et l'administration des recettes tirées de l'extraction de ressources naturelles dépendent de la nature de l'industrie et de son fonctionnement économique. Voici quelques critères à prendre en compte :

- Les ressources naturelles sont un actif national précieux et non renouvelable.
- L'échelle et la rentabilité des chantiers d'exploitation de ressources naturelles varient énormément.
- Une forte demande et une offre limitée peuvent entraîner une rentabilité exceptionnelle.
- La recherche et l'extraction de ressources naturelles sont liées à des niveaux très élevés de risque et d'incertitude.
- Les grands chantiers d'extraction de ressources naturelles nécessitent des investissements lourds et une forte expertise technologique qui proviennent en grande partie d'entreprises privées.
- Les périodes de mise en valeur et d'exploitation sont longues; les coûts irrécouvrables et les frais en cas d'abandon sont élevés.
- Les ressources naturelles sont souvent concentrées dans certaines zones au sein d'un même pays.
- Dans les pays à faible revenu, la majorité des ressources naturelles est vouée à l'exportation alors que les matériels et les services à forte valeur utilisés pour l'extraction sont majoritairement importés.
- Les entreprises d'exploitation des ressources naturelles sont souvent régies par des accords commerciaux de partage des risques particuliers.
- Les transferts de propriété des intérêts de l'exploitation des ressources naturelles sont fréquents.
- Le niveau de contrôle public est important, souvent avec une prise de participation de l'État au capital.
- Les ressources naturelles présentent des difficultés exceptionnelles en matière de gouvernance et de transparence.

L'objet du présent manuel n'est pas de conseiller sur les *politiques* fiscales à appliquer aux recettes tirées des ressources naturelles en fonction des particularités énoncées ci-dessus, mais d'expliquer leur effet sur l'*administration* des impôts tirés de ces ressources. Il s'agit donc bien de proposer des conseils pour faire face à ces difficultés d'administration. Le FMI, la Banque mondiale et d'autres organisations internationales, publiques ou privées, aident activement les pays à concevoir des régimes fiscaux s'appliquant aux ressources naturelles<sup>3</sup>.

### Non renouvelabilité

Les ressources naturelles sont potentiellement précieuses, mais demeurent un actif national non renouvelable et donc limité. En général, les autorités publiques exigent un paiement en contrepartie de leur extraction. À quelques exceptions près<sup>4</sup>, les États adoptent des législations leur permettant de revendiquer la propriété de ces ressources et d'en interdire la recherche ou l'extraction sans permis délivré par l'État. Ce sont les ministères

<sup>3</sup> Voir, par exemple, Daniel, Keen et McPherson (2010).

<sup>4</sup> Dans certains pays développés, les droits miniers appartiennent aux propriétaires fonciers privés. Aux États-Unis, les droits miniers peuvent être vendus séparément du terrain sous lequel ils se situent.

en charge des mines ou du pétrole qui normalement octroient ces permis. Parallèlement, les sommes à verser pour obtenir ces droits de recherche et d'extraction sont souvent déterminées dans les textes législatifs régissant le pétrole et les mines, ainsi que dans des accords de permis plutôt que dans la législation fiscale.

Les sommes à payer en contrepartie de l'obtention de droits d'extraction sont souvent appelées *redevances* (royalties)<sup>5</sup>. Dans la plupart des pays, ces redevances sont calculées sur la base de la production, soit :

- Le *volumepoids* de la production (par exemple dollars par tonne de gravier) : on parle alors de redevances spécifiques ou volumétriques. En général, on utilise ce terme pour des matières premières de faible valeur et en vrac (sable, gravier);
- La *valeur* de production (par exemple pourcentage des ventes). Mais il existe bien des manières de mesurer la valeur de la production, et certaines ne reflètent pas vraiment la valeur réelle des ventes. Pour les redevances basées sur la valeur de production, on emploie l'expression redevances *ad valorem*.

Notons toutefois que les redevances peuvent faire l'objet d'un calcul sur la base des bénéfices ou de la rente, ou encore d'un mix entre production et bénéfices (redevances hybrides). Ces dernières sont rares mais plus fréquentes dans les pays développés. Dans la plupart des cas, les pays considèrent les redevances comme des impôts prélevés sur la valeur de la production ou sur les ventes brutes, plutôt que sur les bénéfices. C'est d'ailleurs ainsi qu'ils l'entendent dans les discussions politiques. *Ainsi, dans ce manuel, le terme redevances correspond à un impôt calculé sur la valeur de la production.* Quelques pays producteurs de ressources naturelles n'imposent pas de redevances (il n'y en a ni au Royaume-Uni, ni en Norvège, sur le pétrole), mais ils sont l'exception qui confirme la règle. Pour les administrations publiques, les redevances sont un moyen d'engranger immédiatement des recettes au fur et à mesure de l'extraction de ressources naturelles; elles permettent en outre de justifier cette activité auprès de la population.

Avancer que les redevances et les autres types de paiements de permis ne sont pas vraiment des impôts est défendable, l'argument étant que l'impôt est un versement obligatoire *sans contrepartie* à l'administration fiscale, alors que les redevances sont un versement *en contrepartie* d'un bien *prélevé dans le pays* par les entreprises, sans le remplacer.

En matière de gestion pratique, considérer ces versements comme un impôt ou comme un paiement en contrepartie du droit d'exploiter des ressources naturelles ne fait guère de différence. Il s'agit dans les deux cas de versements à l'administration fiscale qui sont obligatoires et dont les conséquences économiques potentielles sont identiques à celles des impôts normaux. Comme pour tout impôt normal, ces versements doivent faire l'objet d'une gestion, ce qui engendre des questions normales d'administration fiscale. Dans certains cas, le type de paiement demandé par l'administration pour obtenir le droit d'extraire des ressources naturelles se traduit par une modification d'un impôt normal (un taux supérieur d'impôt sur les sociétés, IS, par exemple). De plus, un impôt normal sur les bénéfices peut faire l'objet de modifications pour obtenir exactement l'effet économique produit par une

redevance calculée sur la production en limitant la déductibilité des frais à un certain pourcentage des ventes brutes. Ces «plafonds de déductibilité des coûts» sont une caractéristique connue dans l'imposition du pétrole : il arrive qu'ils remplacent les redevances, ou qu'ils y soient associés. Ces quelques exemples montrent bien à quel point il est difficile de distinguer dans la pratique le paiement d'un permis du versement d'un impôt. Dans ce manuel, lorsque l'on parlera d'«impôt» sur les ressources naturelles, il s'agira de tous les versements obligatoires à l'administration fiscale effectués par les entreprises d'extraction de ressources naturelles, y compris les paiements aux fins d'obtention d'un permis d'extraction. (De la même manière, l'adjectif «fiscal» se rapportera toujours aux recettes publiques, et non pas seulement à tel ou tel impôt dans sa définition stricte.)

Considérer que les versements effectués au titre de ressources non renouvelables se distinguent des impôts normaux a toutefois des conséquences majeures.

- Impôts spécifiques : ces versements sont considérés comme différents, et c'est pourquoi, entre autres, que les entreprises d'extraction doivent généralement payer à l'administration fiscale d'autres impôts, en plus des impôts normaux sur les sociétés. Il arrive que ces impôts spécifiques soient très différents des impôts classiques et posent par conséquent des difficultés administratives. À ces taxes spéciales conséquentes viennent souvent s'ajouter des frais et taxes mineurs dits vexatoires (l'idée étant parfois de couvrir les charges administratives). La multiplication des impôts n'est bien sûr pas propre à l'imposition des ressources naturelles, mais c'est une caractéristique importante de certains de leurs régimes d'imposition. (Néanmoins, les ressources naturelles sont souvent exemptées de certains impôts classiques, tels les droits d'accise ou à l'exportation.)
- Administration distincte : il incombe (souvent) à des agences autonomes et distinctes des départements classiques de l'administration fiscale de gérer ces versements, notamment aux ministères des Mines ou du Pétrole (ou à leurs organes exécutifs), qui opèrent dans un cadre administratif et juridique à part. Cette spécificité présente des difficultés majeures d'organisation et nuit à la cohérence de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Cette situation n'est toutefois pas propre aux ressources naturelles, et il arrive que plusieurs agences soient chargées du recouvrement de certains impôts généraux (impôt sur les bénéfices et droits d'accise, par exemple) avec des règles différentes. Il n'en demeure pas moins que, pour les ressources naturelles, ces questions d'organisation peuvent être particulièrement complexes.

Les entreprises qui exploitent les ressources naturelles sont parfois soumises, en contrepartie des permis obtenus, à des obligations de service envers les populations (formation) et de construction d'infrastructures (ouvrages d'art publics). Dans certains cas (nouvelles routes, quais de chargement, logements pour les ouvriers), ces constructions sont directement nécessaires à leur activité. Mais, de plus en plus souvent, la réalisation d'infrastructures non liées à l'exploitation des ressources naturelles fait partie du prix à payer pour obtenir ces permis. Ces obligations s'apparentent à des recettes publiques en nature (il s'agit alors d'une contribution

<sup>5</sup> Pour approfondir la question des royalties, voir Otto *et al.* (2006).

unique plutôt que d'une redevance ou d'un impôt sur les bénéficiés) qui ne sont en général pas considérées comme un impôt. Gérer ces obligations de manière transparente (fixer leur valeur et veiller à leur exécution en temps voulu) ne relève pas des compétences habituelles d'un département des impôts. Les difficultés rencontrées sont en effet plus grandes que dans l'administration normale des impôts, et elles ne sont souvent pas bien résolues. (Les économistes prônent toutefois la construction d'infrastructures en contrepartie des permis d'extraction dans les pays en développement au motif que les pays concernés ne parviennent pas à gérer les impôts sur les bénéficiés<sup>6</sup>.) Même lorsque les entreprises concernées ne sont pas dans l'obligation de réaliser ces dépenses, elles peuvent considérer qu'il est dans leur intérêt de le faire pour être acceptées et soutenues par les populations locales. Elles pourront même avancer que cette contribution sociale élargie devrait être reconnue d'une manière ou d'une autre dans la conception des régimes fiscaux sur les ressources naturelles.

Le caractère épuisable des ressources naturelles (et la volatilité de leurs cours) a des conséquences profondes sur la gestion des finances publiques, ce qui implique des spécificités dans la perception de l'impôt et dans les procédures comptables. La gestion par l'administration publique des recettes tirées des ressources naturelles peut dans certains cas nécessiter une identification distincte et le placement de ces recettes dans des fonds spéciaux de stabilisation et/ou des fonds souverains. On aura également parfois recours à des procédures spéciales de perception et de comptabilité pour améliorer la gouvernance et la transparence de ces recettes, sujet abordé plus loin.

### Diversité des échelles et des niveaux de rentabilité

Les échelles d'exploitation des ressources naturelles et le niveau de rentabilité des unités d'exploitation varient énormément.

- Échelles : dans les mines en particulier, les écarts dans les échelles d'exploitation peuvent être très importants — des petites mines artisanales (recherche d'or ou de diamants dans son jardin, par exemple) aux projets pharaoniques (impliquant de raser des montagnes entières). Dans certains pays riches en ressources naturelles, ces deux extrêmes peuvent se rejoindre. L'extraction artisanale peut tout à fait être rentable, mais, à cette échelle, les bénéfices tirés par les contribuables concernés seront loin d'être exceptionnels. En outre, les contribuables concernés seront dans une large mesure des ressortissants nationaux, de sorte que les autorités subiront une pression politique bien moindre pour leur imposer des taxes spéciales que lorsqu'il s'agit d'entreprises étrangères. Les régimes fiscaux spéciaux qui s'appliquent aux grands projets excluent en général les petites mines artisanales, du moins partiellement. En cas d'application partielle de ces régimes, l'administration de la fiscalité sera très semblable à celle des autres petites entreprises, avec

tous les risques de non-respect des obligations propres à ce segment (non-enregistrement, non-déclaration et non-paiement, ainsi que sous-déclaration délibérée). Dans d'autres pays, les ressources naturelles peuvent au contraire être concentrées dans un petit nombre d'acteurs, voire un seul, et exploitées par une poignée de sociétés (qui peuvent représenter la majeure partie des recettes fiscales de certains pays en développement). Lorsque tel est le cas, le faible nombre d'entreprises impliquées devrait en principe fortement simplifier les opérations courantes d'administration fiscale par rapport aux impôts normaux. En outre, les principaux risques de non-respect des obligations résident dans l'exploitation de flous juridiques et d'échappatoires plutôt que dans les omissions d'écritures comptables ou la fraude fiscale.

- Rentabilité : s'il est vrai que l'exploitation des ressources naturelles peut générer des bénéfices exceptionnels, l'importance de ces derniers dépendra de plusieurs facteurs. La rentabilité d'un gisement de minerais dépendra par exemple de sa taille, de la teneur du minerai (c'est-à-dire le contenu en minéraux exprimé en pourcentage), de la facilité de l'extraction, du coût d'acheminement du minerai sur le marché et de son coût d'affinage. Il en va globalement de même pour le pétrole. Il existe des écarts importants entre les différentes mines pour tous ces facteurs, écarts qui se reflètent dans les niveaux de rentabilité. (En fait, il est impossible d'extraire de manière rentable une grande partie des ressources naturelles de la planète.)

Ces écarts peuvent entraîner des différences majeures dans la manière dont un pays taxe diverses opérations et différents gisements. Dans le cas des redevances et des autres impôts insensibles au niveau de rentabilité, différents taux pourront s'appliquer en fonction du minerai ou du type d'exploitation, ce qui en complique l'administration. Ces écarts encouragent les accords fiscaux négociés au cas par cas, courants dans l'imposition des ressources naturelles, comme nous le verrons plus loin. Enfin, certains pays peuvent considérer qu'il convient de s'écarter du régime normal d'imposition des ressources naturelles pour certains minerais dits «stratégiques» ou présentant des risques exceptionnels pour l'environnement.

### Potentiel de rente

Les ressources naturelles offrent un potentiel de rente exceptionnel. Les économistes utilisent le terme *rente* pour décrire les bénéfices excédentaires, c'est-à-dire qui dépassent le rendement minimum requis pour un investisseur. Une rente élevée n'est pas l'apanage des ressources naturelles, et elle n'est pas non plus une garantie dans ce secteur d'activité. Toutefois, les quantités de ressources naturelles non renouvelables étant limitées et en baisse, lorsque la demande est forte, comme dans le cas du pétrole et de nombreux autres minerais ces dernières années, l'exploitation de ces ressources naturelles se fait dans des conditions comparativement favorables qui permettent d'en tirer une rente exceptionnellement élevée. Il existe des arguments théoriques justifiant l'imposition de cette rente. On s'accorde généralement sur le fait qu'il s'agit d'une assiette d'imposition économiquement efficace. En théorie,

<sup>6</sup> Voir, par exemple, Collier dans Daniel, Keen et McPherson (2010). L'argument est que, si les recettes tirées des ressources naturelles sont affectées au financement et au développement d'infrastructures, alors les «infrastructures réalisées en contrepartie de droit d'extraction» réduisent le risque de gabegie politique ou de détournement des fonds versés au budget central.

il est possible d'imposer cette rente sans fausser les décisions d'investissement, mais, dans la pratique, c'est la perspective d'une rente élevée qui motive un investissement à haut risque dans l'exploitation de ressources naturelles, et les pays ne seront pas en mesure d'obtenir ces investissements s'ils essaient d'en tirer une rente plus importante que d'autres pays avec des projets similaires. (Ainsi, les pays doivent savoir situer leur régime d'imposition par rapport à celui des pays concurrents.) Être propriétaire de ses actifs dans les ressources naturelles permet aux États de saisir une part de la rente pour la nation, notamment lorsque ce sont des entreprises étrangères qui sont chargées de l'extraction (même si, comme nous le verrons plus loin, les objectifs politiques peuvent parfois être opposés, et les systèmes fiscaux de certains pays intègrent mieux la rente que d'autres).

Voici les principales conséquences pratiques :

- Imposition élevée des ressources naturelles : souvent, les pays imposent davantage (ou potentiellement plus) les ressources naturelles que les autres secteurs d'activité. Ils ont souvent recours à des impôts spéciaux pour ce faire (ce qui accentue la tendance à une imposition multiple). Dans de rares cas (de plus en plus fréquents), il s'agit d'*impôts sur la rente tirée des ressources naturelles* (IRR) conçus pour mesurer et taxer cette même rente<sup>7</sup>. On considère parfois que ce type d'impôt présente des difficultés administratives spécifiques. Les États essaient plutôt de saisir cette rente en appliquant un barème de progressivité sur les autres impôts (c'est-à-dire en augmentant les taux d'imposition en fonction de l'accroissement des bénéfices ou au moyen de mesures servant de valeur de remplacement des bénéfices, comme le prix de vente). Pour les impôts visant des bénéfices exceptionnellement élevés, on parle d'impôt sur les bénéfices exceptionnels. Il est plus courant de voir les États appliquer des impôts élevés sur les rentes tirées du pétrole que des minerais — dans certains pays, les mines bénéficient même d'un régime fiscal favorable, peut-être parce que jadis, elles étaient moins rentables que le pétrole ou que les niveaux de rentabilité étaient plus hétérogènes, ou alors parce que l'on considère qu'elles génèrent plus d'avantages publics non fiscaux (emploi et infrastructure, par exemple).
- Risques liés aux prix de transfert<sup>8</sup> : les risques liés aux prix de transfert et aux transferts des bénéfices (faible capitalisation, par exemple) sont particulièrement

importants dans l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Ces risques sont certes présents dans l'administration fiscale normale, mais les taux élevés d'imposition des ressources naturelles peuvent inciter à des abus de prix de transfert. Il arrive que les États accordent des exonérations temporaires (trêves d'impôt) ou des régimes fiscaux favorables pour la transformation de ressources naturelles nationales, ce qui peut conduire à augmenter les risques liés aux prix de transfert dans le contexte de l'économie nationale. Les transactions entre filiales sont courantes, ce qui crée un risque exceptionnel d'abus concernant les prix de transfert. Dans ce contexte, comme pour tous les groupes de contribuables, les risques de non-respect des obligations varient selon les comportements, certaines sociétés ayant démontré par le passé qu'elles faisaient preuve de respect des obligations fiscales alors que d'autres ont un passif plus douteux. Il incombe aux administrations fiscales de tenir compte de cette hétérogénéité dans le comportement des contribuables et de gérer au mieux ce risque dans le cadre de leur stratégie de civisme fiscal. Quoi qu'il en soit, être clair sur les taux d'imposition permet non seulement d'éviter les abus, mais aide aussi les contribuables en permettant aux investisseurs de bien connaître le cadre fiscal dans lequel ils opèrent.

- Fixation des prix à partir d'indices de référence : afin de réduire au minimum les risques liés aux prix de transfert établis sur la base des ventes, de nombreux pays utilisent les cours mondiaux de référence pour estimer la valeur de la production à des fins fiscales (la manière dont ces cours sont utilisés peut néanmoins varier énormément). On estime généralement qu'appliquer des prix de référence au volume ou au poids de la production<sup>9</sup> permet de mieux évaluer cette production qu'en ayant recours aux chiffres des ventes, car identifier et contrer les abus de prix de transfert reste difficile. Il est parfois plus difficile d'utiliser les cours de références publiés pour les minerais que pour le pétrole, car ils ne sont pas toujours disponibles pour les produits non raffinés, voire totalement inexistantes pour certains minerais rares. Mais, en règle générale, les utiliser permet de réduire le risque d'abus sur les prix de transfert des ressources naturelles. En outre, appliquée raisonnablement, cette solution est cohérente avec les lignes directrices publiées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). (La question des mesures spéciales permettant de contrôler les risques en matière de prix de transfert est abordée plus loin.) L'établissement de prix de référence nécessite une expertise technique spécifique et des procédures qui ne sont pas toujours courantes au sein de l'administration fiscale normale :

<sup>7</sup> Les impôts normaux sur les bénéfices, comme l'IS, se distinguent de la IRR, car ils s'appliquent à l'intégralité des bénéfices de l'investisseur alors que les impôts sur la rente tirée des ressources naturelles sont conçus de manière à ne s'appliquer que sur les bénéfices qui dépassent le rendement minimum attendu par les investisseurs.

<sup>8</sup> La double imposition n'est pas souhaitable, car elle augmente le coût de l'investissement et nuit aux flux d'investissements directs étrangers (sans oublier qu'elle peut être un vrai dilemme pour qui veut investir dans les ressources naturelles). En revanche, certaines sociétés, en ayant recours aux prix de transfert, en faussent les règles et parviennent à créer des situations de double non-imposition. Même si certaines entreprises utilisent des prix de pleine concurrence, les prix de transfert constituent un risque que les administrations fiscales doivent gérer au mieux. L'objectif du présent manuel est d'identifier les règles permettant aux responsables des pays en développement de contrôler plus facilement les prix de transfert.

<sup>9</sup> Plusieurs méthodes existent pour mesurer les volumes de production, notamment pour les minerais. Ces volumes peuvent être mesurés à différents points (au carreau ou à l'entrée de la mine, ou bien au point de vente, par exemple). Ces mesures doivent normalement comprendre, au-delà des volumes bruts, la teneur en minéraux déterminée par des techniques d'échantillonnage et des tests.



- Mesurer le volume et la qualité de la production : ces mesures peuvent être récupérées directement dans les documents financiers de l'entreprise, mais les audits physiques restent conseillés. Les États peuvent mesurer directement la production ou superviser les processus de mesure effectués par l'entreprise concernée. Il ne s'agit pas d'un exercice comptable ou théorique qui s'apparenterait à un contrôle fiscal normal effectué après déclaration; il faut donc le faire pendant la production.
- Identifier et recueillir des données sur les bons indices de référence internationaux en procédant aux ajustements nécessaires pour tenir compte des différences locales de qualité et des coûts d'acheminement : alors que les prix utilisés dans les déclarations des entreprises sont déterminés *ex ante*, des procédures spéciales sont nécessaires pour la détermination formelle et la publication de ces prix (avec une possibilité d'appel).
- Même sans avoir recours aux audits physiques et aux prix de référence pour déterminer la valeur de la production, ceux-ci peuvent jouer un rôle essentiel lors de l'évaluation des risques d'audit. La difficulté technique des audits physiques ne doit pas être sous-estimée, notamment pour les minerais.
- Cantonner (séparer comptablement) les coûts liés aux ressources naturelles : les entreprises opérant dans le secteur des ressources naturelles peuvent avoir des charges commerciales réelles qui ne sont pas totalement ou exclusivement liées à leurs opérations de l'amont dans un pays donné (frais liés aux activités de l'aval, par exemple). Déduire ces charges pourrait permettre de réduire l'impôt (plus élevé) collecté sur ces opérations. Ainsi, de nombreux pays ont pour habitude de «cantonner» les opérations de l'amont, de sorte que seuls les coûts directement liés puissent entrer dans le calcul de l'impôt. Le cantonnement est une spécificité technique de l'administration fiscale des ressources naturelles.
- Cantonnement par zone : dans de nombreux pays, les zones visées par le permis, voire les projets individuels au sein d'une zone, sont cantonnées. Ainsi, si une entreprise a des activités dans plusieurs zones cantonnées, elle est dans l'obligation de calculer ses bénéfices séparément pour chacune d'entre elles et n'a pas le droit de les consolider fiscalement<sup>10</sup>, cela en partie pour récupérer plus rapidement des rentrées fiscales qui pourraient être reportées si les sociétés pouvaient déduire les charges liées à des mines ou à des puits en développement pour compenser les bénéfices provenant des opérations qui produisent déjà. C'est aussi parce que laisser les entreprises déduire ces coûts conférerait un avantage aux acteurs du secteur déjà en place par rapport aux nouveaux entrants, ce qui aurait pour effet de décourager certains investisseurs potentiels. Ajoutons que certains pays appliquent différents régimes fiscaux à

différentes zones, si bien que les entreprises pourraient, en l'absence de cantonnement, passer certaines charges volontairement sur les zones les plus imposées pour réduire leur imposition. Lorsque les pays ont un barème progressif de l'impôt, le cantonnement par zone peut avoir pour conséquence que les entreprises paient des impôts élevés sur les «bénéfices excédentaires» dans une zone, même en l'absence de réalisation de bénéfices excédentaires (voire en cas de perte) sur l'ensemble du pays. Il existe un risque important de non-respect des obligations fiscales et, dans la pratique, administrer des règles de cantonnement par zone peut être complexe.

- Les opérations de transformation des ressources naturelles sont exclues des taux d'imposition les plus élevés : en règle générale, les pays ne souhaitent pas appliquer le même niveau d'imposition à la transformation qu'à l'extraction des ressources naturelles. Contrairement à l'extraction, les ressources naturelles peuvent être transformées n'importe où. En y appliquant des taux élevés d'imposition, ces opérations risquent d'être délocalisées, alors que les États souhaitent souvent les conserver sur leur territoire. Ainsi, ils préféreront que certains impôts, comme les redevances et l'IRR, ne s'appliquent qu'à la valeur des ressources naturelles non raffinées au point d'extraction. Les entreprises considèrent d'ailleurs qu'une valorisation cohérente sur cette base est nécessaire au traitement équitable de différentes opérations. Procéder à cette valorisation au point d'extraction peut néanmoins être difficile, notamment pour les industries extractives, car la première vente se produit souvent suite à divers degrés de transformation, et car il n'y a pas de prix de référence publiés pour les minerais non raffinés. Tout cela peut être une source de tracasseries administratives. (Il arrive qu'un pays verse des subventions pour que la transformation se fasse sur le territoire national, ce qui complique davantage la procédure administrative, point abordé plus loin.)

### Incertitude et risque

L'exploitation des ressources naturelles présente des niveaux de risque et d'incertitude importants. Certes, ce facteur risque n'est pas l'apanage des ressources naturelles, mais l'ampleur et l'omniprésence de ces risques sont exceptionnelles. Parmi ces risques, on trouve les risques géologiques et d'exploration (l'exploration, ou recherche, coûte cher, notamment pour le pétrole, mais la majorité des projets d'exploration se soldent par échecs); les risques de mise en valeur (d'énormes dépenses sont engagées pour exploiter les ressources naturelles là où elles se trouvent, mais ces ressources peuvent se révéler très difficiles à extraire ou de moins bonne qualité que prévu); les risques de prix (les cours des ressources naturelles sont extrêmement volatils et imprévisibles); les risques de coûts (les charges sont tout aussi imprévisibles et volatiles); les risques environnementaux (les coûts environnementaux peuvent être énormes : l'extraction de minerais ou de pétrole sur terre ferme présente de nombreux risques environnementaux dont les entreprises peuvent être tenues responsables; l'accident sur la plateforme Deepwater Horizon survenu dans le golfe du Mexique en 2010 a prouvé que l'exploitation en mer pouvait également

<sup>10</sup> Toutefois, pour favoriser la recherche, les pays n'appliquent pas de cantonnement rigoureux aux coûts de recherche.

représenter des risques très importants); les risques souverains (instabilité publique et réglementaire, par exemple). L'addition de tous ces risques signifie que, dans certains cas, aucun bénéfice ne sera réalisé, ou qu'en cas de profits, ces derniers pourront fluctuer grandement d'une période à une autre. Mais dans la pratique, la manière dont sont perçus les risques de recherche et de mise en valeur ainsi que les risques politiques varie grandement.

Ces risques ont des répercussions pratiques sur la conception et l'administration de la fiscalité :

- Pour compenser ce fort niveau de risque, les entreprises recherchent un rendement élevé : les autorités publiques sont rarement disposées à partager pleinement ces risques (en participant, par exemple, aux coûts de recherche<sup>11</sup>); elles espèrent néanmoins récupérer une partie de la rente tirée des ressources naturelles qui appartiennent à la collectivité. Les entreprises chercheront à investir dans des pays où elles conserveront une part suffisamment conséquente des bénéfices exceptionnels ou de la rente qui puisse justifier la prise de risques initiale exceptionnelle.
- Recours aux droits et redevances : face aux risques encourus, les autorités publiques ont davantage recours aux droits et redevances qu'à l'imposition des bénéfices qui sont volatils et incertains. Ces autorités sont toutefois partagées entre leur désir de réduire ainsi au minimum les risques et de maximiser la rente à tirer. À l'évidence, les redevances ne sont pas aussi sensibles aux profits que les impôts sur les bénéfices, de sorte que, lorsque les bénéfices sont importants, elles n'en profitent pas suffisamment alors qu'en cas de bénéfices faibles, elles risquent de frapper trop lourdement les sociétés, ce qui peut nuire à l'investissement et à la production. (Par exemple, dans l'extraction, les entreprises feront de l'«écrémage», c'est-à-dire qu'elles limiteront leur extraction en volume, mais se contenteront d'extraire un minerai de meilleure qualité.) Voilà pourquoi les redevances sont généralement associées à d'autres impôts sur les bénéfices. Leur rôle, cependant, varie d'un pays à un autre.
- Instabilité : la combinaison de simples redevances *ad valorem* et d'un impôt sur le revenu non progressif est régressive, ce qui confère à l'administration une part des bénéfices en baisse à mesure que les bénéfices augmentent. Incapables de réagir rapidement aux changements imprévisibles des niveaux de rentabilité, les régimes fiscaux sur les ressources naturelles qui reposent lourdement sur les redevances sont politiquement instables<sup>12</sup>; Cette instabilité peut donner l'impression d'un risque souverain et décourager les investissements. En outre, elle présente des difficultés administratives; en revanche, elle fournit l'occasion de réformes nécessaires.
- Complexité des redevances : lorsque les redevances jouent un rôle important, il est fréquent de voir les pays essayer de gagner en réactivité face aux bénéfices en mettant en

place des ratios par rapport aux prix de vente, au volume de production ou au lieu de production. Les autorités peuvent aussi être amenées à accorder une certaine souplesse administrative dans l'application des redevances, en autorisant, par exemple, des paiements différés ou des exonérations temporaires selon les circonstances (une réduction des redevances pourra parfois être négociée pour éviter une cessation prématurée de l'exploitation lorsque les ressources naturelles sont proches de l'épuisement). Ces remèdes entraînent des complications administratives (et réussissent rarement à corréliser les redevances aux niveaux de bénéfices).

- Financement : étant donné la taille et la nature multinationale de la plupart des entreprises du secteur, celles-ci peuvent financer leur dette au sein de leur propre groupe, via des sources liées. Cette solution offre une alternative tout à fait réalisable au financement de la dette auprès des tiers extérieurs et sans lien avec l'entreprise, comme une banque locale. Ainsi, des règles spécifiques (sur la sous-capitalisation, par exemple) peuvent être nécessaires pour éviter que des filiales des groupes multinationaux ne déduisent davantage de charges de financement que ne le feraient des entreprises indépendantes sur le marché libre.
- Couverture : les prix des matières premières étant volatils, les entreprises peuvent se couvrir<sup>13</sup>. En principe, les résultats des opérations de couverture sont imprévisibles, mais les entreprises peuvent manipuler les instruments de couverture pour générer une perte prévisible, par exemple parce que la transaction se fait entre entités liées ou est compensée par un bénéfice non taxé réalisé ailleurs, comme dans un paradis fiscal. Dans tous les cas, les autorités peuvent fixer des limites dans la couverture des prix des ressources naturelles pour ne pas laisser les entreprises privées utiliser des taux de couverture de façon discrétionnaire. La couverture pose donc des risques d'évasion spécifiques et crée un besoin de règles fiscales adaptées pour y faire face.
- Pactes fiscaux spécifiques : la perception du risque peut évoluer dans le temps (suite à une découverte, par exemple), si bien qu'investir dans un pays donné peut devenir plus intéressant. Cette situation permet aux autorités d'augmenter le niveau d'imposition sans pour autant décourager les investissements. Parallèlement, le risque perçu peut augmenter, auquel cas un régime fiscal plus généreux sera de mise pour attirer les investissements. Ces variations dans la perception du risque amènent parfois les autorités à négocier des régimes fiscaux spéciaux avec les investisseurs plutôt que de recourir à une application uniforme du droit fiscal. Ces régimes spéciaux sont en général inclus dans les conventions ou contrats individuels d'investissement, qui

<sup>11</sup> La Norvège est l'une de ces très rares exceptions.

<sup>12</sup> Presque tous les pays riches en ressources naturelles ont considérablement modifié leur régime fiscal sur ces ressources suite à l'envolée des prix des matières premières de la première décennie 2000, à l'exception notable de la Norvège et de l'Angola.

<sup>13</sup> Un investisseur rationnel cherchera à se couvrir s'il opère dans un régime fiscal qui impose la rente qu'il tire de l'exploitation des ressources naturelles. Lorsque le potentiel de hausse est limité, l'investisseur essaie de ne pas s'exposer totalement aux risques de volatilité de son projet. Ainsi, si une entreprise est vulnérable aux pertes subies suite à une baisse des prix, mais qu'à cause des taux élevés d'imposition elle bénéficie peu d'un rebond, elle sera davantage disposée à accepter les coûts de couverture contre un mouvement à la baisse.

reprennent souvent le régime réglementaire élargi et un accord de prise de participation de l'État. Pour le pétrole, ces conventions prennent souvent la forme d'APP (accords — ou contrats — de partage de production), dont les détails sont abordés plus loin<sup>14</sup>. Ces pactes peuvent aussi avoir d'autres origines : les différences dans les échelles et les niveaux de rentabilité des projets d'extraction de ressources naturelles dans un pays, comme nous l'avons déjà vu, et la prévalence des redevances et d'autres impôts insensibles aux variations de rentabilité. Les arrangements fiscaux avec un (groupe de) contribuable(s) n'existent pas uniquement dans le secteur des ressources naturelles, mais ils y sont plus courants que dans d'autres industries.

Ces pactes fiscaux spécifiques et négociés ont des conséquences majeures en matière d'administration des recettes.

- Ils peuvent entraîner une prolifération des régimes fiscaux conçus pour différents projets spécifiques, ce qui pose des difficultés d'administration, notamment dans les pays qui n'utilisent pas d'accords normalisés, les font évoluer dans le temps ou incluent de nombreuses variables fiscales dans les négociations (par exemple taux de redevances, taux de recouvrement des coûts, taux de partage de production, provisions pour amortissement, primes, participation publique et même le taux d'IS, etc.). Cette diversité rend le droit opaque.
- Le fait que les conventions contiennent souvent des clauses de confidentialité détaillées parce qu'elles fixent des accords fiscaux (et parfois commerciaux) pour certains contribuables constitue une autre barrière à une administration fiscale transparente. Ce manque de transparence peut également limiter l'administration fiscale dans son efficacité parce qu'il arrive que certaines conventions ne soient même pas divulguées au département de la fiscalité en charge du dossier.
- Les droits initiaux sont souvent un aspect important, voire essentiel dans certains cas, de ces accords spécifiques. Le droit le plus important est en général une prime à la signature, payable à la date de signature de l'accord. Cela n'empêche pas le versement d'autres primes dans certaines circonstances : au moment d'une découverte, par exemple, ou lorsqu'un certain niveau de production est atteint. Les droits sur les transactions ne concernent certes pas que les ressources naturelles, mais le versement de grosses primes négociées y est plus courant que dans d'autres industries. Une fois leur négociation terminée, leur perception est assez simple. Néanmoins, ces recettes constituent une forme additionnelle d'impôt à administrer, ce qui ajoute à la complexité globale des régimes fiscaux des ressources naturelles. En outre, la négociation de ces droits (au moyen d'une mise aux enchères des permis, par exemple<sup>15</sup>) nécessite une expertise administrative spécifique.

<sup>14</sup> Dans ce manuel, les APP font référence à des accords dont le champ d'application dépasse celui des impôts et qui fixent un régime d'investissement sur mesure couvrant tous les domaines d'exploitation et qui facilitent les investissements dans des pays qui ne disposent par ailleurs pas des règles nécessaires sur ces investissements.

<sup>15</sup> Ce manuel n'aborde pas la question des ventes aux enchères de permis. Voir Crampton dans Daniel, Keen et McPherson (2010) pour plus de détails.

Il est quelque peu paradoxal de constater que ces accords exceptionnels compliquent l'administration et créent des exigences supplémentaires en matière de connaissances techniques et de compétences de négociation, alors qu'ils sont particulièrement utilisés dans les pays en développement, précisément là où les capacités sont le plus limitées. Les autorités doivent parvenir à évaluer le potentiel en ressources naturelles d'une zone visée par un permis afin de négocier le meilleur accord possible, surtout si les impôts sont insensibles au niveau de bénéfices. Or, les entreprises sont souvent bien mieux informées (c'est ce que l'on appelle le problème d'asymétrie de l'information). Les États doivent réussir à modéliser l'impact du cadre fiscal en cours de négociation, mais ils n'en ont souvent pas la capacité. Les pays développés disposant de capacités plus importantes imposent généralement les ressources naturelles sur la base du droit uniforme commun. Notons que les demandes insistantes de pactes fiscaux négociés spécifiques proviennent souvent d'entreprises exploitant les ressources naturelles qui n'ont pas pu faire pression sur leurs propres autorités nationales. L'argument souvent avancé consiste à dire que les pactes exceptionnels sont nécessaires pour attirer les investissements et maximiser les recettes fiscales publiques, mais rien n'indique clairement que les pays qui appliquent une législation uniforme atteignent moins souvent ces objectifs. Dans la pratique, ces pactes exceptionnels se font souvent au détriment des pays qui y ont recours, que ce soit pour des raisons d'incompétence ou de corruption. L'objet de ce manuel n'est pas de fournir une analyse détaillée des avantages et inconvénients politiques de ces pactes. Il n'en demeure pas moins que leur impact sur l'administration ne saurait être sous-estimé.

### Besoin d'investissements massifs et d'expertise technologique

L'exploitation à grande échelle de ressources naturelles requiert de lourds investissements en capital et une grande expertise technologique. Les échelles d'exploitation des ressources naturelles sont certes variables, mais, dans la plupart des cas, les ressources les plus faciles à extraire l'ont été. Ainsi, exploiter celles qui restent est à la fois très coûteux et très difficile. Il faut compter plusieurs millions, voire milliards, de dollars pour développer une mine ou un puits de pétrole, et les défis technologiques (rechercher et extraire du pétrole enfoui à des kilomètres sous la surface de la mer, par exemple) peuvent être immenses. Ces dernières décennies, les coûts des plus grands projets dans ce domaine ont fortement augmenté, et ils continuent de croître.

Les entreprises publiques jouent certes un rôle important dans les industries extractives, mais une grande partie du capital et de l'expertise nécessaires pour exploiter les ressources naturelles provient d'entreprises privées. Par choix, la plupart des pays développés ont recours aux entreprises privées. Quant aux pays en développement, ils n'ont guère d'autre choix que d'attirer les investissements des grandes multinationales étrangères. Partager la manne issue des ressources naturelles d'un pays avec des entreprises étrangères est évidemment un sujet politiquement sensible.

Les autorités publiques doivent s'employer à attirer suffisamment d'investissements par le biais d'incitations. Les capitaux nécessaires pour financer l'exploitation des ressources naturelles sont limités. Au-delà des impôts, il existe à l'évidence de nombreux

facteurs que les multinationales prennent en compte avant de décider d'investir dans un pays, mais le degré d'imposition reste une considération essentielle. Les entreprises doivent pouvoir tabler sur un rendement raisonnable après impôts de leurs investissements (tout en intégrant le risque d'un investissement perdu en cas d'échec). Les autorités publiques doivent donc non seulement équilibrer leur désir de saisir la rente avec celui de réduire au minimum les risques, mais aussi veiller à ce que leurs régimes fiscaux soient suffisamment incitatifs pour attirer l'investissement privé initial et les immobilisations de maintien, tout en restant compétitifs par rapport aux autres pays. Il arrive que certains États cherchent à attirer de nouveaux investissements par le biais de régimes fiscaux favorables qui seront parfois intenables sur le long terme : *a posteriori*, ces incitations spécifiques viendront limiter la collecte de recettes, entraînant ainsi une insatisfaction de la population. Le Précepte 3 de la *Charte des ressources naturelles* stipule que «Les politiques fiscales et les conditions contractuelles doivent assurer que le pays *bénéficie pleinement* de la ressource, sous réserve d'attirer les investissements nécessaires pour réaliser ce bénéfice. La nature à long terme de l'extraction de ressources naturelles nécessite des politiques et des contrats *solides afin de résister aux circonstances incertaines et qui évoluent*<sup>16</sup>.» Dans les industries minières (un peu moins dans le pétrole), les exonérations fiscales temporaires (trêves fiscales)<sup>17</sup> sont trop souvent utilisées pour attirer les investissements. Le recours aux incitations fiscales pour doper les investissements ne concerne pas seulement les ressources naturelles, mais c'est souvent une caractéristique essentielle de l'imposition de ces ressources.

La poursuite d'objectifs publics contradictoires — inciter à investir tout en engrangeant rapidement des recettes — conduit à complexifier la fiscalité sur les investissements. Ainsi on a fréquemment recours à des incitations spécifiques sur l'investissement initial, comme des amortissements accélérés, des abattements spécifiques ou des crédits d'impôt.

L'ampleur des investissements et la complexité de leur fiscalité présentent souvent des difficultés spécifiques pour l'administration. La caractérisation des coûts (amortissables ou immédiatement déductibles, admissibles ou pas à un abattement ou à un crédit d'impôt) est généralement au cœur des contrôles fiscaux du secteur. Le calcul des allocations pour amortissement peut également être difficile. Souvent, les règles sont très simples, mais, dans certains pays, elles dépendent de classifications complexes des actifs ou de facteurs économiques tels le taux d'épuisement des ressources naturelles ou la durée d'exploitation de la mine. Ainsi, les contrôleurs fiscaux doivent estimer les quantités de ressources naturelles encore enfouies et la durée nécessaire à leur extraction, autant de calculs que les experts en ressources naturelles eux-mêmes ont du mal à faire avec certitude.

Face à des besoins en capitaux massifs, le recours au financement étranger est fréquent. Le traitement fiscal de ces charges financières est souvent une question importante en matière de

fiscalité des ressources naturelles. Comme nous l'avons vu auparavant, des considérations spécifiques s'appliquent. L'application de retenues d'impôt (RI) aux intérêts et aux dividendes versés aux bailleurs de fonds et investisseurs étrangers joue également un rôle important. Les conventions sur la double imposition peuvent limiter les prérogatives fiscales, et l'évasion fiscale liée au chalandage fiscal<sup>18</sup> peut être un problème.

Les dégrèvements pour impôt payé à l'étranger sur l'imposition des ressources naturelles peuvent être importants à la fois pour les investisseurs étrangers et l'État. L'imposition des ressources naturelles dans le pays de l'investisseur étranger fait qu'il est plus difficile et plus coûteux d'attirer l'investissement. Certains impôts sur ces ressources (comme les redevances et le partage de production) ne peuvent pas faire l'objet de dégrèvements. C'est pourquoi l'exploitation des ressources naturelles est normalement soumise à l'impôt sur les sociétés (IS). (Autre raison : veiller à la cohérence de traitement par rapport aux autres secteurs de l'économie.) En général, certaines conditions sont considérées comme nécessaires pour que l'IS ouvre un droit au dégrèvement, y compris la déductibilité des intérêts. Malgré les difficultés administratives que cela représente, l'IS doit tenir compte de ces conditions dès sa conception. Les pays développés ont actuellement tendance à adopter une base d'imposition territoriale, ce qui conduit certes à réduire l'importance des dégrèvements pour impôts étrangers dans la pratique. Le fait que les sociétés mères étrangères créent souvent des filiales basées dans des paradis fiscaux qui possèdent les succursales locales chargées de l'exploitation aboutit au même résultat. Toutefois, ces dégrèvements resteront importants (puisque, à titre d'exemple, les États-Unis n'ont pas adopté de base d'imposition territoriale), et cela, même pour les investisseurs issus des pays qui ont adopté une base territoriale parce que l'exemption de l'IS des revenus étrangers dans ces pays peut dépendre de l'assujettissement des revenus à l'IS dans le pays étranger.

### Longues périodes de mise en valeur et d'exploitation; coûts irrécouvrables et d'abandon élevés

Les frais initiaux et la durée nécessaires à la mise en valeur d'une mine ou d'un forage se traduisent souvent par une attente de plusieurs années avant que la production ne puisse commencer et bien plus longtemps encore avant que des bénéfices imposables ne soient réalisés, notamment lorsque les amortissements accélérés sont autorisés. Les pressions politiques (besoin de trésorerie et attentes des premières rentrées par le public) sont autant de raisons d'imposer d'emblée des droits et redevances plutôt que de taxer les bénéfices, choix dont les conséquences administratives ont été abordées auparavant. La mise en place de procédures et de règles spécifiques en matière de déclaration sera nécessaire pour

<sup>16</sup> La *Charte sur les ressources naturelles* est une série de principes économiques pour les États et les sociétés sur la meilleure manière de gérer l'opportunité fournie par les ressources naturelles en matière de développement. Les préceptes de cette charte ont été formulés par un groupe d'économistes de l'université d'Oxford.

<sup>17</sup> Voir l'annexe 10 de FMI (2011) pour un résumé des inconvénients des exonérations fiscales temporaires.

<sup>18</sup> La notion de chalandage fiscal fait référence aux entreprises qui s'arrangent pour tirer parti des conventions fiscales qui leur sont le plus favorables. Exemple : les dividendes à verser à la société mère d'une entreprise d'exploitation de ressources naturelles sont soumis à la retenue d'impôt (RI). Cette retenue pourra être évitée en créant une holding intermédiaire dans un pays signataire d'une convention de double imposition en vertu de laquelle les dividendes ne sont pas soumis à l'impôt.



assurer une vérification rapide des principaux coûts engagés en période de réalisation des investissements et avant que l'entreprise ne réalise des bénéfices imposables; les objectifs de performance calculés sur les rentrées devront parfois être corrigés pour veiller à ce que ces coûts fassent l'objet d'une vérification dans la pratique; les pénalités fiscales ne suffiront peut-être pas à dissuader une exagération de ces charges. Outre des frais initiaux élevés, il peut y avoir des coûts décalés de la période où les recettes sont réalisées, qui sont liés aux fermetures de mines ou de puits ainsi qu'à la restauration de l'environnement (selon les cas, ces coûts peuvent atteindre le niveau des coûts de mise en valeur). Pour couvrir ces coûts, les bénéfices devront être mis en réserve; les autorités exigent parfois que les réserves pour abandon soient placées sur un compte géré par l'État.

Ce calendrier particulier des dépenses nécessite des dispositions fiscales spécifiques, comme un allongement des reports sur les exercices ultérieurs ou antérieurs et des déductions fiscales au titre de la constitution de réserves d'abandon appropriées. Quantifier les coûts d'abandon est particulièrement délicat.

Une fois encourus, les coûts spécifiques aux ressources naturelles deviennent des *coûts irrécouvrables* qui peuvent être suivis de longues périodes d'exploitation. Il faut parfois des dizaines d'années avant de pouvoir exploiter une mine ou un gisement de pétrole. Ces coûts irrécouvrables et la longueur des périodes d'exploitation ne sont pas l'apanage des ressources naturelles, mais leur systématisme et leur ampleur en font des éléments clés de la fiscalité des ressources naturelles. Avec le haut niveau de risque, ces éléments aboutissent à ce que les économistes appellent le problème du compromis d'obsolescence (*obsolescing bargain*) ou de cohérence temporelle (*time consistency*). L'idée est que les autorités conçoivent un régime fiscal qui incite les investisseurs à prendre des risques majeurs, mais que, si l'exploitation devient rentable, il est tentant, des années plus tard, d'augmenter les impôts, sachant que l'investisseur s'est engagé et ne peut pas délocaliser sa mine ou son puits de pétrole. Cette question risque de devenir politiquement sensible, ce qui ajoute au risque politique mentionné auparavant. Les entreprises du secteur ont donc besoin de stabilité et de prévisibilité dans la fiscalité.

Afin de limiter le risque financier et de promouvoir l'investissement, les autorités cherchent à apporter des garanties de stabilité. L'une des singularités des régimes fiscaux régissant les ressources naturelles réside dans le fait que, lorsque les permis de recherche sont négociés, le régime fiscal qui s'appliquera à la production est fixé d'avance et doublé d'un pacte de stabilité entre l'État et les investisseurs. Ce pacte garantit soit que le régime fiscal durera pendant une période donnée, soit qu'en cas de modification, les investisseurs auront droit à une compensation. Ces principes sont généralement repris dans un contrat spécifique (voir plus haut). Ces pactes permettent non seulement de rassembler toutes les règles dans un seul et même document, mais aussi de mieux protéger les investisseurs des risques liés à la fiscalité. En théorie, ces pactes permettent aux investisseurs d'invoquer le droit des obligations, voire de poursuivre l'État en justice s'il n'honore pas ce pacte ou l'une des clauses de stabilité. Les investisseurs peuvent avoir recours à l'arbitrage international plutôt que de s'en remettre aux systèmes judiciaires nationaux. Ces pactes posent un certain nombre de difficultés administratives (maintien de la connaissance du régime fiscal en question,

calcul et compensation de l'impact économique de ses modifications). Ils peuvent en outre représenter un obstacle pratique à la réforme et à l'amélioration de l'administration, qui nécessite souvent de modifier la législation. (Rappelons néanmoins que les régimes fiscaux sur les ressources naturelles ont tendance dans la pratique à être très instables, malgré l'existence d'accords de stabilité.) Lorsque les entreprises ont recours à l'arbitrage international, des procédures spécifiques de résolution des différends sont nécessaires. La division de la responsabilité judiciaire entre institutions locales et internationales peut également poser des problèmes d'organisation.

## Concentration géographique

Les ressources naturelles et leurs perspectives de découverte sont généralement concentrées dans une zone spécifique d'un pays, ce qui constitue une raison supplémentaire de négocier des accords fiscaux spécifiques, comme nous l'avons déjà vu. Dans certains pays, les droits miniers appartiennent aux régions plutôt qu'à l'État. Dans les pays à structure fédérale ou fédérations, ce sont en général les États fédérés qui imposent et administrent les redevances et autres impôts sur les ressources naturelles. (Dans certains pays, les droits fonciers de peuples indigènes compliquent encore la donne.) Cette concentration géographique peut créer des tensions entre l'administration centrale et les populations locales qui vivent là où se trouvent les ressources naturelles, ce qui accentue la pression pour des prérogatives locales en matière de fiscalité sur les ressources naturelles. Cette décentralisation de la fiscalité est plus courante dans les pays développés que dans ceux en développement; elle contribue en outre à la complexité de son organisation<sup>19</sup>.

## Niveau élevé des exportations et des importations

Dans les pays à faible revenu, la majeure partie de la production de ressources naturelles est exportée alors que les biens, les services et les financements à forte valeur nécessaires à cette industrie sont importés. La nature internationale du secteur amplifie les risques liés aux prix de transfert (même si, comme nous l'avons déjà constaté, ces risques existent aussi pour les transactions nationales) et présente d'autres difficultés en matière d'administration fiscale.

- Dans la plupart des pays, les exportations de ressources naturelles ne sont pas soumises aux droits d'accise et sont détaxées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA à 0 %). Une telle détaxation peut entraîner des demandes importantes de remboursement de TVA, avec leurs lots de tracasseries administratives. C'est d'ailleurs pour cette raison que dans bien des pays, les importations de matériel aux fins d'exploitation de ressources naturelles sont exemptées. Les investisseurs considèrent l'impossibilité de récupérer la TVA comme l'une de leurs difficultés principales, ce qui les conduit à préconiser un système d'exemption. La mise en place d'un programme de paiement différé est

<sup>19</sup> Dans certains pays, les impôts sur les ressources naturelles proviennent non seulement des autorités centrales et provinciales, mais aussi des régions à l'intérieur des provinces.

une autre option envisageable, mais les règles d'exemption peuvent présenter leurs propres difficultés administratives.

- Les pays en développement attachent souvent une importance particulière à l'idée qu'ils ne devraient pas se contenter d'exporter des matières premières, mais participer à l'étape de transformation, qui, à leurs yeux, est à plus forte valeur<sup>20</sup>. Il leur arrive ainsi de concevoir des incitations spécifiques dans leur régime fiscal, ce qui risque de beaucoup compliquer l'administration.
- Les États sont souvent sollicités pour subventionner la consommation nationale de ressources naturelles afin que la population en bénéficie directement, soit en contrôlant les prix ou en réduisant les impôts sur la partie de ces ressources utilisée au niveau national. L'objection souvent retenue face à cet argument est que cela tend à favoriser les consommateurs les plus aisés. D'un point de vue administratif, ces subventions risquent d'être exploitées de manière incohérente par rapport aux objectifs de politique publique.
- Une partie des coûts liés à l'exploitation des ressources naturelles correspond en général à l'importation de services, souvent disponibles uniquement auprès d'un faible nombre de prestataires étrangers disponibles. Au-delà des risques liés aux prix de transfert, le recours à des prestataires de services étrangers souligne l'importance de la RI (retenue d'impôt). Les dispositions en la matière sont souvent une source de différend, et l'évasion fiscale dans le cadre du chalandage fiscal à la recherche de la meilleure convention peut aussi poser problème. Des dispositions spécifiques s'appliquent souvent à la RI dans la législation et dans les conventions fiscales pour les prestataires du secteur.
- Les ressources naturelles étant des matières premières échangées internationalement, les entreprises préfèrent que leurs prix soient exprimés en monnaie standard, en général en dollars américains (même si plusieurs tentatives de passage à d'autres monnaies ont eu lieu, à l'euro par exemple). Les multinationales du secteur fonctionnent en général en dollars américains (pour leurs enregistrements et leur comptabilité). De nombreux pays autorisent les entreprises concernées à tenir leur comptabilité et à fournir leurs déclarations fiscales en dollars. De même, le paiement des impôts est couramment autorisé en dollars. Ces solutions sont plus pratiques pour les entreprises concernées, sans compter qu'elles présentent des avantages potentiels pour le pays aussi, en cas, par exemple, de monnaie faible avec risque de perte suite à une dépréciation par rapport au dollar ou si les recettes tirées des ressources naturelles sont vouées à être placées dans un fond libellé en dollars. Accepter des paiements en dollars permet par ailleurs de simplifier les rapprochements entre les versements des sociétés et les reçus des autorités publiques dans le cadre de l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE — voir le chapitre 5). Il arrive que des dispositions

administratives spécifiques soient nécessaires pour autoriser la tenue des comptes ou les paiements en dollars. Des règles spécifiques concernant les intérêts à payer pour retard de paiement peuvent aussi être nécessaires, calculés sur la base d'un taux international de référence comme le taux interbancaire offert à Londres (LIBOR) parce que le taux qui s'applique à une dette libellée en dollars ne sera *a priori* pas celui d'une dette en monnaie locale. L'administration publique établit normalement sa comptabilité nationale dans la monnaie du pays; elle devra donc veiller à ce que les pertes ou les gains de change sur les recettes et les actifs libellés en dollars soient bien comptabilisés.

### Accords commerciaux particuliers de partage de risques

Les entreprises privées diversifient leurs risques en mutualisant leurs projets d'exploitation de ressources naturelles. Dans le cas du pétrole, il existe un type d'accord spécifique : la coentreprise non constituée en société (*unincorporated joint venture*). Comme son nom l'indique, cette coentreprise n'entraîne pas la constitution d'une société distincte ou d'une société en nom collectif. Il s'agit d'une convention liant plusieurs entreprises qui contribueront à un certain niveau aux coûts d'un projet et qui retireront une part de la production proportionnelle à leur participation. Ce genre de consortium existe dans d'autres secteurs d'activité que le pétrole, mais il est plus fréquent dans ce dernier. Les coentreprises ont des spécificités qui ont leur importance pratique pour l'administration fiscale. L'une des parties (souvent — mais pas forcément — le principal investisseur privé) est désignée exploitant. Ce dernier supporte des charges au nom du consortium et facture chacune des parties associées proportionnellement à sa part (ce sont les appels de fonds). Chacune des parties prélève ensuite sa part de pétrole et en dispose<sup>21</sup>. Les règles sont fixées dans un accord d'exploitation commune, document qui est le même partout dans le monde et qui définit les charges, leurs règles de comptabilisation ainsi que des règles de supervision des opérations par les associés de la coentreprise. Ces accords donnent des droits solides aux participants non exploitants et minoritaires qui, comme l'exploitant, profitent de la maximisation des bénéfices, mais pas du partage des charges. Par conséquent, ces accords d'exploitation commune contiennent des procédures détaillées d'approbation des charges partagées entre les parties. De même, les entreprises associées sont soumises à des restrictions strictes en matière d'imputation de frais, qui reposent non pas sur de vagues principes, mais sont généralement spécifiques et factuelles (les services, par exemple, sont facturés à l'associé sans majoration de coût).

En matière de charges, les intérêts des associés de l'exploitant dans la coentreprise sont proches de ceux des autorités, malgré quelques différences<sup>22</sup>. Chacun souhaite réduire au maximum les

<sup>20</sup> Pendant de nombreuses années, le raffinage du pétrole a été beaucoup moins rentable que la production en amont.

<sup>21</sup> Le fait qu'une coentreprise ne vende pas en commun la distingue juridiquement d'une société classique.

<sup>22</sup> En matière de classification des coûts, les intérêts des entreprises peuvent diverger, par exemple. Les autorités ont également des préoccupations non commerciales, comme la protection de l'environnement.

coûts et maximiser les bénéfices. Les restrictions de coûts intégrées dans les accords d'exploitation commune protègent bien les autorités, notamment contre les risques liés aux prix de transfert. Ces accords fournissent également un cadre comptable à l'industrie. Au-delà des dispositions de ces accords d'exploitation commune, les autorités peuvent inclure des dispositions semblables dans les APP (accords pétroliers qui s'inspirent largement des accords d'exploitation commune). La fiscalité sur le pétrole peut aussi inclure des règles de ce type<sup>23</sup>. Les restrictions portant sur les charges des entreprises associées dans les accords pétroliers sont semblables à des accords unilatéraux préalables en matière de prix de transfert, mais ils sont moins difficiles à négocier s'ils reposent sur des conditions solides d'accords d'exploitation commune. (Les différents associés de la coentreprise peuvent en théorie s'entendre pour contourner ces contrôles de prix de transfert, mais cela reste improbable dans la pratique.) Les coentreprises ne sont normalement pas la solution retenue dans les industries extractives, mais il est possible d'inclure les mêmes caractéristiques dans les accords d'investissements miniers et dans la fiscalité.

Les coentreprises nécessitent souvent l'adoption de déclarations fiscales et de procédures d'audit spécifiques. Les coûts étant centralisés par l'exploitant, qui est chargé de leur enregistrement, mieux vaut, afin de garantir une équité de traitement parmi les participants à la coentreprise, demander à l'exploitant de déposer une déclaration au nom de la coentreprise et qui comprenne l'affectation des coûts et de la production entre les différents associés. Au fond, cette déclaration est la même que pour une société constituée. Un contrôle centralisé est possible, et le contrôle des déclarations individuelles des associés peut se limiter à vérifier la cohérence avec la déclaration de l'exploitant (redressements compris) et les charges et recettes «exclusives» qui sont en général relativement faibles<sup>24</sup>.

### Transferts des intérêts de permis d'exploitation de ressources naturelles

Les transferts (ou transferts partiels) de permis d'exploitation de ressources naturelles sont courants. Plusieurs raisons commerciales peuvent en être à l'origine. Il est, par exemple, envisageable qu'une petite entreprise spécialisée dans la recherche fasse une découverte importante et ait besoin d'une plus grande société pour apporter les capitaux et l'expertise nécessaires à la mise en valeur. Ces transferts peuvent être indirects (transfert de parts dans la société détentrice du permis plutôt que transfert direct de permis). L'imposition des transferts d'intérêts commerciaux n'est pas propre aux ressources naturelles, mais les pays disposent souvent de règles particulières régissant les transferts de permis d'exploitation de ressources naturelles. Les montants impliqués peuvent être colossaux et atteindre des milliards de dollars. Ces transferts ont pour particularité de présenter différentes considérations non monétaires (si bien que les inspecteurs doivent valoriser les mines ou les gisements de pétrole à des fins fiscales). Les entreprises chercheront à éviter l'impôt sur leurs gains, ce qui présente des difficultés spécifiques pour l'administration fiscale.

<sup>23</sup> Au Royaume-Uni, la petroleum revenue tax limite dans la pratique l'imputation au groupe de coûts par les associés aux seuls coûts d'origine.

<sup>24</sup> Approche plus courante dans le cas du cantonnement par permis ou par zone, mais également avantageuse dans d'autres cas.

### Propriété et contrôle de l'État

Les États considèrent en général que les ressources naturelles ont une importance stratégique particulière nécessitant un fort contrôle public. Ils souhaitent avant tout tirer parti de ce potentiel commercial, tout en veillant aux risques de sécurité et pour l'environnement. Dans les pays en développement, une préoccupation majeure de l'État peut être de vouloir absolument montrer que c'est la nation qui exploite ses propres ressources naturelles et en retire des avantages et que ce ne sont pas les entreprises étrangères avides de ressources naturelles qui exploitent la nation. Cette attitude peut refléter le ressenti du grand public, parfois influencé par un passé colonial. Les ressources naturelles peuvent être considérées comme un tremplin vers davantage de développement industriel. Les autorités publiques veulent donc maximiser l'implication locale dans leur extraction et leur transformation. Pour atteindre ces objectifs politiques, il est possible de mettre en place une supervision réglementaire, une politique industrielle et une fiscalité conçues pour faire bénéficier l'État d'une part raisonnable des avantages tirés de l'exploitation des ressources naturelles.

Toutefois, dans la pratique, les autorités considèrent que, pour atteindre ces objectifs politiques, mieux vaut une propriété publique<sup>25</sup>. Bien souvent, les États revendiquent la propriété des ressources naturelles enfouies, mais propriété publique signifie nationalisation de la production. La popularité de ce système de propriété publique s'est largement érodée au cours de ces cinquante dernières années, mais cette idée est loin d'avoir disparu, notamment dans le pétrole. Les compagnies pétrolières nationales (CPN) contrôlent 90 % des réserves mondiales de pétrole et s'arrogent plus de 70 % de la production. La propriété publique n'est pas exclusive aux ressources naturelles, mais elle y est beaucoup plus répandue que dans les autres industries.

Le niveau de propriété publique varie énormément d'un pays à un autre. Dans certains cas, l'État n'a aucune participation et les ressources naturelles sont totalement exploitées par des entreprises privées qui évoluent sous la supervision de l'État — cas fréquent parmi les pays de l'OCDE. À l'autre extrême, il existe un petit nombre de pays où l'exploitation de ressources naturelles est totalement nationalisée, en général aux mains d'une entreprise publique. Néanmoins, même dans ces pays, le secteur privé participe dans le cadre de contrats de service (voir plus loin). Dans la plupart des cas, les pays sont à mi-chemin, les entreprises publiques d'exploitation (EPE) partageant la propriété avec des investisseurs privés dans le cadre de permis accordés par les autorités.

Dans le domaine des ressources naturelles, les frontières entre participation publique commerciale, réglementation industrielle et fiscalité d'entreprises sont souvent floues, alors que ce sont autant de secteurs qui sont normalement bien distincts. Typiquement, la participation commerciale se caractérise par un investissement public en capital et par une prise de décision publique (avec des co-investisseurs) sur les dépenses. L'objectif étant naturellement de réaliser des bénéfices qui seront partagés en proportion du capital investi et mesurés par des normes de comptabilité commerciale.

<sup>25</sup> Voir le chapitre 9 de Daniel, Keen et McPherson (2010) pour plus de précisions.

Dans la pratique, la participation commerciale aux ressources naturelles revêt différentes formes, dont certaines ne reprennent pas toutes les caractéristiques mentionnées ci-dessus :

- Avec une *participation complète au capital*, l'État/l'EPE investit en capital-risque exactement comme il/elle le ferait dans une entreprise privée et partage les bénéfices commerciaux proportionnellement à son investissement. Ce dernier peut prendre la forme d'une participation dans une coentreprise non constituée en société (voir plus haut) ou de détention d'actions d'une société classique. C'est souvent un intervenant privé (l'exploitant) qui s'occupe de l'exploitation. L'EPE dispose des mêmes droits de supervision qu'un participant privé non exploitant, même si elle ne peut pas les exercer dans la pratique.
- Avec une participation *passive* (portage), tout ou partie des charges d'investissement incombant à l'État ou à l'EPE est supporté par le participant privé (ou les participants privés) qui se fera ensuite rembourser (en général avec des intérêts) sur sa part des recettes tirées de la production. En l'absence de production, il n'y aura pas de remboursement des frais engagés; cette solution est donc semblable à un prêt sans recours. Il existe de nombreuses variantes à cette approche.
- Avec une *participation gratuite*, l'État/l'EPE prend une participation financière sans compensation pour l'investisseur privé. L'État/l'EPE peut ensuite contribuer aux coûts à plus ou moins brève échéance.
- Avec le *partage de production*, l'État/l'EPE ne prend aucune participation, mais a voix au chapitre pour les décisions commerciales et la gestion de l'activité. L'État/l'EPE touche une partie progressive des bénéfices indépendamment de son investissement.

Les effets économiques de la participation passive ou gratuite équivalent fiscalement à imposer les investisseurs privés.

- La réglementation correspond au contrôle par l'administration d'une activité industrielle afin de répondre à des objectifs publics non commerciaux. Toutefois, dans la pratique, réglementer les ressources naturelles peut impliquer la participation du régulateur à la prise de décision (approbation de contrats, par exemple) et (voir plus haut) l'administration de certaines recettes payables par les EPE.
- L'imposition des entreprises correspond à l'appropriation par l'État d'une partie des ventes/bénéfices calculés selon sa propre fiscalité, mais sans prise de participation au capital ou décision sur les dépenses. Dans la pratique, les règles fiscales afférentes aux ressources naturelles viennent parfois renforcer les obligations réglementaires, déterminer les prix auxquels les ressources naturelles devraient se vendre et permettre aux contrôleurs de contester les coûts pour des raisons commerciales.

Une participation au capital contribue souvent marginalement aux recettes publiques. Pourtant, elle a présenté des risques importants dans de nombreux pays :

- érosion de la gouvernance lorsque les élites corrompues s'arrogent les EPE;
- gabegie macroéconomique en confiant aux EPE des responsabilités quasi budgétaires mal définies;

- problèmes de financement des investissements publics, ce qui entraîne des retards d'exploitation coûteux;
- inefficacité commerciale;
- conflits d'intérêts lorsqu'une EPE joue à la fois un rôle de réglementation fiscale et industrielle et un rôle commercial;
- mise en péril des capacités institutionnelles des départements publics chargés de la supervision.

Certains pays ont toutefois réussi leur expérience de participation publique. Dans les pays en développement, ce système suscite encore une attirance politique et contient une forte charge émotionnelle. De nombreux pays ont pris des mesures pour contrer les risques mentionnés ci-dessus. D'une manière générale, à quelques exceptions près, la tendance est plutôt à des niveaux moindres de participation au capital, à une définition et une séparation plus claires des rôles et des responsabilités et à davantage de transparence.

Les recettes issues d'un système nationalisé, comme les dividendes des EPE, doivent être administrées. En la matière, les procédures et le partage des responsabilités, notamment la relation entre le ministère des Finances et le département fiscal de l'EPE, varient énormément d'un pays à un autre. Nationaliser les ressources naturelles présente donc des difficultés particulières en matière d'administration des recettes.

Aux différentes approches en matière de contrôle politique et de système de propriété correspondent différents cadres juridiques et contractuels de taxation. Ces principaux cadres sont :

- les régimes de concession;
- le partage de production;
- les contrats de service.

En vertu d'un régime de concession<sup>26</sup>, l'administration cède aux entreprises la propriété des ressources naturelles qu'elles extraient; ces mêmes entreprises détiennent en outre les actifs et les installations créées pour leur extraction. Elles sont ensuite soumises à plusieurs impôts sur leurs opérations. L'État peut néanmoins prendre une participation au capital. Il s'agit du cadre juridique classique qui s'applique aux industries extractives.

Dans le cas du pétrole, les pays en développement ont considéré que ces régimes de concession étaient incompatibles avec la souveraineté nationale. Au cours de ces cinquante dernières années, elles ont en général opté pour le *partage de la production*. Aucun pays membre de l'OCDE n'utilise les APP. Cette solution reste très rare dans les mines<sup>27</sup>. Ainsi, les explications de ce manuel sur les APP ne s'appliquent qu'au pétrole.

(Pétrole) Le partage de production est souvent considéré comme une forme de participation publique même si l'État/l'EPE n'obtient pas de part du capital. (C'est toutefois couramment prévu séparément dans les APP.) Dans le cadre d'un APP, une ou plusieurs sociétés qui investissent prennent en charge tous les coûts liés à l'exploitation du pétrole. L'APP précise en général une portion maximum de la production annuelle qui revient à l'entreprise concernée pour recouvrer ses coûts. Le pétrole conservé pour le

<sup>26</sup> Parfois appelé régime d'impôts et de redevances, même si cette appellation est déroutante, car les impôts et les redevances peuvent aussi être dus dans le cadre d'un partage de la production.

<sup>27</sup> La Mongolie réfléchit toutefois à combiner APP et contrat de service pour un gros projet d'extraction de charbon.



recouvrement des coûts s'appelle *cost oil*. Le reste du pétrole (*profit oil*) est partagé physiquement entre l'État/l'EPE et l'investisseur sur la base d'une formule fixée dans l'APP, la part de l'État/l'EPE augmentant normalement progressivement (en fonction, par exemple, de la production cumulée ou du taux de rentabilité). La société doit également payer l'IS et des redevances<sup>28</sup>, parfois en nature. Le partage de la production peut être considéré comme une forme de participation publique, car, dans un APP, l'État/l'EPE conserve la propriété du pétrole à extraire et des actifs ou installations qui ont été créés. Les investisseurs privés ne sont pas propriétaires, mais simples sous-traitants qui travaillent pour l'État/l'EPE, supportent les coûts à sa place et sont autorisés par l'administration à conserver une partie du pétrole public pour recouvrer ces coûts et atteindre une certaine rentabilité sur leurs dépenses. L'État/l'EPE a un droit de contrôle et de supervision sur ses sous-traitants, au même titre qu'un investisseur majoritaire.

(Pétrole) Au fond, toutes les caractéristiques essentielles d'un APP peuvent être reproduites dans un régime de concession. Il est possible de concevoir la fiscalité de manière à obtenir des rentrées fiscales parfaitement équivalentes. Les impôts peuvent même être payables en nature, la législation fiscale autorisant souvent l'administration à avoir recours à cette solution (même si cela reste rare dans la pratique). Les APP, en général, fixent précisément les critères fiscaux et industriels, tout comme les critères de contrôle et de supervision. Néanmoins, ces mêmes droits de contrôle et de supervision peuvent être — et sont souvent — exercés par les organismes de réglementation publics dans les régimes de concession. L'État n'investissant pas, on peut considérer sa part de la production comme un impôt progressif sur les bénéfices plutôt que comme un bénéfice tiré de sa propriété. Son assiette (recettes brutes et coûts déductibles) est souvent semblable, voire la même, à celle de l'IS.

(Pétrole) Il existe toutefois des différences importantes dans la pratique entre le partage de la production et une imposition normale :

- 1) L'administration par l'EPE (ou le ministère des Ressources Naturelles) : cela pose des difficultés d'organisation. L'administration des recettes échappe au contrôle du ministère des Finances. Lorsque le département des impôts administre l'IS, il y a un chevauchement important des fonctions<sup>29</sup>.
- 2) Le paiement en nature : dans un APP, la part de la production revenant à l'État (et parfois les redevances et l'IS) est payable en nature. (les APP contiennent souvent une disposition permettant d'exiger des paiements en trésorerie, mais les EPE y ont rarement recours.) Les recettes en nature représentent souvent la majeure partie des recettes pétrolières de l'administration. La perception et l'utilisation des recettes en nature posent des problèmes particuliers et requièrent des compétences et des procédures spécifiques.

<sup>28</sup> Limiter les coûts à un pourcentage maximum de la production brute équivaut fiscalement à une redevance. Il arrive que ces limites de recouvrement des coûts remplacent ou complètent les redevances.

<sup>29</sup> L'IS est parfois payable sur la part de la production revenant à l'État. Ce sont donc les seules règles de partage de la production qui déterminent l'obligation totale. L'IS devient alors un calcul théorique et il n'y a plus de chevauchement des fonctions : c'est l'EPE/le ministère du Pétrole qui détermine l'obligation totale.

- 3) La combinaison de différents rôles : administration fiscale, réglementation industrielle et approche commerciale. Plusieurs difficultés en découlent : risque de conflit d'intérêts entre les rôles fiscaux et commerciaux et problèmes de capacité parce que les compétences nécessaires pour taxer une entreprise ne sont pas les mêmes que pour la réglementer et la gérer.

(Pétrole) Le partage de la production présente donc des difficultés majeures pour l'administration. Il convient toutefois de ne pas sous-estimer son attrait pour les pays en développement.

Dans le cadre d'un régime de contrat de service, l'État verse une prime à l'EPE chargée d'effectuer certaines opérations clairement définies. Les contrats de service sont utilisés dans peu de pays, en général lorsque la production de ressources naturelles est largement nationalisée. En théorie et d'un point de vue juridique, ils se distinguent d'un investissement commun dans le cadre d'un partage de la production ou d'un régime de concession<sup>30</sup>. Cette prime est soumise à l'IS. En théorie, son imposition devrait être simple. Pourtant, lorsque l'État transfère le risque d'investissement à la compagnie et calcule la prime de service en fonction de la production de ressources naturelles ou des bénéfices, la différence réelle par rapport aux autres régimes est faible, et les difficultés d'administration seront semblables.

## Mauvaise gouvernance

La documentation montre clairement que l'abondance de ressources naturelles a tendance à exacerber les faiblesses de gouvernance, voire à saper celle-ci. Ce sujet a d'ailleurs déjà été largement évoqué<sup>31</sup>. De même qu'il existe un risque de voir la nation exploitée pour ses ressources naturelles par des entreprises étrangères, le risque existe de voir ses ressources naturelles exploitées par une élite politique qui se servirait de son emprise sur l'industrie pour promouvoir ses propres intérêts. Tous les domaines dans lesquels l'administration est impliquée — conception des politiques, octroi de permis, réglementation, participation commerciale, administration fiscale et, cela va de soi, gestion et dépense des recettes — présentent des risques de corruption majeurs. À vrai dire, l'administration fiscale est peut-être l'un des secteurs les moins gravement concernés. La mauvaise gouvernance et la corruption ne sont en rien exclusives à la filière des ressources naturelles, mais les risques liés à ces ressources sont particulièrement importants, et leur gouvernance présente des difficultés particulièrement aigües. La mauvaise gouvernance est considérée comme la cause principale de la «malédiction des ressources» — soit les résultats économiques relativement mauvais de la plupart des pays qui abondent en ressources naturelles. La mauvaise gouvernance et l'absence de transparence sont également des freins à l'investissement pour les entreprises publiques responsables et bien gérées qui sont chargées d'exploiter ces ressources.

<sup>30</sup> Le traitement comptable des réserves pétrolières reflète la distinction entre les différents types de régimes. Dans un régime de concession, les sociétés comptabilisent l'intégralité des réserves; dans un APP, seulement une partie; dans un contrat de service, aucune. Cela explique pourquoi les compagnies pétrolières n'apprécient guère ces contrats de service.

<sup>31</sup> Voir, par exemple, Humphreys *et al.* (2007) et Ross (2013).

Lutter contre la corruption dans l'administration des recettes tirées des ressources naturelles requiert globalement les mêmes mesures que l'administration fiscale en général. Certes, des difficultés spécifiques peuvent apparaître, notamment une plus forte résistance à ces mesures à cause des intérêts partisans en jeu; une diffusion plus large des rôles en matière d'administration des recettes; une plus grande difficulté d'offrir des salaires concurrentiels à ceux offerts par le secteur privé (souvent plus élevés dans le secteur des ressources naturelles).

La comptabilité des recettes fiscales tirées des ressources naturelles devrait toujours être transparente, mais on constate souvent des difficultés et des risques spécifiques. Plusieurs caractéristiques mentionnées plus haut compliquent l'obtention de déclarations claires et précises (multiplicité des impôts, dispersion des responsabilités pour la perception entre différents organismes, existence de différentes procédures bancaires et de collecte; systèmes informatiques et comptables distincts; paiement des recettes en nature et accords régissant les ressources naturelles tenus secrets).

Plusieurs initiatives internationales visent à renforcer la transparence dans les pays riches en ressources naturelles. Le FMI a publié un *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* (version révisée en 2007)<sup>32</sup>, qui couvre en profondeur ce sujet, et pas seulement en matière d'administration des recettes. Notons également une autre initiative importante, l'ITIE, axée au départ sur la transparence des recettes des ressources naturelles, mais qui a été élargie pour aborder différentes questions tout au long de la chaîne de décision. De nombreux pays riches en ressources naturelles sont signataires de cette initiative. L'idée fondamentale est que les entreprises publiques qui exploitent ces ressources doivent publier ce qu'elles paient, et les États ce qu'ils perçoivent, afin de contrôler et de rapprocher ces montants pour une meilleure compréhension par le public, une plus grande transparence et un engagement plus fort de la société civile dans le suivi des recettes collectées, puis dépensées. Pour parvenir à une application de cette ITIE, les entreprises doivent accepter de lever le voile sur la confidentialité, faute de quoi la législation devra invalider les clauses de confidentialité des textes de lois et des accords en vigueur. Un groupe impliquant toutes les parties prenantes est chargé de définir le champ d'application du rapport que les pays doivent préparer sur la base de normes internationales, y compris sur les recettes des ressources naturelles, et l'administration devra les enregistrer et les comptabiliser séparément et mettre en place les procédures nécessaires de rapprochement et de déclaration.

### Conséquences pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles

L'administration des recettes tirées des ressources naturelles présente toutes les difficultés classiques liées à la fiscalité des entreprises, mais y ajoute une large palette de spécificités. En outre, les risques encourus peuvent être d'une ampleur exceptionnelle. Comme nous l'avons évoqué précédemment, les spécificités de la filière des ressources naturelles nécessitent de nombreuses réponses fiscales particulières — alors que le concept de départ est simple — qui entraînent à leur tour des difficultés administratives.

Cette section est un résumé et une compilation des difficultés d'administration spécifiques d'ores et déjà identifiées.

Le cadre juridique et politique qui entoure la fiscalité des ressources naturelles peut poser des questions juridiques particulières :

- Des taxes spéciales et des recettes non fiscales peuvent exister (redevances, impôts progressifs ou basés sur la rente, primes et taxe pour nuisance mineure). Certaines sont très différentes des impôts classiques sur les sociétés. Les obligations de service pour les populations locales sont courantes (formation et infrastructures).
- Possibilité de régimes fiscaux négociés au cas par cas sur la base de contrats. Les conditions fiscales varieront alors d'un projet à un autre et/ou d'un type de ressource naturelle à un autre.
- Une participation publique au capital est courante, mais elle varie dans sa nature et dans son ampleur. La frontière entre participation au capital et imposition est parfois ténue.
- Il existe différents cadres juridiques (concession, partage de la production, contrats de service). Souvent, les pays utilisent différents cadres selon les projets.
- Les risques liés aux prix de transfert sont importants, avec possibilité de contre-mesures particulières.
- Il se peut que le régime fiscal des ressources naturelles soit stabilisé.
- De nombreuses dispositions fiscales peuvent s'appliquer, dont :
  - la fixation des prix à partir d'indices;
  - le cantonnement;
  - les règles particulières de catégorisation des coûts et d'amortissement;
  - les limites de recouvrement des coûts;
  - la déduction des réserves en cas d'abandon;
  - la compensation des pertes;
  - les règles sur la sous-capitalisation;
  - les règles de couverture;
  - les règles sur la taxation des gains sur les transferts de licence d'extraction de ressources naturelles;
  - les règles de retenues d'impôt;
  - les exemptions douanières et de TVA sur les importations et les exportations;
  - les incitations à la transformation et à la consommation nationales;
  - les exonérations temporaires (trêves), les reports et autres incitations particulières.

Des problèmes d'organisation peuvent se poser :

- La fragmentation de l'administration des impôts issus des ressources naturelles est courante.
- La répartition des rôles en matière de taxation, de réglementation industrielle et de commerce est souvent confuse.
- L'implication des entreprises publiques d'exploitation des ressources naturelles risque de compliquer l'administration des impôts et de créer des conflits d'intérêts.
- La décentralisation fiscale.
- Les considérations d'économie politique peuvent fortement influencer l'organisation.

<sup>32</sup> Ce point est approfondi au chapitre 5.

Des problèmes de procédure peuvent se présenter :

- Certains impôts sur les ressources naturelles, comme les redevances ou le partage de la production, nécessitent un cadre administratif très différent de celui des autres impôts (absence, par exemple, de cadre déclaratif).
- La multiplicité des impôts et la fragmentation de l'administration peuvent aggraver les incohérences de procédure.
- L'octroi de contrats de licence ou de permis et l'organisation d'appels d'offres et d'enchères peuvent nécessiter des procédures particulières.
- Il est fréquent qu'un tout petit nombre de contribuables opèrent dans cette filière, ce qui devrait simplifier les procédures d'administration fiscale de routine.
- L'administration des recettes des ressources naturelles peut impliquer des procédures particulières, dont :
  - audits physiques et publication de prix de référence fixés à partir d'indices (y compris les procédures d'appel);
  - paiement en nature (dans le cas du pétrole);
  - procédures particulières pour les déclarations et les audits des coentreprises;
  - arbitrage international (lorsque le droit contractuel l'impose);
  - règles de confidentialité et procédures comptables spécifiques (dans le cadre de l'ITIE);
  - paiements et comptabilité en dollars américains.

Des difficultés particulières de transparence et de gouvernance sont possibles. L'administration des recettes souffre de faiblesse de transparence. Il est important d'y remédier pour renforcer la gouvernance.

- La complexité de la législation, les négociations individuelles d'accords et l'absence de communication sont autant de facteurs qui peuvent conduire à un *droit non transparent*. Des mesures visant à renforcer la transparence s'imposent, telles le renforcement de la législation ou la publication de conseils.
- La multiplicité des types de recettes tirées des ressources naturelles, la fragmentation de l'administration, la complexité et l'incohérence des règles de paiement et de comptabilité, la participation publique au capital et (le cas échéant) les paiements en nature sont autant de facteurs qui contribuent à la *non-transparence des recettes*, ce qui appelle des mesures permettant de renforcer la transparence de ces recettes (citons notamment l'ITIE, la comptabilité et la déclaration particulières des ressources naturelles et les dérogations de confidentialité).
- La fragmentation de l'administration et la confusion des rôles (politiques et administratifs; fiscaux, réglementaires et commerciaux) peuvent entraîner des *conflits d'intérêts* et compliquer l'élaboration de normes communes d'intégrité.

Des problèmes de capacité sont également possibles. Au-delà des compétences nécessaires à l'administration fiscale des grandes entreprises, les agents chargés d'administrer l'impôt sur les ressources naturelles doivent :

- bien connaître les questions juridiques et les risques liés aux ressources naturelles;
- comprendre les processus propres à la filière des ressources naturelles, sa comptabilité et son jargon;
- parler les langues étrangères utilisées par les multinationales, pour avoir accès, par exemple, aux informations disponibles sur les sites Internet des entreprises concernées, comme leurs comptes, et aux normes comptables internationales (dans cette filière, l'anglais domine, mais les informations sont parfois publiées dans d'autres langues couramment utilisées dans le monde);
- comprendre la fixation des prix de référence à partir d'indices;
- développer une expertise technologique dans le domaine des ressources naturelles, compétence nécessaire aux audits physiques, voire aux audits classiques si le droit fiscal le requiert (pour quantifier, par exemple, l'épuisement des ressources naturelles).

### Cadre logique pour évaluer et renforcer l'administration des recettes tirées des ressources naturelles

Ce chapitre d'introduction présente l'étendue des solutions de politique fiscale pour les pays disposant de ressources naturelles abondantes, ainsi que les difficultés administratives que cette situation présente, sans toutefois proposer une évaluation. Ce chapitre plante le décor, explique ce qu'il peut se passer dans la pratique et en donne les raisons. Toutes les politiques fiscales particulières s'appliquant aux ressources naturelles ne sont pas judicieuses, et certaines réponses administratives sont loin d'être idéales. En effet, parmi les caractéristiques qui distinguent l'administration des recettes tirées des ressources naturelles (fragmentation de l'organisation, confusion des rôles, paiement en nature des impôts), beaucoup seraient rapidement considérées comme de mauvaises pratiques dans un autre contexte. Les pays doivent évaluer leur niveau de performance actuel en matière d'administration de ces recettes et l'améliorer en identifiant et en appliquant les meilleures pratiques.

Le présent manuel propose une approche structurée permettant d'évaluer et de renforcer l'administration fiscale des ressources naturelles, organisée en cinq points, abordés en détail dans les chapitres suivants.

- Cadre politique et juridique : le but n'est ni d'évaluer, ni de formuler des recommandations sur les objectifs économiques de la fiscalité des ressources naturelles, mais plutôt d'évaluer les difficultés administratives que présentent en général les régimes fiscaux couvrant les ressources naturelles et de recommander des approches pour la conception de ces régimes permettant une gestion plus efficace sans nuire aux objectifs économiques sous-jacents.
- Organisation : il s'agit d'évaluer et de formuler des recommandations sur l'organisation de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles entre différents organismes; l'organisation au sein de ces organismes, notamment le département fiscal; les accords en matière de coopération et d'échange d'informations.

- Procédures : il s'agit d'évaluer et de formuler des recommandations sur le cadre juridique de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles et l'exécution des procédures et des fonctions (services de traitement de base, d'observation et aux contribuables).
- Gouvernance et transparence : il s'agit d'évaluer et de formuler des recommandations sur la gouvernance et la transparence dans le contexte de la publication du FMI, *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles*. Ce chapitre porte plus particulièrement sur la transparence de la comptabilité et des déclarations de recettes des ressources naturelles, sans oublier la participation à l'ITIE.
- Besoins de renforcement des capacités : il s'agit d'évaluer et de formuler des recommandations sur les besoins en matière d'administration des recettes des ressources naturelles (effectifs, salaires, recrutement, formation, informatique, financement) et de renforcement des capacités. L'option consistant à sous-traiter pour combler les lacunes de capacité est également abordée.

Pour chacun de ces sujets, l'accent est mis sur les questions d'administration fiscale des ressources naturelles.

Afin de renforcer l'administration fiscale des ressources naturelles, il convient également d'aborder des questions plus générales d'administration qui ne sont pas traitées dans ce manuel. Les critères généraux nécessaires à une bonne administration des recettes des ressources naturelles sont largement les mêmes que pour l'administration d'autres recettes. Ces critères sont d'ailleurs souvent plus importants que ceux expliqués dans ce manuel. Par exemple, renforcer les compétences spécialisées pour vérifier les recettes tirées des ressources naturelles ne sera pas particulièrement utile si l'on ne dispose pas de bases solides en contrôle fiscal. Tout projet visant à réformer l'administration des recettes des ressources naturelles aura un impact limité, à moins qu'il ne s'inscrive dans un programme plus large de réforme de l'administration fiscale. À plusieurs reprises, le manuel fournit des références de lectures recommandées sur les questions générales d'administration.

En travaillant sur ces différents sujets, il ne faut pas oublier que ce qui est souhaitable en théorie n'est pas forcément possible dans la pratique. Ce sont souvent des considérations purement politiques qui dictent la manière dont les choses sont faites, ainsi que des contraintes juridiques et des traditions profondément ancrées. Il est possible que les autorités publiques ne partagent

pas les pratiques présentées dans les chapitres qui suivent, ou qu'elles les tiennent pour irréalisables. Les autorités fiscales peuvent accepter d'améliorer (renforcement des capacités de contrôle, par exemple) leur cadre administratif actuel, sans pour autant être en mesure ou vouloir se lancer dans une réforme profonde de la législation, de l'organisation ou de la procédure. Un programme de réformes doit être guidé par une vision des meilleures pratiques, tout en devant tenir compte des réalités pratiques et politiques.

Les efforts visant à renforcer l'administration des recettes portent souvent sur les besoins des départements des impôts et des douanes qui rendent compte au ministre des Finances. Certaines des questions administratives présentées dans cette introduction ne relèvent toutefois pas de ces départements parce qu'elles correspondent à des recettes non fiscales dont d'autres organismes sont responsables. Dans certains pays, le département des impôts ne gère que les impôts traditionnels sur les entreprises; d'autres organismes sont chargés de la gestion des redevances, des primes, des dividendes publics, du partage de la production, des obligations de dépenses sociales et d'autres charges spécifiques s'appliquant à la filière des ressources naturelles. Il s'agit néanmoins de recettes publiques qui devraient être couvertes par des programmes de renforcement de l'administration des recettes. Ces recettes devraient peut-être relever des organismes traditionnels de perception de l'impôt, ce qui nécessiterait toutefois une exécution par des institutions autres que le ministère des Finances, comme le ministère des Ressources Naturelles, les EPE ou les autorités provinciales, à condition qu'ils y souscrivent.

Si les organismes non fiscaux gardent la main en matière d'administration de ces recettes, il conviendra également de veiller à renforcer leur performance, ce qui risquera d'être difficile dans la pratique. Un programme de réformes simultanées impliquant plusieurs organisations gérées séparément sera probablement difficile à mettre en œuvre. Les prestataires d'assistance technique n'ont en effet pas de liens de travail suffisamment étroits avec les autres organismes (qui n'auront parfois même pas été impliqués dans la demande d'assistance technique au départ). En outre, ces organismes risquent de se sentir menacés par une réorganisation possible de leurs fonctions et rester méfiants vis-à-vis du programme de réforme, quel qu'il soit. Dans l'idéal, une réforme de l'administration des recettes des ressources naturelles devrait inclure tous les organismes concernés. Si tel ne peut pas être le cas, il faudra se contenter d'un programme de réformes confiné à un département en particulier. Si limité soit-il, il permettra des améliorations notables.



*This page intentionally left blank*

# Cadre politique et juridique

Pour évaluer l'administration de la fiscalité des ressources naturelles dans un pays donné, la première étape consistera à effectuer un examen complet de son cadre politique et juridique, c'est-à-dire des règles qui déterminent l'impôt dû par les entreprises extractives (il ne s'agit pas des règles administratives, abordées séparément au chapitre 4). Pour les grandes entreprises du secteur, ces règles s'attachent à définir la nature des tâches administratives. Contrairement aux petites entreprises, la principale difficulté pour ces grosses sociétés ne sera ni l'exactitude ou la déclaration des comptes d'affaire, ni le respect des obligations de versement. Leur souci premier sera de s'assurer que les impôts payés sont conformes aux intentions politiques ancrées dans la législation sur les ressources naturelles et dans les engagements contractuels. Ce sera donc également l'objectif principal de l'administration et la base de l'évaluation des besoins en renforcement des capacités.

L'objectif est d'identifier et de corriger les situations qui rendent la loi opaque, imprévisible et difficile à appliquer, générant des difficultés dans l'administration et des problèmes de respect des obligations qui se traduisent par une perte de recettes fiscales ou découragent les investissements. Les administrateurs fiscaux et les experts ne sont généralement pas qualifiés pour conseiller les États sur les questions de fiscalité générale (la conception d'instruments fiscaux qui permettront d'atteindre les objectifs de la politique du gouvernement), même s'ils doivent comprendre ces objectifs. Par contre, comme nous le verrons plus tard, ils sont qualifiés pour conseiller les États sur l'administrabilité du droit fiscal, et c'est ce qu'ils devraient faire.

C'est une évaluation globale du cadre juridique qui sera requise ici, assortie d'explications détaillées des problèmes qu'il pose dans l'administration de l'impôt et des mesures nécessaires pour les corriger, ainsi que d'une évaluation des capacités requises pour mettre en œuvre tous les changements nécessaires. Cela reposera

sur une étude approfondie des textes juridiques; il faudra disposer d'une véritable expertise juridique pour rédiger les amendements aux dispositions juridiques qui seront indispensables pour mener à bien ces changements politiques.

L'objectif sera de rédiger de meilleures règles encadrant la fiscalité des ressources naturelles et/ou une meilleure stratégie pour gérer les problèmes liés aux règles existantes. On cherchera à simplifier l'application de la loi, à la rendre plus claire, plus accessible et transparente, à favoriser l'harmonisation et la cohérence et renforcer la loi face à la planification fiscale et l'évasion, en tenant compte des meilleures pratiques internationales et des contraintes liées aux capacités administratives. Il sera peut-être nécessaire de modifier la réglementation fiscale, le personnel et les procédures pour permettre une évaluation continue et une bonne gestion des risques présentés par le cadre juridique.

## ACCESSIBILITÉ DU DROIT FISCAL SUR LES RESSOURCES NATURELLES

Le cadre juridique doit définir sans ambiguïté le détenteur de l'autorité fiscale, être bien établi et accessible aux administrateurs fiscaux, aux contribuables et au public. Dans certains pays, les règles s'appliquant aux recettes des ressources naturelles sont éparpillées dans plusieurs lois différentes, y compris les lois sur les activités minières, le pétrole et la législation fiscale.

Les dispositions fiscales incluses dans les contrats négociés doivent aussi être accessibles. Dans l'idéal, elles devraient être publiées (voir chapitre 5 pour plus de précisions). Dans les cas où la publication serait interdite, des mesures peuvent être prises pour accroître la transparence : utilisation d'accords types dans lesquels seules les dispositions fiscales sujettes à négociation restent

confidentielles, par exemple. Les contrats sont parfois conservés par les ministères des Ressources Naturelles ou les entreprises publiques d'exploitation des ressources naturelles (EPE). Non seulement ils ne sont pas rendus publics, mais ils ne sont même pas transmis à l'administration fiscale, en dépit du fait qu'ils définissent le régime fiscal et les obligations comptables des EPE. Ce n'est pas acceptable. Le ministère des Finances est normalement impliqué — au moins en partie — dans la négociation de ces contrats (ou devrait l'être), qui devraient donc être consultables par les services rattachés au ministère des Finances.

Le statut juridique des conventions fiscales spéciales conclues avec les EPE doit être clair. L'État ne peut pas être partie à des accords qui supplantent la législation nationale s'il n'a pas le pouvoir statutaire de le faire. Il arrive que ses pouvoirs ne le lui permettent pas, ou qu'ils soient limités et ne couvrent pas tous les éléments négociés dans la convention. Même lorsque le pouvoir de négocier des accords spéciaux est prévu, la formulation peut laisser planer le doute sur leur statut. Il arrive, par exemple, que l'accord prévoit que les entreprises qui participent au contrat seront soumises aux impôts normaux, mais que les dispositions spéciales soient incompatibles avec la fiscalité normale, ou qu'elles aient pour objet d'outrepasser la fiscalité normale. Les États doivent éviter ces incertitudes afin de se protéger et de fournir aux autorités fiscales des règles claires. Si nécessaire, il faudra prendre les mesures qui s'imposeront pour éliminer ces incertitudes.

Pour bien comprendre la législation qui régit la fiscalité des ressources naturelles, un accès aux réglementations, décisions et recommandations officielles sera peut-être nécessaire. Le pouvoir de publier des réglementations administratives et leur champ d'application doivent être clairement définis par la loi. En ce qui concerne les décisions, il est parfois difficile de savoir si elles sont contraignantes pour les contribuables ou si elles reflètent simplement la vision de l'administration fiscale et ne s'imposent qu'à elle. Le statut juridique exact des décisions doit être très clair. N'oublions pas que la signification de termes tels que «décision» peut changer d'un pays à l'autre. Les arrêts des tribunaux pourront aussi être nécessaires pour interpréter certaines dispositions.

Les clauses de stabilité en vigueur «gèlent» parfois le droit fiscal s'appliquant à certains cas particuliers. La loi en vigueur au moment de la signature d'un accord doit rester accessible, avec les documents explicatifs existants, en plus de la législation actuelle.

Le pouvoir juridique discrétionnaire des ministres ou des services ministériels sur l'application de certaines dispositions doit être limité. Ce pouvoir est souvent signe d'une faiblesse ou d'un manque de clarté de la politique, et les administrateurs ne savent pas toujours comment il doit être exercé. Cela rend la loi profondément opaque et n'est pas compatible avec la notion de système déclaratif qui devrait régner dans l'administration fiscale (l'un des avantages principaux d'un système déclaratif est qu'il requiert une législation transparente). Il faudra soit amender la législation pour éliminer ces pouvoirs discrétionnaires, soit clarifier la politique et publier des lignes directrices pour encadrer l'utilisation de ces pouvoirs discrétionnaires dans la pratique, afin que les contribuables puissent procéder à une déclaration sans avoir à demander l'autorisation du ministère ou d'un service ministériel.

Une administration fiscale efficace et transparente reposera sur un bon accès à la législation pertinente, aux engagements

contractuels et aux interprétations de la loi. Lorsque cet accès n'est pas satisfaisant, il faudra prendre des mesures pour l'améliorer, par exemple codifier la législation<sup>1</sup>, harmoniser les accords ou publier des manuels ou des guides recoupant toutes les sources d'informations pertinentes. Les sites Internet des ministères peuvent, et devraient, être utilisés pour rassembler toute l'information en un seul lieu. Il ne faut pas sous-estimer l'importance de la codification et de la mise à jour de toutes les lois et réglementations en vigueur. Publier tous les ans un recueil à jour des lois codifiées améliore la transparence, non seulement pour les investisseurs, mais aussi pour la société civile dans son ensemble. Se contenter de promulguer des amendements aux lois existantes augmente le risque d'incohérences et de mauvaises interprétations.

## ADMINISTRATION ET POLITIQUE FISCALES

Les services fiscaux ont un rôle important de conseil en politique fiscale. La politique fiscale relève principalement de la responsabilité du ministère des Finances, mais les autorités fiscales devraient être consultées sur la conception et la mise en œuvre pratique des propositions de loi avant qu'elles ne soient soumises au parlement. Elles devraient pouvoir évaluer les répercussions administratives dès la conception des nouvelles lois, et prévoir les formations et la mise en œuvre. Les experts en fiscalité devraient aussi pouvoir alerter les décideurs politiques sur les difficultés d'application de la législation existante, documenter la nature et l'étendue de ces difficultés et proposer des corrections législatives en harmonie avec les intentions politiques profondes du gouvernement. La conception de politiques reposera donc sur la coordination des contributions des experts des questions administratives, politiques et juridiques. Il est en général très difficile de modifier les lois fiscales existantes, car les nombreuses priorités du législateur sont parfois concurrentes et les questions d'administration passent souvent au dernier plan (et le résultat pourra être imprévisible et compliquer la situation au lieu de l'améliorer). Cependant, les autorités fiscales doivent être prêtes à défendre des changements justifiés si l'occasion leur en est donnée.

Pour tout changement proposé touchant la législation ou les lignes directrices y afférant, une consultation devrait avoir lieu entre l'industrie des ressources naturelles et l'État, au niveau ministériel comme au niveau de l'administration fiscale. La politique fiscale doit bien sûr être définie par l'État, qui préfère parfois appliquer des changements sans préavis afin que les entreprises ne puissent pas prendre des mesures pour se prémunir des effets de ces changements. Certaines situations exceptionnelles peuvent justifier cette attitude. Cependant, de façon générale, une politique sans surprise, avec une explication précise des changements envisagés et des objectifs politiques les justifiant, sera plus à même de favoriser la coopération et le respect volontaire

<sup>1</sup> Il existe généralement deux façons de codifier la législation sur les ressources naturelles : la codification dans une loi spécifique sur la fiscalité des ressources naturelles ou la codification dans une section spéciale de la législation fiscale existante. Le choix dépendra de différents facteurs, comme le nombre total d'impôts spécifiques aux ressources naturelles et le nombre de dispositions spéciales applicables ou requises.

des obligations fiscales, et se traduira même parfois par une législation plus efficace, car les entreprises d'extraction pourront identifier les difficultés potentielles posées par les changements proposés (et suggérer des solutions le cas échéant). À cet effet, il est important que les administrations fiscales laissent aux entreprises d'extraction suffisamment de temps pour examiner les changements envisagés, donner leur opinion et en discuter avec les autorités (en général, étant donné la complexité du sujet, quelques semaines de consultation ne seront pas suffisantes pour obtenir un retour et une discussion de qualité). L'autorité fiscale devrait suivre une stratégie de diffusion des nouvelles lois, et proposer une assistance et des réponses aux questions qu'elles soulèvent.

Il est fréquent que le rôle politique des services fiscaux ne soit pas développé ou reconnu. Les capacités et procédures internes d'examen des politiques sont parfois inexistantes ou doivent être renforcées. Il arrive aussi que les services fiscaux n'aient pas, ou pas facilement, accès aux décideurs politiques du ministère des Finances pour jouer pleinement ce rôle dans la pratique. Dans certains pays, le ministère des Finances n'a même pas de service efficace de politique fiscale. Lorsque le ministère des Ressources Naturelles joue un rôle majeur dans la définition de la fiscalité des ressources naturelles, il sera peut-être encore plus difficile d'établir des contacts entre les décideurs politiques et les administrateurs des recettes fiscales. Il sera donc parfois nécessaire de renforcer les capacités de conseil politique et les procédures, en établissant, par exemple, des voies de communication entre les ministères afin de permettre une consultation et une discussion sur les politiques<sup>2</sup>.

## MISE EN ŒUVRE ET CONCEPTION DES IMPÔTS SUR LES RESSOURCES NATURELLES

### Redevances ou impôts sur les bénéfiques et la rente

La grande variété de bases et de taux d'imposition des ressources naturelles doit être vue comme une question politique, et non administrative. Les assiettes des recettes publiques tirées des ressources naturelles les plus fréquentes sont :

- le volume ou le poids de la production (redevances particulières);
- la valeur des ventes ou de la production (redevances *ad valorem*, droit à l'exportation);
- fourniture de biens et services (taxe sur la valeur ajoutée, TVA);
- les bénéfiques ou les gains (impôt sur les sociétés (IS), taxe sur les gains des capitaux);
- les bénéfiques excédentaires (impôt sur la rente tirée des ressources naturelles ou redevance progressive, ou taux d'impôt des bénéfiques destinés à capter la rente);

- les loyers des zones sous permis<sup>3</sup>;
- les transactions (droits de licence, primes à la signature, primes de production et de découverte);
- les paiements (prélèvements à la source, RI, taxe à l'importation, etc.).

Il appartient aux États de choisir l'assortiment d'assiettes et de taux qui leur permettra d'atteindre les objectifs politiques qu'ils se sont fixés en termes de recettes, de risques, de compétitivité, de promotion des investissements, etc. La facilité d'administration devra passer au second plan par rapport à ces objectifs économiques généraux qu'il faudra cependant tenter d'atteindre sans générer de complications administratives inutiles. C'est au moment de définir les modalités des impôts choisis qu'il faudra prendre particulièrement en compte la facilité d'administration. Ce sont souvent les faiblesses et complexités des modalités de la fiscalité des ressources naturelles qui génèrent les plus grandes difficultés d'administration.

On juge parfois la difficulté d'administration des impôts sur les bénéfiques tirés des ressources naturelles si grande qu'il paraît alors indispensable que les pays en développement portent leur choix essentiellement sur les redevances calculées sur la production qui sont plus faciles à gérer et plus efficaces. Ceci est très limitant et contraignant pour les États, car les effets des redevances et des impôts sur les bénéfiques sont très différents (étant donné que les redevances ne sont pas sensibles aux bénéfiques). Il y a sans aucun doute des situations extrêmes dans lesquelles les impôts sur les bénéfiques tirés des ressources naturelles sont inutilisables, dans un contexte de guerre civile, par exemple, lorsque les parties au conflit cherchent à contrôler l'exploitation des ressources naturelles (temporairement si possible). Mais, pour les pays en développement relativement stables, les choses sont moins tranchées. Dans les pays en développement qui n'ont pas de ressources naturelles, les recettes publiques proviennent de quelques grands groupes, opérant souvent dans des secteurs économiques bien plus complexes (bancaire, télécommunication, pharmaceutique), mais personne ne songerait à demander le remplacement des impôts tels que l'IS ou la TVA par des impôts très simples sur les ventes. Il ne paraît pas logique que cet argument ne soit valable que lorsque les EPE sont dominantes.

Cet argumentaire surestime la *simplicité* des régimes fiscaux reposant principalement sur les redevances. L'évaluation des ressources naturelles n'est pas simple (voir l'appendice 1 pour approfondir). De plus, dans la pratique, les pays imposent généralement les entreprises d'extraction sur leurs bénéfiques d'une façon ou d'une autre — elles sont souvent soumises à l'IS par exemple<sup>4</sup>. Ainsi, il s'agit en fait de décider si les redevances seront une composante mineure ou majeure de la fiscalité spécifique imposée aux entreprises d'extraction. Lorsqu'elles

<sup>2</sup> Le fisc australien a formalisé les meilleures pratiques de renforcement des liens entre la conception des politiques et leur mise en œuvre dans son projet «Integrated Tax Design Project» (Projet de conception intégrée de la politique fiscale); <http://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Designing-the-delivery-of-legislative-measures>.

<sup>3</sup> Les loyers des zones sous permis sont très fréquents. Ils augmentent souvent lorsqu'une découverte commerciale a lieu. La raison principale est politique : il s'agit de dissuader les entreprises de ne pas explorer ou développer activement les zones pour lesquelles elles détiennent un permis. En pratique, ils sont trop bas pour influencer le comportement des entreprises; imposer aux entreprises d'abandonner les surfaces non exploitées pourrait avoir plus d'effet.

<sup>4</sup> Un IS ouvrant droit à un crédit fiscal sera essentiel pour s'assurer que l'exploitation des ressources naturelles ne sera pas imposée dans le pays d'origine des entreprises, ce qui pourrait être un objectif politique important.

TABLEAU 2.1

Exemple de taxe sur la rente des ressources naturelles de 20 % avec un taux interne de rentabilité supérieur à 15 %						
Année	1	2	3	4	5	6
Revenus bruts tirés des ressources naturelles, selon l'impôt sur les sociétés (IS)	–	100	200	300	300	300
Coûts, comme pour l'IS mais hors amortissement et hors frais financiers	–100	–150	–150	–100	–100	–100
A Flux net de trésorerie pour l'année	–100	–50	50	200	200	200
B Flux net de trésorerie cumulé en début d'exercice avec surdéduction	–	–100	–165	–139,7	+	+
C Surdéduction de 15 % sur flux net de trésorerie cumulé en début d'exercice	–	–15	–24,7	–21	–	–
Impôt sur la rente tirée des ressources naturelles (A+B+C)	–100	–165	–139,7	39,3	200	200
Impôt de 20 % sur la rente tirée des ressources naturelles	–	–	–	7,9	40	40

Source : calculs de l'auteur.

sont une composante essentielle, elles ont tendance à être plus complexes, car elles nécessitent de nombreuses finesses afin de réagir aux bénéfiques (par l'utilisation de mesures substitutives comme le prix, la localisation ou le niveau de production). À l'inverse, dans les pays où elles représentent un élément mineur, il est plus facile de les simplifier (car la rentabilité sera captée par les impôts sur les bénéfiques). Les régimes fiscaux reposant sur les redevances sont généralement plus compliqués à gérer, car les redevances sont plus complexes et s'ajoutent aux impôts sur les bénéfiques. Ils cumulent donc les inconvénients des deux systèmes.

L'efficacité d'une fiscalité dominée par les redevances est aussi largement exagérée, tout comme la facilité de suivre les ventes plutôt que les coûts. Même si la fixation des prix de transfert sur la base d'indices permet de réduire les risques d'abus de prix de transfert, elle très exigeante sur le plan technique, surtout pour les activités minières. En théorie, les redevances peuvent être assorties de règles d'évaluation simples qui ne nécessitent pas de valeurs réalistes pour les ventes, mais elles causent presque toujours des difficultés. Il faut alors affiner les règles. L'instabilité et la complexité qui en découlent sont des obstacles souvent méconnus à l'efficacité de l'administration. L'hypothèse selon laquelle le risque lié aux prix de transferts est plus facile à gérer pour les ventes que pour les dépenses est discutable, et une administration qui ne parviendrait pas à gérer le risque pour les dépenses n'arriverait probablement pas à le faire pour les ventes.

Il existe des arguments politiques et stratégiques qui justifient la place des redevances dans la fiscalité des ressources naturelles. Le choix du régime fiscal devrait reposer sur ces arguments, et non sur les avantages administratifs supposés des redevances. Même s'il y a plus de fuites de recettes publiques dans les régimes reposant sur l'impôt sur les revenus que dans les régimes dominés par les redevances, la différence n'est souvent que minime et le coût fiscal est compensé par les avantages en matière de politique fiscale. Dans ce contexte, l'administration fiscale devrait investir afin de renforcer ses capacités et pouvoir contrôler les bénéfiques des entreprises exploitant des ressources naturelles afin de limiter les fuites. Renforcer les capacités internes de contrôle pourra impliquer de recourir à des contrôleurs spécialisés du secteur privé. Il sera préférable d'atteindre les objectifs politiques du gouvernement de cette manière plutôt qu'en abandonnant tout

simplement tous les impôts sur les revenus (le rôle du secteur privé dans l'administration des recettes des ressources naturelles est abordé en détail au chapitre 6).

L'argument de la difficulté administrative est souvent avancé pour déconseiller la taxe sur les rentes des ressources naturelles (TRR), mais parfois abusivement. La TRR est conçue précisément pour taxer la rente et les profits excédentaires. Il s'agit de calculer un taux de rentabilité standard ou un suramortissement sur les dépenses nettes d'une entreprise et d'appliquer ensuite la TRR, parfois avec un taux progressif, aux bénéfiques excédant ce taux. La TRR ajoutera un niveau de complexité si les coûts et les revenus sont calculés très différemment des autres impôts sur les ressources naturelles, par exemple dans le cadre du cantonnement des comptabilités<sup>5</sup>. On pourra objecter que cette dernière mesure est nécessaire et fera peser des attentes accrues sur l'administration. Mais la TRR peut, et devrait, rester simple<sup>6</sup>. Elle peut être conçue pour utiliser les mêmes informations que l'IS en appliquant des règles beaucoup plus simples (exclure les amortissements, par exemple, ou les coûts financiers, les transferts de licence, etc.) Son administration pourra être regroupée avec celle de l'IS (par le biais d'une déclaration commune, par exemple). La TRR est relativement simple à comprendre et à expliquer, surtout si l'on utilise des exemples simples au lieu de formules algébriques. Les calculs pourront aisément être automatisés. L'Angola, qui souffre d'une insuffisance de capacités plus que n'importe quel autre pays, arrive pourtant à appliquer des taux progressifs en fonction du taux interne de rentabilité (la TRR peut cependant être conçue pour appliquer un taux unique d'imposition aux bénéfiques excédentaires plutôt que des taux progressifs, ce qui est plus simple et favorisera moins l'évasion fiscale). En plus d'une

<sup>5</sup> En Australie, l'IS s'applique au bénéfice total d'une entreprise en Australie, mais la TRR est calculée pour chaque projet minier, ce qui complique le système. À l'inverse, en Norvège, l'IS et la taxe supplémentaire sur le pétrole sont calculés sur l'ensemble des bénéfiques du pétrole générés en Norvège.

<sup>6</sup> Dans la pratique, les investisseurs ont souvent connu des difficultés administratives importantes en raison de l'insuffisance de capacités des autorités pour gérer la TRR. Ainsi, la simplicité devrait rester un objectif prioritaire de toute réforme. Si les pays appliquent une TRR qui complique considérablement le système, la capacité de l'administration deviendra un véritable problème pour les investisseurs.

TRR sur le taux de rentabilité, il existe d'autres types d'impôts sur les rentes, comme la surcharge sur les flux de trésorerie et le «facteur R»<sup>7</sup>.

### Complexité superflue en matière de fiscalité des ressources naturelles

On sous-estime souvent les problèmes liés à une *mise en œuvre complexe* des régimes fiscaux sur les ressources naturelles. En principe, l'extraction de ressources naturelles peut et devrait être assujettie à un petit nombre d'impôts conçus et administrés de manière cohérente, conformément au droit fiscal en vigueur, avec quelques modifications pour tenir compte des spécificités de la filière et en fonction d'objectifs fixés dans la politique fiscale. C'est l'approche généralement recommandée par les experts en fiscalité du FMI et de la Banque mondiale, et la Norvège en est un excellent exemple. Souvent, pourtant, on constate les complexités suivantes :

- Un cadre juridique complexe : multiplicité des impôts avec des variations mineures et superflues de l'assiette; diversité dans les cadres juridiques qui brouillent les frontières entre les fonctions fiscalité, réglementation et participation commerciale du gouvernement; multitude d'accords fiscaux négociés individuellement avec des écarts dans les conditions générales d'imposition, mais aussi dans la conception et le libellé. En outre, cet imbroglio juridique est souvent formalisé dans maints textes de lois, décrets et autres documents juridiques, ce qui nuit à la simplification et à la codification.
- Une fragmentation de l'administration de ces impôts entre différents organismes publics dont les attributions sont confuses, voire contradictoires (voir le chapitre 3 pour plus de détails).
- Incohérence dans les procédures (voir le chapitre 4 pour plus de détails).

Ces complexités administratives constituent une difficulté majeure. La faiblesse de l'administration est souvent en cause lorsque ces difficultés ne sont pas prises en compte, ce qui finit à contrarier les meilleurs administrateurs.

Il est essentiel d'identifier les difficultés administratives qui sont le résultat d'une complexité superflue dans la fiscalité des ressources naturelles. Les différences d'imposition sur certains projets ou sites peuvent se justifier, notamment lorsque l'impôt n'est pas assis sur les bénéfices. Ainsi, certains sites attireront davantage les investisseurs, et leur attractivité pourra évoluer dans le temps. Toutefois, dans la mesure du possible, les compagnies extractives doivent être soumises à une fiscalité cohérente, avec des conditions d'exploitation comparables. Les régimes fiscaux sur les ressources naturelles sont souvent beaucoup trop complexes, et cette complexité ne répond à aucun objectif politique :

- Les compagnies extractives sont souvent assujetties à des impôts mineurs hétéroclites, chacun ayant son assiette (comme les taxes pour l'éducation, les prélèvements régionaux ou administratifs, les versements de primes en fonction du cumul de production, etc.). Il arrive

que ces impôts vexatoires soient affectés à un objectif particulier. Procéder à un ajustement mineur du taux de l'un des principaux impôts sur les ressources naturelles permettrait dans bien des cas de percevoir plus que la somme de ces différents impôts. D'un point de vue administratif, il semble légitime de remettre en question le besoin d'impôts vexatoires, car ces derniers compliquent de manière injustifiée tant le respect des obligations fiscales par les investisseurs que le travail de l'administration. N'oublions pas néanmoins que ces impôts servent un objectif politique plutôt que fiscal, si bien que les supprimer entraînera une forte résistance politique.

- Les écarts inutiles dans l'assiette de différents impôts constituent une autre source de complexité. Il existe parfois différentes façons de calculer les coûts, en fonction du type d'impôt sur les bénéfices. De la même manière, l'assiette de calcul des recettes brutes varie selon qu'il s'agit d'imposer des redevances ou des bénéfices. Ces différences peuvent avoir une justification politique, mais c'est rarement le cas. En fait, il s'agit plutôt d'accidents de l'histoire. Il arrive en effet que les autorités fiscales reprennent des dispositions fiscales d'un type de contrat qui ne correspond en rien au droit fiscal. Les différences de recettes et d'assiette devraient faire l'objet d'une justification politique ainsi que d'une définition claire et explicite, afin de simplifier le rapprochement entre les différents impôts, sans avoir à passer par des comptabilités ou des déclarations séparées. Lorsque les différends courants (sur la valorisation des ressources naturelles, la classification des coûts — investissement ou exploitation — ou bien la fixation des prix de transfert) donnent lieu à des règlements séparés selon des dispositions juridiques distinctes, cela dénote clairement une organisation lourde et inefficace.
- La législation permet parfois d'atteindre des objectifs politiques de manière bien trop complexe. Par exemple, «les limites de récupération de coûts» (qui limitent les dépenses à un certain pourcentage des recettes) sont classiques dans le pétrole. Économiquement, leur effet est comparable à celui des redevances<sup>8</sup>. Pourtant, sans raison évidente, la fiscalité impose à la fois ces limites et des redevances. Les abattements pour investissements sur les dépenses en capital amortissables sont fréquents, mais appliquer un taux d'amortissement plus rapide aurait le même effet, avec l'avantage de la simplicité.
- Les régimes régissant les ressources naturelles sont souvent différents des normes comptables classiques et compliquent la donne. Les règles d'amortissement fiscal doivent souvent être plus précises que les règles comptables pour être claires et sûres, mais elles devraient s'inspirer dans la mesure du possible des pratiques comptables

<sup>7</sup> Pour plus d'information, voir FMI (2012), encadré 2.

<sup>8</sup> Par exemple, si la déductibilité des coûts est limitée à 85 % des recettes brutes et que l'impôt sur les bénéfices est de 50 %, sur 100 dollars de production, 15 dollars sont imposables à 50 % sans abattement, ce qui correspond à une redevance de 75 % sur les recettes brutes.



normales. Par exemple, si les coûts intangibles de forage de pétrole sont habituellement comptabilisés en dépenses en capital, les placer dans une catégorie différente à des fins fiscales constitue une complication superflue.

Pour minimiser ces complexités, les autorités publiques peuvent prendre plusieurs mesures :

- S'inspirer principalement de la fiscalité générale pour l'imposition des ressources naturelles, avec un minimum de modifications pour tenir compte des objectifs politiques de la filière.
- Lorsque le régime fiscal est fixé dans des accords, veiller à la cohérence de ces derniers par rapport au droit fiscal en vigueur et y faire référence.
- Limiter le nombre de paramètres fiscaux négociables.
- Limiter le nombre de recettes différentes.
- Utiliser des modules communs (définitions des dépenses et des recettes) pour toutes les recettes publiques.
- Harmoniser la fiscalité avec les normes et concepts comptables utilisés dans l'industrie.
- Limiter l'étendue des accords de stabilité (pour plus de détails, voir plus loin).
- Lorsque cela est possible, actualiser les régimes fiscaux sur les ressources naturelles pour qu'ils cadrent avec les nouveaux.

### Mauvaise conception des dispositions fiscales sur les ressources naturelles

Une *fiscalité bien conçue* est vitale. On a trop tendance à accuser l'administration d'incurie lorsque l'on est confronté à une mauvaise formulation des dispositions légales. Ainsi, on sous-estime le fait qu'améliorer la législation permet de surmonter ces difficultés. On considère ainsi que les déficiences de l'administration empêcheraient les pays en développement, à cause de fixations abusives de prix de transferts, de convertir des bénéfices en coûts selon leur bon vouloir, alors que c'est la législation sur les prix de transfert et sur les sanctions qui est coupable.

Il est important d'identifier les difficultés administratives dues à l'incongruité des dispositions législatives : qui finissent par brouiller le droit à cause de lacunes ou d'ambiguïtés; qui sont inapplicables dans la pratique; ou bien qui favorisent les abus et l'évasion. (Parfois, ce sont les entreprises qui font les frais d'une mauvaise législation, lorsque les autorités fiscales sont incitées à appliquer une fiscalité qui va à l'encontre de ce qui était souhaité par les décideurs politiques au départ.) Lorsque la législation laisse à désirer dans sa conception, elle risque d'entraver les objectifs de politique publique. On constate des écarts importants dans la clarté et l'efficacité des dispositions juridiques retenues par différents pays pour des questions courantes de prix de transfert, de faible capitalisation, d'amortissements fiscaux, de transferts d'intérêts de permis, de couverture, etc.

Une législation sur l'administration des recettes sera efficace si elle comprend bien ses faiblesses et si elle dispose d'une stratégie pour les gérer. Voilà un élément clé de l'évaluation des risques. Parler aux contrôleurs et aux agents des services aux contribuables des sujets qui posent problème à leurs yeux est toujours un plus (tout comme identifier les difficultés — occasions d'évasion fiscale, par exemple — dont ils n'ont pas conscience). L'objectif consiste

à évaluer leur compréhension des faiblesses administratives et des risques qu'elles représentent, leur capacité à gérer ces risques et rechercher de meilleures manières de les gérer. Par exemple, l'administration fiscale peut-elle publier des règlements pour lever certaines incertitudes? Si tel n'est pas le cas, publier une interprétation ou des lignes directrices officielles constitue-t-il une alternative satisfaisante? Les personnels disposent-ils des lignes directrices adéquates pour garantir la cohérence de leur approche? (Les autorités fiscales laissent parfois les contrôleurs décider de la manière dont il convient d'appliquer des règles floues, ce qui risque d'entraîner des incohérences, à telle enseigne que les contribuables perdront confiance dans l'administration fiscale, ce qui découragera le respect des obligations fiscales et du droit.) Avec une meilleure formation, les personnels appliqueraient-ils le droit avec plus de rigueur? Mieux utiliser l'information ou les pouvoirs de contrôle aiderait-il à minimiser l'impact des faiblesses législatives? Pourrait-on avancer d'autres arguments juridiques pour défendre le point de vue de l'administration fiscale? Le moment est-il venu de trancher dans le cadre d'un règlement formel du différend? Lorsque rien de cela ne s'applique, la législation devra être changée et le problème porté à l'attention des décideurs politiques, comme nous l'avons déjà vu.

L'annexe 1 présente certaines des questions juridiques qui se posent en matière de fiscalité des ressources naturelles et les diverses approches retenues en conséquence. N'oublions pas, toutefois, que les entreprises extractives sont en général soumises à la fiscalité générale, comme l'IS, et que seule une petite partie des dispositions sur les ressources naturelles s'appliquera. La fiscalité générale est aussi importante que celle qui régit les ressources naturelles. Il convient d'en tenir compte lors de l'évaluation des difficultés présentées par le cadre légal et des réponses à ces difficultés. Néanmoins, on ne tient pas compte ici de ces dispositions générales, car elles ne s'appliquent pas uniquement aux ressources naturelles et ne nécessitent pas un renforcement particulier des capacités. Certains pays disposent, par exemple, de nombreuses mesures anti-évasion, mais leur utilité et leur conception ne sont pas abordées ici, car elles ne sont pas propres à la fiscalité sur les ressources naturelles.

Les réflexions sur les spécificités liées aux ressources naturelles dans l'annexe 1 ne sauraient être exhaustives. Nombreux sont les pays qui ont des dispositions inhabituelles en la matière et qui reflètent une approche qui leur est propre. Il convient de les étudier en détail au cas où une approche innovante pourrait être adoptée par d'autres pays, mais, en général, elles présentent des obstacles évidents qui font que les autres pays ne les ont pas retenues. Il n'est pas possible non plus de décrire de manière exhaustive la manière dont les pays gèrent les difficultés présentées (valorisation des ressources minérales, par exemple) du fait d'une trop grande variété dans les approches pratiques.

### Clauses de stabilité

Les clauses de stabilité peuvent poser problème à l'administration. Leur champ d'application, y compris les conditions de réexamen, est parfois flou. Elles peuvent constituer un obstacle à la réforme législative nécessaire à la simplification et à la codification des règles s'appliquant aux différentes entreprises ou visant à combler les lacunes des dispositions législatives. Il est donc important de

bien analyser le champ d'application des clauses de stabilité en vigueur. Il va de soi que les États peuvent déroger à ces clauses en légiférant. Cette solution est toutefois déconseillée, car les dommages à long terme pour leur réputation et pour le climat d'investissement risquent de dépasser les avantages immédiats. En général, les investisseurs exigent le maintien de clauses de stabilité tant qu'ils ne disposent pas des certitudes et des preuves de traitement équitable requises. Il incombe aux autorités publiques de prendre ces décisions, et pas aux administrateurs ou experts de l'administration de les conseiller. Toutefois, ces mêmes administrateurs doivent porter à l'attention des décideurs politiques les complexités et les faiblesses législatives superflues, même si les clauses de stabilité empêchent un recours immédiat, car il sera parfois possible de renégocier plus tard des accords stabilisés. Il est également important d'éliminer les faiblesses présentes dans la législation avant de signer de nouveaux accords stabilisés. Il pourrait aussi être opportun de réviser et de limiter les clauses de stabilité dans les accords futurs<sup>9</sup>, même s'il s'agit là d'une question plus politique qu'administrative<sup>10</sup>.

Il est parfois possible de renforcer la législation en respectant l'*esprit* du droit en vigueur. Les clauses de stabilité ne doivent pas exclure les modifications raisonnables apportées aux lois, aux règlements et aux arrêts sur des questions administratives ou de conformité visant à améliorer le système fiscal ou à éviter les abus. Par exemple, le droit en vigueur peut comporter des lacunes sur les règles de fixation des prix de transfert, si bien qu'il incombe aux autorités fiscales de détecter et de corriger les prix entre entités liées. Si ces règles sont modifiées pour rendre obligatoire l'application de prix de pleine concurrence à des fins fiscales et que cela implique de divulguer certaines transactions entre entités liées, les entreprises n'avanceront pas nécessairement (dans la pratique) que cela enfreint une clause de stabilité. Amender la législation peut donc renforcer la capacité de l'État à contrôler les abus de prix de transfert dans la pratique, même si cela ne saurait être invoqué contre les entreprises concernées dans le cadre de procédures juridiques formelles.

## RECETTES NON FISCALES

Les recettes non fiscales doivent toujours faire partie de l'évaluation des difficultés administratives que pose le cadre juridique. Les critères de classement en recettes non fiscales des recettes tirées de l'extraction de ressources naturelles varient d'un pays à l'autre, mais tous les versements effectués au titre des droits d'extraction, y compris les redevances, constituent des recettes à administrer qui soulèvent en général les mêmes questions juridiques que les impôts normaux. Dans le présent manuel, le terme «impôt» comprend également les recettes non fiscales. (Les frais mineurs et non discriminatoires sur certains services comme

l'immatriculation de véhicules ou les redevances portuaires, entre autres, ne doivent pas être pris en compte.)

Le partage de la production devrait être considéré comme une recette fiscale, qu'il soit classé comme tel ou pas. Il ne s'agit pas d'une participation au capital parce que l'État n'investit pas au capital (même si les accords de partage de la production, APP, traitent la participation au capital comme une question à part), et la part de la production prélevée par l'État ne se base pas sur un investissement. Il s'agit au fond d'un impôt calculé sur les bénéfices et collecté en nature. Son assiette est souvent proche de celle de l'IS. Le partage de la production entraîne des questions juridiques semblables à tout autre impôt sur les bénéfices. (Le partage de la production n'entraîne pas de questions de procédures spécifiques, comme cela est expliqué dans le chapitre 4.)

Deux types de recettes non fiscales — tirées de la participation de l'État au capital et des obligations non pécuniaires — sont généralement considérés comme différents de la fiscalité normale. Chacune de ces recettes est étudiée dans le détail ici.

### Participation publique au capital

Les recettes tirées d'une participation au capital sont des recettes publiques, à collecter et à comptabiliser comme telles. Les économistes considèrent normalement qu'une participation passive ou gratuite équivaut fiscalement à l'imposition sur les investisseurs privés (ils identifient d'ailleurs des formes particulières de fiscalité correspondantes). Rares sont pourtant les définitions juridiques des recettes à verser aux autorités publiques en fonction de la participation au capital. Il n'existe pas non plus de cadre administratif régissant leur perception comme un impôt normal.

La participation publique au capital peut se faire directement via un ministère ou un organisme public, ou indirectement par le biais d'une entreprise publique d'exploitation (EPE). Les conséquences pratiques de ces deux approches ne sont pas toujours bien différenciées. Un organisme ministériel détenant une participation publique pourra parfois jouir d'une autonomie considérable et être très impliqué dans la prise de décisions commerciales. Il aura droit à des dividendes qu'il pourra réinvestir ou utiliser librement, et il pourra même emprunter indépendamment. Par ailleurs, une EPE pourra être placée sous le contrôle d'un ministère. Son rôle en matière de décisions commerciales sera limité, et elle devra parfois verser tous ses dividendes à l'État et se financer en suivant les mêmes procédures budgétaires que les organismes publics, sans être en mesure d'emprunter indépendamment. (Dans certains cas, l'entreprise pétrolière nationale ne détient aucune participation publique au capital et se contente de gérer le partage de la production.) En bref, certains organismes ministériels fonctionnent comme des entreprises commerciales nationalisées alors que certaines EPE suivent le modèle des organismes publics.

Les meilleures pratiques veulent que les EPE paient des impôts en fonction de leur participation au capital, tout comme des entreprises privées. Elles sont soumises aux mêmes règles administratives. Cette solution donne l'impression que l'on prend de l'argent public d'une main pour le donner à l'autre, mais la main qui détient les deniers publics a son importance — notamment si c'est la main qui dépense, soumise à une certaine discipline de dépenses publiques. Imposer une fiscalité normale est une

<sup>9</sup> Pour plus de détails sur les clauses de stabilité, voir le chapitre 14 de Daniel, Keen et McPherson (2010), qui comprend également des recommandations sur leur conception.

<sup>10</sup> Pour plus de détails sur les assurances en matière de stabilité fiscale, voir Daniel, Keen et McPherson (2010).



manière de veiller à la discipline budgétaire et de garantir que les EPE ne disposent pas d'un avantage commercial déloyal vis-à-vis de leurs concurrentes. (Les EPE doivent également se soumettre à leurs obligations fiscales, mais le respect de ces obligations est rarement imposé efficacement dans la pratique.)

Tout cela ne répond pas à la question de l'imposition des bénéfices. En la matière, les approches des différents pays varient considérablement lorsqu'il s'agit de définir les montants à verser au Trésor. Dans une certaine mesure, tout dépend de savoir si l'investissement public porte sur une coentreprise non constituée en société, se traduit par la détention partielle d'une société par actions, ou si l'investissement est direct ou se fait par le truchement d'une EPE.

- Lorsque l'État investit directement dans une coentreprise non constituée en société, il aura droit à sa part des recettes brutes et contribuera aux dépenses en fonction des conditions fixées dans l'accord. Il devra alors bénéficier des protections habituellement accordées aux investisseurs minoritaires de coentreprises, y compris des limites sur ce que l'opérateur peut verser aux associés. Si l'investissement se fait via une EPE, l'État peut exiger à l'EPE le versement au budget de sa part des recettes brutes et demander un financement pour payer sa part des dépenses, qui seront affectées selon une procédure budgétaire normale. Le Nigéria en est un bon exemple. En principe, ces arrangements sont transparents (à conditions d'avoir bien défini les recettes brutes et les dépenses), mais ils peuvent entraîner des difficultés<sup>11</sup>. Les pays laissent donc souvent les EPE conserver les recettes brutes pour couvrir les dépenses, auquel cas l'État n'aura droit qu'à sa part des bénéfices nets. Les États peuvent également autoriser les EPE à conserver les fonds à d'autres fins, par exemple pour financer d'autres investissements. Les règles doivent être clairement établies, et les EPE doivent rendre compte de leurs investissements et dépenses des bénéfices conservés. Dans certains pays, les EPE ont obtenu le droit de conserver des sommes énormes avec trop peu de transparence.
- Lorsque l'État investit dans une entreprise à capitaux principalement privés, ses recettes prendront la forme de dividendes prélevés sur les bénéfices. Pour ce faire, les bénéfices devront être définis sur la base de principes de

comptabilité générale sans application de règles fiscales particulières. Néanmoins, il est essentiel que l'accord d'actionariat interdise aux actionnaires majoritaires de réduire les bénéfices en transférant la valeur aux associés. C'est normalement le conseil de l'entreprise qui fixe la part des bénéfices distribués sous forme de dividendes et combien est conservé pour utilisation future. Ainsi, en étant actionnaire minoritaire, l'État n'aurait pas de droit clair sur les recettes et ne contrôlerait pas du tout le calendrier de versement. Une première solution pour l'État consiste à détenir des actions préférentielles qui imposent un paiement fixe à des dates prédéfinies. Une seconde consiste à indiquer dans la convention d'actionnaires le versement à l'État à certaines dates d'une partie des bénéfices nets ou de la trésorerie nette proportionnellement à sa participation. Quelle que soit la solution retenue, elle devra être claire. Il faudra veiller à son respect et à son application, bien consigner les montants dus et payés, comme pour toute autre recette publique. Lorsque des dividendes sont versés à une EPE ou à un organisme public semi autonome et non pas directement au Trésor, il conviendra de disposer de règles claires précisant si l'État peut en conserver une partie pour sa propre utilisation, avec une comptabilité claire des investissements et dépenses effectuées avec les fonds conservés.

### Services aux populations locales et obligations d'infrastructures

Lorsque les accords miniers et pétroliers imposent aux entreprises extractives des obligations de services aux populations locales, celles-ci doivent être clairement définies. Il peut, par exemple, s'agir d'obligations de construire des infrastructures ou de fournir une offre d'éducation et de formation. Il incombe en général au ministère des Ressources Naturelles ou à l'EPE de veiller à l'exécution de ces obligations. Ce genre d'obligations est difficile à cadrer aussi précisément que des obligations fiscales; les autorités publiques doivent comprendre que ces obligations sont difficiles à administrer et ne sont pas transparentes. Toutefois, lorsque le choix est fait de les imposer, elles doivent être aussi claires et précises que possible (calendrier à suivre et fixation de règles et de responsabilités de suivi de l'exécution) pour pouvoir les évaluer et les faire appliquer. La négociation et l'exécution de ces obligations doivent faire l'objet de la même discipline de gestion financière publique que si les autorités les finançaient à partir du budget de l'État.

<sup>11</sup> Au Nigéria, les retards publics dans la mise à disposition des financements pour répondre aux appels de fonds ont gravement retardé les investissements. Il a finalement fallu trouver un accord pour reporter la contribution publique.

# Organisation et coopération

L'administration des recettes tirées des ressources naturelles s'inscrit dans un cadre élargi de la réglementation et de la politique publique. Il convient aussi de ne pas se cantonner aux politiques fiscale et réglementaire, mais d'inclure les politiques régissant l'industrie, la gestion des ressources naturelles et, le cas échéant, la participation commerciale. Quel que soit le pays concerné, il est important de bien comprendre la nature de ce cadre élargi.

Lorsque le ministère des Finances a l'entière responsabilité de déterminer et d'appliquer la politique fiscale sur les ressources naturelles (comme le préconise le FMI), le cadre à suivre est fixé dans le tableau 3.1. Les entreprises de ressources naturelles sont soumises à un régime fiscal qui est généralement fixé par la législation fiscale. Les services fiscaux veillent à l'administration de ce régime, à l'exception de certaines recettes non fiscales mineures. Ce tableau part du principe que l'État détient une participation, cas le plus fréquent dans les pays en développement. C'est alors le ministère des Finances qui fixe le niveau de participation de l'État et supervise la fiscalité de l'EPE (entreprise publique d'exploitation), sa gestion financière et sa comptabilité. De son côté, le ministère des Ressources Naturelles détermine la politique d'exploitation des ressources naturelles et supervise les opérations.

Sur la base de ce cadre institutionnel, la division des responsabilités *administratives* peut se résumer ainsi :

- Les services fiscaux sont chargés de l'administration des recettes.
- Le ministère des Ressources Naturelles s'occupe de la production de ressources naturelles.
- L'EPE a pour responsabilité de tirer un profit de la participation de l'État au capital.

Dans certains pays, il arrive que le ministère des Ressources Naturelles joue un rôle majeur dans l'élaboration de la fiscalité s'appliquant aux ressources naturelles. L'une de ses fonctions consistant à attirer les investissements, le ministère doit influencer la fiscalité des ressources naturelles. Parfois, il prendra même la main dans la conception du régime fiscal global de ces ressources, déterminera le niveau de participation de l'État et négociera des accords contractuels avec les entreprises qui les exploitent. Dans les pays concernés, il est probable que les éléments importants du régime fiscal soient inclus dans la législation sur les industries extractives ou sur le pétrole plutôt que dans la législation fiscale et que les accords contractuels fixent le régime réglementaire et fiscal de l'industrie. Il n'est pas souhaitable de fragmenter la responsabilité en matière de politique fiscale, même si c'est le cas dans de nombreux pays riches en ressources naturelles. Cela conduit souvent à l'élaboration de règles disparates et incohérentes, comme nous

**TABLEAU 3.1**

Cadre standard de politique et d'administration des ressources naturelles

	Politique	Administration/exécution
<b>Fiscalité</b>	Ministère des Finances	Services fiscaux/douanes
<b>Gestion/exploitation des RN</b>	Ministère des Ressources Naturelles	Inspection des RN
<b>Aspects commerciaux</b>	Ministère des Finances/des RN	Entreprise publique d'exploitation

Source : recherches de l'auteur.

l'avons vu au chapitre précédent, avec d'autres inconvénients qui dépassent le cadre strict du présent manuel et que nous n'aborderons donc pas ici. Retenons simplement que, lorsque le ministère des Ressources Naturelles joue un rôle à la fois fiscal et de politique industrielle, il a également tendance à s'impliquer fortement (via son organisme exécutif) dans l'administration fiscale et industrielle.

Dans certains pays, notamment ceux qui ont mis en place des régimes de partage de la production, l'EPE joue un rôle majeur (parfois même dominant) dans la gestion et la fiscalité des ressources naturelles. En outre, elle a parfois un rôle dominant dans la réglementation (fiscale et industrielle). Il n'est globalement pas souhaitable de cumuler des rôles politiques, réglementaires et commerciaux. Les programmes de réforme doivent d'ailleurs avoir pour priorité de séparer ces rôles.

Dans de nombreux pays, les autorités régionales et/ou locales sont fortement impliquées dans la fiscalité et la réglementation de l'industrie, y compris dans la filière des ressources naturelles. En la matière, les pressions exercées peuvent être particulièrement fortes, du fait de la concentration géographique des ressources naturelles sur certaines zones, mais tout dépend finalement de la structure politique du pays. Les pays développés avec une structure fédérale robuste et stable (Australie, Canada et États-Unis, par exemple) auront davantage tendance à décentraliser la fiscalité des ressources naturelles que les pays en développement. En cas de forte décentralisation, le cadre institutionnel sera différent de celui présenté plus haut.

## ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION DES RECETTES DES RESSOURCES NATURELLES ENTRE ORGANISMES PUBLICS

Dans ce contexte, la manière dont les pays organisent l'administration des recettes tirées des ressources naturelles entre différents organismes publics varie grandement. Dans certains cas, le niveau d'efficacité administrative est loin d'être idéal. Quel que soit le pays, pour évaluer le système d'administration des recettes des ressources naturelles, il est essentiel de bien comprendre l'organisation en place.

Voici les différentes approches d'organisation entre organismes publics :

- Administration de la (quasi-)totalité des recettes tirées des ressources naturelles par les services fiscaux : dans les pays en développement, cette approche est moins fréquente pour le pétrole que pour les industries extractives (du fait de la prévalence des régimes de partage de la production). Elle est en revanche plus courante dans les pays développés, sauf lorsqu'ils sont fortement décentralisés.
- Fragmentation de l'administration des recettes des ressources naturelles entre différents organismes publics : cette approche est courante, en particulier pour le pétrole.
- Administration de la (quasi-)totalité des recettes des ressources naturelles par le ministère des Ressources Naturelles ou par l'EPE : cette approche est relativement plus rare, mais est parfois retenue dans le cadre des régimes de partage de la production.

## ADMINISTRATION INTÉGRÉE AU SEIN DES SERVICES FISCAUX

En matière d'administration *générale* des impôts, une administration intégrée et organisée par fonction est un prérequis à tout programme de réforme. Kidd (2010) le résume bien : «Une organisation efficace est la base nécessaire au lancement et à la poursuite de toutes les autres réformes de procédures. En l'absence d'une bonne structure d'organisation, l'administration des recettes ne saura être efficace et les efforts consacrés à ces recettes demeureront insuffisants. Lorsque l'administration n'est pas organisée par fonction, les profondes réformes de procédures et des opérations nécessaires à sa modernisation risquent de rester inefficaces.» Il est donc fortement recommandé de mettre en place une administration fiscale juridiquement constituée et qui sera chargée de collecter tous les impôts nationaux selon les principes d'intégration des impôts directs et indirects, en suivant une organisation fonctionnelle et une segmentation des contribuables — avec un siège qui supervise les opérations de terrain.

Une administration des recettes publiques intégrée organisée par fonction présente de gros avantages :

- Réduction du fardeau pesant sur les contribuables, ce qui favorise le respect volontaire des obligations fiscales.
- Développement plus aisé d'une législation plus cohérente et plus simple.
- Suppression des dédoublements et chevauchements de fonctions.
- Précision des responsabilités et des obligations pour chacune des fonctions.
- Mise en place de procédures et de systèmes intégrés et coordonnés basés sur un système déclaratif.
- Conception d'une stratégie de respect des obligations fiscales cohérente, basée sur les risques et gérée de manière centralisée et axée sur le contribuable, et non pas sur certains impôts.
- Renforcement de la spécialisation dans l'administration des recettes et des capacités dans un seul ministère.
- Fixation d'un point de convergence qui permette de renforcer l'intégrité et les normes en matière d'administration des recettes.
- Mise en place d'un système comptable plus simple et plus global, ce qui favorise, en association avec des règles bancaires communes, la transparence comptable des recettes publiques.

Une administration intégrée et organisée par fonction convient également pour gérer les recettes tirées des ressources naturelles. Aucune des spécificités propres à la fiscalité des ressources naturelles ne saurait invalider les avantages mentionnés ci-dessus, qui sont au contraire autant de piliers pour la fiscalité des ressources naturelles, notamment la transparence de la comptabilité. La fiscalité des ressources naturelles ne saurait en aucun cas faire de la fragmentation de l'administration fiscale un atout, bien au contraire. Cette fragmentation est en effet l'une des principales causes de l'inefficacité et de la faiblesse de l'administration des recettes des ressources naturelles. Évaluer l'organisation de cette administration nécessite en premier lieu d'en déterminer le niveau d'intégration. Si cette intégration est d'ores et déjà faite, le pays disposera de bases solides pour renforcer ses règles et ses capacités administratives.

Pour profiter pleinement d'une administration intégrée, les services fiscaux doivent avoir des prérogatives complètes pour les recettes provenant des ressources naturelles. Ils doivent avoir la responsabilité de toutes les fonctions administratives pour toutes les recettes publiques tirées des ressources naturelles : recevoir les déclarations et les comptes des entreprises, les vérifier et déterminer les cotisations, assurer la perception et comptabiliser les paiements aux autorités. Chacun de ces éléments est nécessaire à la cohérence d'une stratégie de respect des obligations fiscales tenant compte des risques encourus et celle des services à fournir aux contribuables. Les responsabilités du fisc ne doivent pas se limiter à percevoir l'impôt et à comptabiliser les montants exigibles calculés par d'autres ministères, comme cela peut être le cas dans certains pays.

Reste le problème de l'organisation de l'administration des recettes des ressources naturelles au sein des services fiscaux, qui nécessite la coopération et l'échange d'information avec d'autres organismes publics. Ces questions seront abordées plus loin, mais notons d'emblée qu'il sera plus facile d'y répondre lorsque le fisc est responsable de l'administration complète des recettes des ressources naturelles.

## FRAGMENTATION DE L'ADMINISTRATION

En matière de ressources naturelles, une organisation par type d'impôt demeure courante. En fiscalité générale, les autorités fiscales du monde entier ont tendance à remplacer cette approche par une organisation par fonction, au regard des avantages présentés précédemment. Cette tendance existe également pour les recettes des ressources naturelles, mais de nombreux pays continuent à les faire gérer par différents organismes publics (y compris les EPE dans certains cas) même lorsque l'alignement de leurs assiettes fait qu'une approche intégrée par fonction serait plus adaptée.

Ces pays ont des approches très diverses dans le partage des responsabilités pour les recettes des ressources naturelles, mais certaines sont typiques. Il est fréquent de voir les services fiscaux s'occuper de l'impôt sur les sociétés (IS), de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de l'impôt sur les gains en capital (le cas échéant); les ministères des Ressources Naturelles et/ou les EPE se chargent des redevances, du partage de la production et des primes; les douanes des taxes à l'exportation; les ministères des Ressources Naturelles ou les services fonciers des taxes sur la superficie; et les services fonciers ou les EPE des dividendes sur la participation au capital. La responsabilité des taxes mineures vexatoires varie (impôt pour l'éducation, par exemple). Théoriquement, ces dernières sont affectées à un objectif spécifique, qui détermine qui doit les percevoir. La responsabilité de l'administration des obligations de service pour les populations (par exemple développer l'infrastructure ou fournir une offre d'éducation/de formation) incombe en général au ministère des Ressources Naturelles ou à l'EPE (dans la pratique, toutefois, il y a souvent peu de supervision). Au même titre que les recettes gérées par l'administration centrale, plusieurs impôts s'appliquant sur les entreprises du secteur des ressources naturelles peuvent être administrés par des institutions publiques régionales ou locales.

Il arrive parfois que des *fonctions* spécifiques soient réparties entre différents organismes publics. Ainsi, le ministère des Ressources Naturelles peut être chargé de fixer une valeur à la production pour l'établissement de redevances alors que c'est le fisc qui s'occupe de la perception<sup>1</sup>. Il arrive également qu'un organisme public soit chargé de mesurer les volumes et la qualité des ressources naturelles (audit physique), qu'un second soit responsable de la détermination des prix de référence et qu'un troisième s'occupe des contrôles et de la perception<sup>2</sup>.

Une organisation fragmentée par impôt ne présente aucun avantage, mais entraîne de nombreux inconvénients (qui correspondent aux avantages d'une administration intégrée présentés auparavant) :

- complexité;
- fardeaux supplémentaires pour les contribuables;
- dédoublement des tâches;
- absence de clarté dans la répartition des responsabilités;
- absence de transparence;
- absence de coordination dans la gestion, les systèmes et les règles;
- absence de stratégie globale de respect des obligations fiscales;
- faible capacité, car les besoins sont multipliés et les efforts visant à renforcer ces capacités sont diffus.

Ces inconvénients valent pour toute administration fragmentée et ne sont en rien le propres des ressources naturelles. Ils sont présentés ici de façon générale, mais, dans l'évaluation d'une organisation fiscale, il sera toujours possible de trouver des exemples pratiques. La complexité engendre souvent davantage de complexité : on en arrive parfois à créer des organismes publics de coordination pour superviser les institutions en place, et des organismes publics non fiscaux (banques centrales ou contrôleur général) finissent parfois par endosser des fonctions d'administration fiscale inappropriées<sup>3</sup>.

Pour défendre une administration fragmentée, on prétend souvent que cette fragmentation permet d'équilibrer les pouvoirs, mais, dans la pratique, rien ne permet de l'affirmer. Au contraire, une comptabilité non coordonnée, l'absence de vue d'ensemble (pour chacun des contribuables comme pour le système dans son ensemble) et la difficulté des vérifications et de la surveillance institutionnelles risquent bien plus de nuire à l'intégrité de l'administration. Dans le cadre d'une réforme générale de l'administration des recettes, cet argument a peu de poids, et il ne saurait en prendre sous aucun prétexte lorsque l'on applique à l'administration des recettes des ressources naturelles. Lorsque les responsabilités d'administration des recettes sont centralisées, il est essentiel de veiller à leur intégrité. (Pour plus de détails sur la question de l'intégrité, voir le chapitre 5.)

En théorie, il est possible de surmonter les inconvénients associés à une fragmentation de l'administration en améliorant la coopération, mais, dans la pratique, c'est rarement suffisant. On pourrait défendre l'idée selon laquelle, avec un bon niveau

<sup>1</sup> C'est le cas, par exemple, en Sierra Leone.

<sup>2</sup> En Mongolie, par exemple, ces rôles incombent respectivement aux douanes, à l'autorité régissant les industries extractives et aux services fiscaux.

<sup>3</sup> Au Nigéria, par exemple, il existe des comités de rapprochement, et le contrôleur général rencontre les entreprises d'exploitation de ressources naturelles pour vérifier les paiements d'impôts, et la banque centrale dispose d'un système qui lui permet d'analyser les recettes tirées des ressources naturelles.



de coopération, une administration fragmentée aurait des avantages, car elle tire mieux parti des diverses compétences des différents organismes publics. Toutefois, les administrations sont rarement suffisamment sophistiquées pour arriver à faire face aux exigences de plus en plus élevées en matière de coopération imposées par une administration fragmentée. Au contraire, la coopération entre différents services laisse souvent à désirer. Même si les agences sont disposées à coopérer, il est parfois difficile de trouver une solution autre que l'intégration de l'administration qui soit satisfaisante, sans tomber dans les travers d'un dédoublement des fonctions (par exemple dès que plusieurs organismes publics sont chargés du recueil et de la vérification d'informations très similaires). La coopération et l'échange d'informations sont importants, et, comme cela est expliqué plus loin, ce sujet nécessite des améliorations. Toutefois, il serait illusoire de penser que ces améliorations suffiraient à sortir une administration fragmentée de l'impasse.

Toutes choses étant égales par ailleurs, les États doivent donc viser une meilleure intégration de l'administration des recettes des ressources naturelles, ce qui nécessite plusieurs mesures pratiques (abordées plus loin en détail).

## ADMINISTRATION INTÉGRÉE PAR LE MINISTÈRE DES RESSOURCES NATURELLES OU PAR L'ENTREPRISE PUBLIQUE D'EXPLOITATION

Il arrive dans certains pays que l'administration des recettes des ressources naturelles soit largement intégrée au sein de l'EPE ou du ministère des Ressources Naturelles plutôt que du fisc. Cette solution est plus courante pour les régimes de partage de la production où l'IS est le plus souvent calculé et géré séparément par le fisc. Les fonctions de ce dernier se recoupent alors largement avec celles de l'agence responsable du partage de la production, avec tous les inconvénients classiques d'une administration fragmentée. Dans d'autres pays, le paiement de l'IS peut se faire directement sur la part publique de la production collectée par l'EPE ou le ministère des Ressources Naturelles, qui collecte également les redevances et d'autres droits (parfois en nature). Lorsque le paiement de l'IS se fait sur la part de la production qui revient à l'État, il s'agit au fond d'un montant théorique, qui n'a aucune incidence sur le montant de l'impôt exigible, entièrement calculé selon les règles de partage de la production. Le fisc joue alors tout au plus un rôle comptable mineur, consistant à émettre des reçus pour cet IS théorique aux entreprises qui en ont besoin pour leurs dégrèvements étrangers, par exemple. Les fonctions d'administration des recettes des ressources naturelles sont alors intégrées dans la pratique au sein de l'EPE ou du ministère des Ressources Naturelles. En principe, cette approche pourrait aussi être adoptée dans le cadre de régimes ne prévoyant pas de partage de la production.

Pour éviter tout conflit d'intérêts, mieux vaut ne pas intégrer l'administration des recettes des ressources naturelles au sein d'une EPE active commercialement. Toutefois, la solution consistant à l'intégrer dans le ministère des Ressources Naturelles (ou dans une EPE commercialement inactive) est défendable :

- Cela permet d'éviter la plupart des problèmes de fragmentation de l'administration énoncés plus haut.
- Cela permet une approche plus intégrée de la gestion des ressources naturelles et de leur politique fiscale.
- Cette solution donne aux entreprises un « guichet unique » sur les règles fiscales et industrielles.
- Toute l'expertise en matière de ressources naturelles est alors concentrée dans un seul et unique organisme public.
- L'expertise de cet organisme public et ses responsabilités en matière de supervision de l'exploitation industrielle favorisent une meilleure vérification des déclarations des entreprises — par exemple, si les chaînes de valeur en amont de la première vente de pleine concurrence sont longues, connaître les technologies de transformation des minerais ou la logistique peut constituer un atout. Une connaissance pointue des tendances mondiales de la filière, de ses résultats et des données sur les coûts permettra de dire si les coûts de production sont raisonnables.

D'autres arguments vont à l'encontre de l'intégration :

- Les compétences en droit, en contrôle, en comptabilité et en information financière sont plus importantes pour l'administration des recettes des ressources naturelles que les compétences techniques et industrielles sur ces mêmes ressources. (Par exemple, les vérificateurs et les fiscalistes qualifiés — possédant toutefois une spécialisation dans le domaine — sont presque toujours utilisés tant dans le privé que dans le public pour des contrôles fiscaux et financiers de compagnies extractives.)
- Les compétences spécialisées acquises pour l'administration fiscale générale au sein des services fiscaux peuvent également servir pour administrer des recettes des ressources naturelles. Promouvoir l'acquisition de ces compétences spécifiques au sein des ministères des Ressources Naturelles ou des EPE constitue un double emploi inutile. Dans la pratique, ces dédoublements sont rares dans la mesure où les fonctions de contrôle fiscal sont souvent déléguées à des cabinets comptables privés. Les autorités publiques pourraient avoir intérêt à sous-traiter les contrôles fiscaux dans le domaine des ressources naturelles, mais pas uniquement au motif que cette fonction est déléguée à un organisme public qui ne dispose pas des équipes compétentes.
- Donner des responsabilités d'administration fiscale aux ministères des Ressources Naturelles constitue pour eux une charge supplémentaire et les écarte de leur objectif principal.
- Réglementer l'exploitation des ressources naturelles nécessite d'intervenir en temps réel. En cas de marée noire qui détruirait la faune d'un pays, ou de gaspillage de fonds, il n'est pas possible d'attendre. En revanche, rectifier une erreur fiscale et recalculer les montants réels *a posteriori* (en supposant que des intérêts sont imputés) peut attendre. Voilà pourquoi un système déclaratif est possible, avec comme énorme avantage qu'il minimise l'intervention des autorités publiques, ce qui réduit d'autant les risques de corruption et de collusion. La réglementation doit donc être bien distincte de l'administration fiscale.

- Pour préserver son intégrité, l'administration fiscale au sein du ministère des Ressources Naturelles doit donc être clairement séparée de la supervision opérationnelle en temps réel. C'est parfois difficile, ce qui explique pourquoi l'administration par le fisc constitue une solution plus simple et plus évidente.
- On peut faire valoir qu'il existe une incohérence entre la réglementation fiscale et le rôle du ministère des Ressources Naturelles consistant à promouvoir et appuyer l'industrie (même si, en la matière, le conflit d'intérêts semble moins flagrant que dans le cas d'EPE commercialement active).
- Les compagnies extractives nationales sont soumises à des impôts non liés aux ressources naturelles (RI, impôt prélevé à la source, TVA, IS sur les revenus non issus de ressources naturelles<sup>4</sup>) qui peuvent être conséquents. Le ministère des Ressources Naturelles pourra ne pas être qualifié pour administrer ces impôts, si bien qu'il y aurait des désavantages à ce qu'il le fasse. Toutefois, une administration séparée des impôts sur les ressources naturelles et des autres impôts non liés aux ressources naturelles présente tous les inconvénients d'une administration fragmentée cités auparavant.

Globalement, la meilleure solution reste une intégration au sein du fisc, comme le préconise le FMI. Néanmoins, lorsque des connaissances spécialisées sont nécessaires, le ministère des Ressources Naturelles devra épauler l'administration fiscale.

Certaines considérations pratiques ne doivent toutefois pas être oubliées. Dans certains pays, une intégration au sein du ministère des Ressources Naturelles sera préférable à une administration fragmentée, notamment lorsque les ministères des Ressources Naturelles ont fait l'effort d'acquérir les compétences de contrôle financier nécessaires. Dans ce cas particulier, si le fonctionnement est raisonnablement satisfaisant, s'orienter vers une intégration au sein du fisc pourra faire l'objet d'une réflexion, d'une planification et d'une exécution attentive pour éviter toute perturbation. Ce sujet est abordé plus loin.

## TRANSFERT DES RESPONSABILITÉS AUX SERVICES FISCAUX

Dans sa mise en œuvre, le transfert des responsabilités aux services fiscaux peut être compliqué. Ce changement nécessitera souvent d'adopter une nouvelle loi et d'amender les dispositions des accords contractuels. Il conviendra de définir les nouvelles responsabilités des organismes publics concernés et de les expliquer aux contribuables et aux autres parties prenantes. La structure interne de ces organismes devra faire l'objet d'une réorganisation et les budgets devront être révisés. Le personnel sera également concerné, avec des redéploiements et des recrutements. Il faudra de nouveaux bureaux, de nouvelles règles pour gérer des responsabilités additionnelles qui devront s'intégrer aux anciennes (c'est l'un des principaux objectifs de l'exercice). Des formations, des conseils et une assistance technique sur le calendrier et l'application de ces mesures pourront être nécessaires. Ces différents

éléments ne sont pas propres à la filière des ressources naturelles; ils ne sont donc pas abordés dans le présent manuel, même si certaines questions d'ordre général le sont ici.

## Responsabilités du ministère des Ressources Naturelles

Les difficultés rencontrées lors du transfert des responsabilités fiscales du ministère des Ressources Naturelles (et le degré d'opposition à ce transfert) seront variables. L'importance des attributions du ministère des Ressources Naturelles en matière de politique fiscale, ses responsabilités actuelles dans l'administration des recettes et leur importance dans la législation et les ententes relatives au pétrole ou aux industries extractives sont autant d'éléments qui auront une influence. Dans certains pays, ce transfert de responsabilités peut se faire de manière relativement simple.

Si le ministère des Ressources Naturelles est chargé des audits physiques, il pourrait conserver cette attribution. Mesurer la qualité des ressources naturelles requiert des compétences techniques particulières (spécialisation en minéralogie, par exemple). Le personnel du ministère des Ressources Naturelles utilise probablement ces compétences au quotidien, alors que le fisc devrait prendre des mesures spécifiques pour arriver à les développer. Travailler tous les jours dans l'administration fiscale ne signifie pas que l'on sait mener un audit physique. Contrairement à l'administration fiscale normale, mais comme pour la réglementation de l'industrie, cet exercice nécessite une véritable implication en temps réel dans les opérations minières ou pétrolières. Suivre, enregistrer et prévoir la production physique et en vérifier la qualité sont autant de responsabilités normales d'un ministère des Ressources Naturelles, même si celui-ci n'a aucune responsabilité fiscale. Ces considérations plaident en faveur du maintien de cette fonction au sein du ministère des Ressources Naturelles. Ce dernier doit alors régulièrement transmettre les informations sur les volumes et la qualité au fisc, mais il s'agit ici d'une exigence limitée et spécifique définissable dans des procédures claires (contrairement au flou qui entoure la gestion administrative partagée de différents types de recettes). Dans certains pays, ce sont les douanes qui sont responsables des audits physiques. Cette approche est logique dès lors que les ressources naturelles sont majoritairement destinées à l'exportation. Coopérer avec le ministère des Ressources Naturelles sera toutefois nécessaire pour bénéficier de ses compétences spécialisées. Même si le ministère des Ressources Naturelles (ou des douanes) est responsable des audits physiques, le fisc devra veiller à ce que le volume déclaré soit bien repris dans les déclarations du contribuable et à le comparer aux documents financiers et comptables.

La question de l'attribution des responsabilités se pose également pour la fixation des prix à partir d'indices. Là encore, il faut disposer d'un bon bagage technique spécialisé, savoir suivre les données financières, les comparer et les rapprocher des données comptables. Le fisc semble mieux armé pour prendre en charge ces questions, mais il serait hasardeux d'en faire une généralité. La valorisation des pierres précieuses, par exemple, ne saurait être séparée de leur inspection physique. Il convient avant tout de veiller à ce que les responsabilités soient clairement établies et de mettre en place des procédures rigoureuses d'échange d'informations.

<sup>4</sup> Les gains en capital sur les transferts de licences sont normalement imposés comme des revenus non liés aux ressources naturelles.

## Responsabilités des entreprises publiques d'exploitation

L'implication des EPE commercialement actives dans les affaires réglementaires et politiques soulève des questions de transparence et de conflit d'intérêts, ce qui, au-delà des critiques de la fragmentation déjà abordées plus haut, plaide contre toute implication des EPE dans l'administration fiscale. (Lorsque l'État ne détient aucune participation au capital, mais qu'il existe une EPE dont les attributions sont limitées à la gestion du partage de la production et d'autres impôts, cet argument ne vaut plus, mais ce cas de figure est rare.) De plus en plus d'États, mais certainement pas tous, reconnaissent désormais que les EPE commercialement actives ne devraient être responsables ni des politiques industrielles et fiscales, ni de la réglementation, mais devraient se limiter exclusivement à leurs affaires commerciales. Ainsi, les recommandations en ce sens devraient être une lapalissade dans certains pays. La responsabilité fiscale d'une EPE commercialement active devrait donc être identique à celle de toute autre entreprise commerciale — ni plus, ni moins importante (autocotiser et payer ses impôts en temps voulu, avec des services fiscaux qui veillent au respect des obligations fiscales et qui assument la responsabilité de déterminer son assujettissement).

Retirer aux EPE commercialement actives leurs attributions en matière d'administration fiscale peut néanmoins être difficile. Il faudra parfois passer par la législation, abroger certaines clauses de contrats négociés et revoir en profondeur les procédures. Pour ce faire, les autorités auront parfois besoin du soutien de juristes. Les EPE sont souvent considérées comme des champions nationaux, et l'État souhaite en général les voir conserver un rôle important. Même si les autorités publiques acceptent le principe selon lequel les EPE commercialement actives doivent renoncer à leurs responsabilités en matière d'administration fiscale, elles risquent de reculer au moment d'appliquer ces changements, notamment en cas de partage de la production. Ce système est en effet souvent considéré comme une forme de participation commerciale, dont on voudra probablement que l'EPE conserve la supervision, car il pourrait s'avérer juridiquement extrêmement compliqué de détacher l'EPE de son rôle de supervision. Le partage de la production constitue une forme d'impôt; or, si l'EPE cherche à se concentrer exclusivement sur ses attributions commerciales, il est d'autant plus vital de réduire ses responsabilités administratives. En clair, les entreprises privées doivent rendre compte de la part publique de la production non pas à l'EPE, mais au fisc, qui devrait avoir le droit de vérifier et de déterminer le montant dû (avec possibilité de contestation, naturellement). Si l'EPE reste chargée de vendre la part publique de pétrole, elle devra comptabiliser les recettes au profit du fisc. (La question des paiements en nature est approfondie au chapitre 4.) Dès qu'une EPE impliquée dans des opérations commerciales a le dernier mot dans la détermination des montants dus à l'État, ou n'est pas sur un pied d'égalité par rapport aux autres entreprises commerciales, cela montre en général qu'elle n'a pas totalement renoncé à ses fonctions réglementaires.

Il peut aussi arriver que l'État transfère les responsabilités fiscales de l'EPE au ministère des Ressources Naturelles plutôt qu'au fisc, ce qui élimine le conflit d'intérêts lié au cumul d'attributions commerciales et réglementaires, mais pose un problème

de fragmentation de l'administration, ce qui en fait une solution moins satisfaisante.

En général, c'est le ministère des Ressources Naturelles qui supervise la conduite des opérations de l'EPE, mais le ministère des Finances devrait se charger de superviser ses obligations financières. Le service fiscal qui rend compte au ministère des Finances devrait administrer les obligations fiscales de l'EPE. À ce titre, il devrait également surveiller le respect par l'EPE de l'obligation de paiement de dividendes et la comptabilisation de ces rentrées avec les autres recettes tirées des ressources naturelles.

## Responsabilités des autorités provinciales et locales

Déterminer si les autorités provinciales et locales doivent disposer de compétences fiscales en matière de ressources naturelles (*décentralisation fiscale*) soulève des questions d'ordre juridique, politique et constitutionnel. Dans la plupart des pays en développement, même si leur structure est fédérale, la décentralisation fiscale reste limitée. Taxer les ressources naturelles est une compétence dévolue à l'État, et l'affectation aux provinces de recettes tirées des ressources naturelles (comme des redevances) passe par le budget central. Ce modèle permet une administration fiscale intégrée des ressources naturelles<sup>5</sup>. D'un point de vue purement administratif, c'est la meilleure solution, sans contrainte politique ou juridique. (D'autres arguments politiques pourront être avancés, mais ils ne sont pas repris ici.) Dans d'autres pays, toutefois, c'est la constitution qui détermine le niveau de l'administration publique chargé de gérer la fiscalité des ressources naturelles. Ainsi, le niveau fédéral pourra couvrir la fiscalité des entreprises, et les états fédérés la fiscalité territoriale, c'est-à-dire, par exemple, les redevances.

Lorsque la décentralisation fiscale est nécessaire, il conviendra de trouver un équilibre entre ses fonctions de financement et de dépense et de préserver la capacité de l'administration centrale à mener une politique macroéconomique. Ces objectifs sont plus d'ordre politique qu'administratif. L'enjeu administratif consiste pour l'administration centrale à parvenir à concevoir une politique fiscale nationale sur les ressources naturelles qui soit cohérente avec une fiscalité décentralisée.

En partant du principe que les grandes lignes macroéconomiques de la politique fiscale sur les ressources naturelles sont fixées au niveau central, trois options se dégagent pour la fiscalité sur ces ressources régie par les provinces :

- 1) Les provinces et l'administration centrale imposent et administrent séparément leur fiscalité sur les ressources naturelles selon un cadre politique large. Les impôts provinciaux peuvent être déduits du calcul des impôts centraux, sans possibilité de crédit. L'administration centrale s'appuie sur le principe qui veut que les entreprises ne souhaitent pas payer plus que les montants dus, pour veiller à ce que les autorités provinciales ne collectent pas plus que leur dû; parallèlement, l'admini-

<sup>5</sup> L'origine géographique des recettes provenant de ressources naturelles peut servir à déterminer l'affectation aux régions. Le cas échéant, le fisc devra les comptabiliser sur une base régionale.

nistration centrale doit s'en remettre à la capacité des autorités provinciales à veiller à ne pas collecter moins que leur dû. Cette solution implique une administration fragmentée, avec les inconvénients que l'on sait (et qui augmentent avec le nombre de provinces).

- 2) L'administration de la fiscalité provinciale se fait localement, mais les impôts perçus sont crédités aux impôts payables à l'administration centrale. Avec cette solution, l'assujettissement total des entreprises dépend de la fiscalité de l'administration centrale. L'administration de la fiscalité provinciale n'est alors qu'un mécanisme permettant d'affecter une part de l'impôt central aux provinces. Les entreprises subissent alors certains des inconvénients liés à une fragmentation de l'administration, mais sont insensibles à la manière dont les impôts provinciaux sont imposés dans la pratique. L'administration centrale dispose en général des informations nécessaires au calcul indépendant des impôts provinciaux. Elle doit faire elle-même ce calcul pour s'assurer que les provinces ne collectent pas plus qu'elles ne devraient. Ce système complique la tâche de l'administration centrale, mais il tire tous les avantages d'une administration intégrée.
- 3) L'imposition totale des ressources naturelles pesant sur les entreprises est entièrement déterminée par la fiscalité de l'administration centrale, mais les impôts provinciaux, comme les redevances, sont calculés par l'administration centrale, qui les distribue aux provinces et qui est responsable de ces montants. Avec ce système, il n'y a plus d'administration séparée des impôts provinciaux, uniquement un calcul théorique des montants pouvant être collectés, ce qui correspond au fond à un mécanisme de détermination des affectations des recettes de l'administration centrale aux provinces. Hormis cette difficulté technique, cette solution présente tous les avantages d'une administration intégrée tant pour l'administration centrale que pour les entreprises. De leur côté, les provinces ne disposeront en revanche pas des informations nécessaires pour vérifier seules les calculs des services centraux; elles risquent donc d'hésiter à se fier sur ces calculs.

Ces trois options présentent des désavantages, mais à des degrés différents. D'un point de vue purement administratif, l'option 3) est meilleure que l'option 2), et les options 2) et 3) — malgré leur caractère artificiel indéniable — sont préférables à l'option 1).

### Responsabilité des impôts vexatoires

Idéalement, une administration intégrée devrait comprendre les petits impôts vexatoires (location de la surface et impôts pour l'éducation, entre autres)<sup>6</sup>. Ces impôts sont souvent particulièrement opaques dans leur administration et leur dépense. Les arguments généraux en faveur d'une intégration s'y appliquent.

<sup>6</sup> Les paiements standard non discriminatoires pour les services (redevances portuaires, péages routiers, frais d'immatriculation de véhicules, etc.) ne devraient pas être centralisés.

Les réaffecter ne serait guère compliqué. Toutefois, les montants sont mineurs et, d'un point de vue tactique, mieux vaudrait les laisser entre les mains des organismes publics qui s'en chargent. Leur fonction est souvent davantage politique que fiscale : ils servent ainsi parfois à financer les organismes publics qui les collectent, ce qui n'est pas souhaitable en théorie, mais, dans la pratique, si l'administration des recettes des ressources naturelles est fragmentée, c'est le prix politique à payer (et qui vaut le coup de l'être) pour assurer une administration intégrée des principales recettes des ressources naturelles.

## ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION DES RECETTES DES RESSOURCES NATURELLES AU SEIN DES SERVICES FISCAUX

Dans l'administration fiscale générale, les meilleures pratiques consistent à disposer d'un siège organisé par fonction qui gère des opérations de terrain basées par segment et organisées par fonction. Une attention particulière est placée sur la cellule des gros contribuables (CGC), qui génèrent la majorité des recettes publiques. Dans ses grandes lignes, ce modèle est adapté à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles, mais on doit tenir compte de considérations spécifiques.

Comme pour l'administration fiscale générale, la segmentation est importante pour l'administration des recettes des ressources naturelles. Il convient de trouver une définition des gros contribuables qui soit appropriée à la filière. Une définition basée exclusivement sur les bénéficiaires ou le chiffre d'affaires, par exemple, ne sera pas adaptée, car les grandes entreprises qui exploitent les ressources naturelles supportent des charges énormes avant de commencer à générer des recettes ou de devenir rentables. La CGC doit d'emblée établir sa présence auprès de ces entreprises. Les entreprises d'extraction ne doivent pas pour autant être considérées par défaut comme de gros contribuables. Certains pays mettent en place des unités spécialisées dans les ressources naturelles au sein de leur CGC (voir plus loin) auxquelles sont rattachés tous les producteurs exploitant des ressources naturelles, y compris les petits artisans. Lorsque le secteur artisanal est important, ce principe de segmentation doit être maintenu. Le cas échéant, une unité distincte sera mise en place avec un bureau des contribuables moyens.

Dès lors que l'industrie des ressources naturelles est importante, la spécialisation est essentielle. Il faut promouvoir une connaissance spécifique de cette industrie et de sa fiscalité propre, ce qui peut se faire dans une organisation ventilée avant tout par fonction. Par exemple, à la CGC ou peut-être au siège, une unité spécialisée dans les ressources naturelles ou des postes spécifiques pourront être créés au sein des divisions fonctionnelles pour la vérification, les services aux contribuables, l'évaluation du risque, les questions juridiques ou politiques, etc. Des unités ou des agents spécialisés dans le traitement des déclarations et des paiements liés aux ressources naturelles pourraient être nécessaires (même si cela ne devrait pas toujours être le cas). Dans certains cas, des spécialistes traiteront uniquement les recettes tirées de certaines ressources naturelles. Si ces employés travaillent directement avec les contribuables (par exemple services aux contribuables



et vérifications), ils devront s'occuper de toute la fiscalité des entreprises du secteur afin de parvenir à une approche coordonnée et holistique basée sur les risques.

Dans certains pays, la petite taille de l'industrie des ressources naturelles ne justifiera pas la création d'une unité spéciale ou la rotation des contrôleurs au sein de cette unité. Les pays disposant de ressources à la fois minières et pétrolières pourront combiner ces fonctions dans une seule et même unité pour atteindre la masse critique. (Cette consolidation se justifiera au regard des similitudes des questions fiscales de l'industrie.) Donner la responsabilité de gros sous-traitants du secteur des ressources à des unités spécialisées pourrait être à la fois utile et justifié. D'autres solutions pragmatiques seront nécessaires (par exemple des unités ou des employés cumulant plusieurs spécialisations). Il conviendra également de revoir quelque peu la définition de «gros contribuables» pour occuper suffisamment une unité spécialisée, même si, comme nous l'avons vu plus haut, le principe général de segmentation devra être préservé.

Si les ressources naturelles dominent l'économie, il sera tentant de fusionner plusieurs fonctions au sein d'une unité spécialisée, en combinant peut-être l'évaluation des risques liés aux ressources naturelles, les vérifications, les services aux contribuables et l'aide juridique dans une unité spéciale mines et/ou pétrole, dans l'idéal au sein de la CGC. (Même si cela est souvent décrit comme étant une division fiscale minière ou pétrolière, il ne s'agit en fait pas d'une organisation par type d'impôt, car cette division est amenée à traiter des questions couvrant toute la fiscalité des entreprises extractives.) Une intégration verticale du siège et des fonctions opérationnelles est également possible au sein de la division qui peut, par exemple, avoir la responsabilité des fonctions consultatives politiques généralement dévolues au siège. Certaines administrations fiscales ont adopté cette approche avec succès<sup>7</sup>. Voici les principaux arguments en faveur de cette approche :

- La fiscalité particulière des ressources naturelles impose à différents spécialistes fonctionnels (contrôle, évaluation des risques, juristes, etc.) de travailler en étroite coordination. Un tel niveau de coopération n'est pas facile à atteindre entre différentes divisions organisées par fonction.
- Cela renforce la visibilité de la fiscalité des ressources naturelles au sein du service. Il est ainsi plus facile de mettre en place une échelle de salaires qui reflétera leur rôle central.
- Les entreprises extractives peuvent s'adresser à un guichet unique capable de traiter toutes leurs demandes.
- Avec une organisation fonctionnelle, il n'y a aucun spécialiste principal aux ressources naturelles qui se situe au-dessus du responsable d'audit pour échanger avec l'industrie.

Réussir à spécialiser l'unité de recherche et d'études fiscales de l'administration fiscale constitue par ailleurs une étape essentielle. Souvent, les administrations fiscales disposent d'une unité spécifique chargée de suivre, prévoir et analyser l'évolution des recettes; de quantifier la fraude fiscale, les écarts et les dépenses fiscales; et

d'assurer la recherche spécialisée en matière fiscale. Ces unités ont un rôle important à jouer : elles épaulent les autres services au cœur de l'administration fiscale qui travaillent sur les recettes des ressources naturelles, comme la CGC. Un groupe de chercheurs et d'analystes spécialisés dans le secteur des ressources naturelles peut aider l'administration fiscale à mieux comprendre le monde des affaires, suivre les évolutions des prix et estimer leur impact sur les recettes, se charger de la modélisation économique (voir l'appendice 3) et préparer les études analytiques spécifiques sur la filière. Dans les pays riches en ressources naturelles, les unités de recherche ou d'études sur la fiscalité devraient développer une expertise spécifique en chargeant certains employés de se concentrer sur le secteur des ressources naturelles.

## COOPÉRATION ET ÉCHANGE D'INFORMATIONS

La coopération et l'échange d'informations entre services nécessite souvent d'être améliorée. Même si l'administration des recettes des ressources naturelles est intégrée dans un service, l'échange d'informations avec d'autres services reste important. Une mauvaise coopération, notamment entre les autorités fiscales et le ministère des Ressources Naturelles, peut être un gros problème (d'ailleurs, les investisseurs mettent souvent en avant les améliorations matérielles requises dans ce domaine dans certains pays en développement). Lorsque l'administration des recettes des ressources naturelles est fragmentée, une mauvaise coopération est encore plus grave. Les exemples de bonne coopération entre services avec des fonctions qui se recoupent sont rares. Les organismes publics ont souvent l'habitude de travailler en silo, considérant que leur rôle est essentiel, mais séparé des autres organismes. Il leur arrive d'amasser des informations, mais d'en faire de la rétention. Parfois, sur le principe, ils sont disposés à échanger ces informations et à coopérer, mais ils ne le font pas parce que les informations à échanger ne sont pas précisées ou parce qu'il n'existe pas de procédure claire d'échange, ni de définition des responsabilités, ni d'accords formels de coopération. Le cas échéant, face à une absence de coopération, il faudra passer à un niveau hiérarchique supérieur, voire ministériel, pour faire bouger les lignes.

La première des étapes consiste à préciser et à consigner les responsabilités de chacun des organismes publics. Il existe parfois un document censé viser cet objectif, mais sa rédaction ambiguë laissera trop de marge à la répétition et au chevauchement des fonctions dans la réalité. Ces écueils devront donc être identifiés et suivis d'une analyse de la manière de les éliminer. Ce travail ne se fera pas sans résistances, au motif que les recoupements sont une bonne chose (avec deux audits, il sera plus facile de déceler des erreurs qu'avec un seul, et avec trois, les résultats ne seront que plus probants!) Au fond, les vrais raisons sont d'ordre politique au niveau des différents bureaux concernés. Cette approche mène à une inefficacité de l'administration et crée un fardeau pour les contribuables. Le fond du problème est que, si tout le monde est responsable, personne n'est effectivement responsable. La division des responsabilités et la transparence entre agences doivent donc être à la fois claires et acceptées. La mise en place d'un guichet unique constituerait une solution d'amélioration majeure dans de nombreuses administrations.

<sup>7</sup> Par exemple, la Norvège a réussi à renforcer l'efficacité de sa division fiscale chargée du pétrole en y incluant des juristes spécialisés.

Une fois les responsabilités clairement établies, il conviendra de mettre en place des procédures efficaces d'échange d'informations. Il faudra identifier les organismes publics qui recueillent des informations potentiellement utiles à l'administration fiscale. Ces informations devront faire l'objet d'un examen par des groupes de travail transversaux qui devront éliminer les doublons superflus, décider des informations à échanger, quand et pour/par qui. Notons qu'il est important de ne pas partager des informations qui ne seront pas utilisées. Quoi qu'il arrive, l'accord trouvé dépendra de la division des responsabilités et de la nature des données recueillies. Voici quelques exemples d'informations fournies par les ministères des Ressources Naturelles aux services fiscaux :

- permis de recherche accordés et pourcentage d'intérêts (plus copies des accords pertinents);
- zone du contrat avec les changements y afférent (s'applique si les autorités fiscales prélèvent des loyers sur la superficie);
- transferts ou autres modifications des intérêts de permis;
- élections pour la participation publique;
- permis de production octroyés;
- volumes de production et prévisions;
- plans et rapports annuels de recherche;
- plans et rapports annuels opérationnels;
- rapports de dépenses;
- registres des actifs miniers;
- accords sur les provisions pour abandon ou réclamation.

Pour faciliter l'échange d'informations, il convient d'étudier l'utilisation des technologies de l'information (TI). À terme, l'objectif est d'instaurer une culture où la coopération est une habitude; en attendant d'y parvenir, consigner les procédures formelles d'échange sera nécessaire, notamment dans les descriptions de poste des employés. Ces procédures doivent être fixées dans la législation, à moins qu'elles ne relèvent des droits liés au recueil d'informations, notamment pour des raisons de confidentialité. (Certains pays vont jusqu'à imposer des pénalités si les ministères ne fournissent pas les informations exigées par le fisc, solution de dernier recours, faute de coopération volontaire.)

Pour améliorer la coopération, d'autres solutions pourront être utilisées, comme le rassemblement physique d'agents de différents organismes publics avec des fonctions liées, l'échange de personnel ou les réaffectations temporaires, les groupes de travail et les séminaires conjoints. Des accords de consultation seront nécessaires, tout comme la mise en place de contacts si l'expertise technologique (géologique ou minéralogique, par exemple) concerne les contrôles fiscaux.

Les meilleures pratiques veulent qu'un comité interministériel se réunisse régulièrement pour parler des questions liées aux ressources naturelles. Ce comité devra être composé de hauts responsables administratifs et politiques des ministères des Finances/Impôts et des Ressources Naturelles (ainsi que parfois d'autres ministères ou organismes comme la banque centrale, le comptable général ou le ministère de la Justice). Ce comité devra encourager la coopération entre les différents ministères et promouvoir le développement des compétences, comme nous l'avons vu plus haut, en nommant, par exemple, des groupes d'étude interministériels qui travailleront et informeront des difficultés communes. Ce comité devra bénéficier

d'impulsions fortes, probablement du ministère des Finances, pour déterminer le calendrier et un programme d'examen et d'améliorations en continu qui aidera les responsables à atteindre leurs priorités plutôt qu'à les écarter.

La coopération entre le fisc et l'EPE requiert une attention particulière. Malgré le conflit d'intérêts potentiel entre les attributions commerciales de l'EPE et sa participation à la réglementation fiscale, comme l'État, l'EPE a tout intérêt à bien maîtriser les coûts liés à l'opérateur. (Cela vaut également pour les participants non opérateurs.) Son travail de suivi des coûts (par exemple participation aux contrôles de la coentreprise) peut fournir des informations utiles aux contrôleurs des impôts. Il est donc important pour l'autorité fiscale d'entretenir avec l'EPE de bonnes relations de travail en n'oubliant jamais qu'elle est un contribuable commercial, ce qui implique une relation de supervision indépendante. Dans les faits, la coopération entre les organismes fiscaux publics et les EPE laisse souvent à désirer.

La coopération et l'échange d'informations entre différentes administrations sont également essentiels pour bien administrer les recettes tirées des ressources naturelles. Il conviendra, par exemple, de partager entre différents services les informations sur les opérations des multinationales dans différentes juridictions, ce qui sera utile pour le contrôle des prix de transfert. Pour atteindre un niveau d'efficacité suffisant en matière d'échange d'informations, les administrations fiscales doivent opérer sous une autorité juridique compétente et mettre en place des unités internationales (ou tout autre accord similaire) dotées d'attributions claires pour partager des informations avec leurs homologues à l'étranger.

## OBSTACLES À UNE ADMINISTRATION INTÉGRÉE ET SOLUTIONS DE REPLI

Parvenir à une intégration de l'administration des recettes des ressources naturelles comprend des risques et des obstacles plus importants que dans le cadre de l'administration fiscale normale.

- Réussir cette intégration nécessitera la coopération d'organismes publics qui échappent au contrôle du ministère des Finances. Il faudra alors compter sur un engagement politique au plus haut niveau, malgré une opposition politique encore plus probable au plus haut niveau.
- En matière de ressources naturelles, l'expertise et les capacités administratives dont disposent les États peuvent être bien supérieures dans les EPE et les ministères des Ressources Naturelles que dans les services fiscaux. Les États s'opposeront aux perturbations (et aux coûts) liés au transfert de responsabilités vers des services fiscaux souvent considérés comme non qualifiés.
- L'organisation et les responsabilités qui en découlent étant fixées non seulement dans la législation, mais aussi dans des accords contractuels (parfois stabilisés), les autorités publiques rechigneront à les contourner.
- Lorsque les opérations dépassent le cadre des frontières, les responsabilités seront parfois fixées dans des accords internationaux.

- Dans certains cas, l'intégration de l'administration des recettes des ressources naturelles pourra même être fixée dans la constitution fédérale; les autorités provinciales puissantes disposant de ressources naturelles abondantes seront parfois très méfiantes vis-à-vis des autorités centrales et refuseront de renoncer à leurs prérogatives leur permettant d'imposer des taxes provinciales aux compagnies extractives.
- Les entreprises privées s'opposeront parfois à une administration intégrée, théoriquement moins fastidieuse, au motif qu'elles préféreraient savoir la gestion de certains impôts entre les mains d'un partenaire commercial dont elles pensent qu'il comprendra mieux l'industrie.
- Certains bailleurs de fonds et prestataires d'assistance technique n'accorderont aucune importance à l'intégration de l'administration et défendront activement la création de capacités administratives en matière de fiscalité au sein d'autres organismes publics. Les organisations non gouvernementales défendront parfois ardemment la décentralisation fiscale pour veiller à ce que les populations locales puissent tirer parti de leurs ressources naturelles.

Recommander une réorganisation de l'administration fiscale des ressources naturelles requiert la prise en compte de plusieurs considérations politiques et pratiques. Les responsabilités administratives sont parfois davantage divisées selon des considérations politiques qu'en fonction de leurs avantages et inconvénients. La politique étant «l'art du possible», il faut bien reconnaître que, dans certaines situations, une réforme de l'organisation est politiquement impossible. Face aux avantages théoriques, il convient de sous-peser les perturbations entraînées par la réorganisation et l'important détournement d'efforts induit.

Dans certains cas, toutes ces considérations font qu'intégrer l'administration fiscale des ressources naturelles au sein du fisc reste un objectif inenvisageable à court terme. Les arguments avancés doivent alors faire l'objet d'une analyse et d'une évaluation minutieuses. Même si une décision de principe est prise en faveur d'une administration intégrée, le ministère des Finances ne sera pas forcément en mesure de la mettre en œuvre dans la

pratique. On pourrait ainsi en conclure que les autorités ont pour priorité des intérêts politiques étroits plutôt qu'un gain d'efficacité administrative et qu'elles ne s'engagent pas sérieusement sur le chemin de la réforme. Pour autant, il faut bien analyser les possibilités d'amélioration de l'administration des ressources naturelles en conservant l'organisation existante.

C'est dans ce contexte particulier que les solutions de repli et les recommandations d'améliorations doivent être prises en compte et évaluées. On pourra alors limiter les objectifs à une meilleure perception des recettes tirées des ressources naturelles en maintenant le cadre administratif fragmenté en place. Les priorités seront alors les suivantes : définir et expliquer les attributions des différents organismes et des EPE en matière de fiscalité; améliorer la coopération et le partage d'informations; centraliser les responsabilités comptables et déclaratives concernant les recettes des ressources naturelles au sein du ministère des Finances. Atteindre ces quelques objectifs constituerait déjà un grand pas dans de nombreux pays et permettrait d'éviter les obstacles décrits plus hauts. Toutefois, cette solution reste bien loin des avantages à tirer d'une administration pleinement intégrée.

La question de savoir quoi faire en cas de chevauchement de fonctions est particulièrement délicate. Dans certains cas, le droit permettra de trancher : se reporter aux textes permettra de savoir quel est le ministère responsable. Ainsi, si cette responsabilité échoit à un service non fiscal, le fisc devra l'accepter, contre son gré, même si ce n'est pas la meilleure approche. Dans de nombreux cas, aucun texte juridique ne permettra de trancher. Il se peut, par exemple, que la législation confie à deux ministères le droit de contrôler les mêmes données pour deux impôts différents. Dans ce cas, le fisc sera réticent à renoncer à sa fonction et hésitera à la céder à un autre organisme; il ne devrait d'ailleurs pas le faire. Il conviendra alors de réfléchir à des solutions de contrôles conjoints ou collaboratifs, ou à toute autre division rationnelle des responsabilités de contrôle. Par exemple, le ministère des Ressources Naturelles pourra être chargé de suivre les versements de redevances au cours de l'exercice, alors que le fisc pourra en déterminer le montant annuel et le rapprocher des comptes commerciaux et des déclarations d'IS.

# Procédures

La conception et l'application des procédures nécessaires à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles devraient respecter les meilleures pratiques de l'administration fiscale dont les principaux éléments sont :

- une législation harmonisée et rationalisée contenue dans un code de procédure fiscale (CPF) qui couvre l'enregistrement, les dépôts de déclaration, le paiement, le recouvrement des arriérés, les intérêts, les pénalités, les contrôles et le règlement des différends;
- la séparation des fonctions lorsqu'elle est nécessaire pour préserver l'intégrité;
- des procédures courantes efficaces et efficaces pour l'enregistrement, les dépôts de déclaration et le paiement, le dépôt de déclaration se faisant sur une base déclarative;
- des services aux contribuables, des contrôles et un recouvrement fondés sur l'évaluation et la gestion des risques;
- l'organisation et la planification des fonctions selon une segmentation des contribuables;
- des programmes complets et ciblés de services aux contribuables pour obtenir un respect volontaire des règles;
- une mise en application effective de l'enregistrement, des dépôts de déclaration, du paiement et du recouvrement des arriérés;
- des contrôles réels et choisis en fonction des risques;
- un système de résolution des différends efficace, juste et accessible;
- des rapports réguliers et précis des recettes tant individuelles qu'agrégées.

Le présent chapitre présente les procédures nécessaires à une administration simple, juste et efficace des recettes tirées des ressources naturelles. Certaines sont spécifiques, mais les procédures principales sont les mêmes que pour toute autre administration de l'impôt et devraient inclure celles mentionnées ici.

Il est nécessaire, pour évaluer les procédures d'administration des recettes tirées des ressources naturelles, d'analyser leur cadre juridique ainsi que la façon dont les procédures et fonctions sont effectivement appliquées. Les règles de procédures peuvent sembler impressionnantes, mais ne pas correspondre à la réalité du terrain. Ainsi, de nombreuses administrations fiscales utilisent encore des procédures lourdes d'évaluation administrative alors que la loi prévoit un système déclaratif. Les procédures de mise en application disponibles ne sont pas, ou pas efficacement, utilisées. La loi prévoit parfois des services aux contribuables dont aucun n'est réellement offert. Ainsi, au-delà de la simple existence d'un cadre juridique rationalisé, clair et pertinent, les pays devraient accorder une grande importance à sa mise en œuvre et s'assurer que les procédures correspondent réellement aux dispositions législatives et réglementaires.

L'une des questions principales est de savoir si l'administration fiscale présente et comptabilise précisément les recettes tirées des ressources naturelles. La faiblesse des procédures cause généralement de grandes faiblesses dans la présentation et la comptabilisation. Les gouvernements devraient faire une priorité de la transparence des recettes tirées des ressources naturelles et faire de leur comptabilisation précise une des principales obligations administratives. La transparence est examinée plus en détail au chapitre 5.

Comme le rappelle le précédent chapitre, la fragmentation des responsabilités administratives liées aux ressources naturelles explique souvent la complexité et l'inefficacité des procédures. Quoique les gouvernements n'en profitent pas pleinement, l'intégration de l'administration de la fiscalité des ressources naturelles est une excellente occasion de d'harmoniser, de rationaliser et de rassembler les procédures ainsi que de mettre au point une approche du respect des obligations fiscales cohérente, fondée sur les risques. À l'inverse, la fragmentation de l'administration de la fiscalité des ressources naturelles conduit automatiquement à la

complexité et à l'inefficacité des procédures quels que soient les efforts des divers services pour simplifier, harmoniser et renforcer leurs propres procédures.

## CODES DE PROCÉDURE FISCALE

Un des principaux objectifs de nombreux programmes de réforme administrative est de normaliser, d'harmoniser et de rationaliser les règles administratives applicables à divers types de revenus. Ceci est nécessaire pour tirer pleinement profit d'une administration intégrée et structurée par fonction.

Il y a de bonnes raisons de rassembler ces règles administratives harmonisées dans un CPF. Les règles administratives traitent de modalités concrètes. À de rares exceptions près, elles sont moins sujettes à controverse et moins sensibles politiquement que les règles de fonds sur l'assiette fiscale ou les taux d'imposition. Le désavantage à associer les règles administratives et les règles de fond dans un unique texte de loi est que toute modification des règles administratives requiert une modification du texte de loi et offre la possibilité d'exercer des pressions visant à obtenir une modification des règles de fond. De plus, si les règles administratives sont harmonisées pour tous les revenus, leur mise en œuvre, ou leur réforme ultérieure, exigera la révision de chaque disposition fiscale à moins qu'elles ne soient rassemblées dans un CPF distinct. Les difficultés politiques qui en découlent peuvent bloquer toute réforme administrative alors même qu'elle ne serait pas sujette à controverse et qu'elle serait tant dans l'intérêt de l'État que dans celui des contribuables. Ceci est particulièrement vrai des recettes tirées des ressources naturelles du fait de la multiplicité des dispositions législatives et contractuelles qui les définissent ainsi que de la nature éminemment politique des règles de fond relatives à leur imposition.

De nombreuses procédures d'administration des recettes tirées des ressources naturelles ont un grand besoin de rationalisation et d'harmonisation. Elles peuvent être complexes, inefficaces et archaïques et sont souvent incohérentes. Les règles applicables aux redevances minières ou pétrolières peuvent être mal définies dans la législation, et il n'y a que peu d'efforts pour les coordonner avec les règles pour les autres impôts et taxes. De même, il y a généralement de fortes disparités entre les règles administratives relevant des accords négociés, tels que les accords de partage de production (APP), et celles de la fiscalité générale. Parmi les exemples les plus fréquents, on trouve des différences de déclaration : les accords ne prévoient généralement que la présentation des comptes plutôt que le dépôt de déclarations fiscales à proprement parler; de paiement, avec la possibilité de paiement en nature dans le cadre d'APP; de contrôle, avec, par exemple, des obligations et un calendrier différents pour la présentation des rapports de contrôle; d'exigibilité des intérêts de retard; de pénalités<sup>1</sup> (les accords ne comprennent

souvent aucune disposition relative aux pénalités); de modalité de règlement des différends (généralement par recours obligatoire à l'arbitrage commercial international sans que la charge de la preuve ne pèse clairement sur le contribuable). Le principe déclaratif n'est souvent pas exprimé clairement comme étant le principe sous-jacent de l'administration des redevances et autres impôts particuliers relevant de la législation non fiscale ou des accords d'investissement.

S'il est envisagé de produire ou de réviser le CPF général, il faut qu'il inclue les procédures d'administration des recettes tirées des ressources naturelles pour renforcer la cohérence entre les divers impôts sur les ressources naturelles et la cohérence entre la fiscalité des ressources naturelles et la fiscalité générale. Un tel code peut être envisagé ou amélioré dans le cadre d'un projet plus vaste de réformes administratives. Il peut rentrer dans le processus d'automatisation des procédures, qui prévoit généralement un examen préalable des pratiques, sachant qu'il est peu recommandé de chercher à automatiser des procédures inefficaces et incohérentes.

En règle générale, il est possible d'inclure l'administration des recettes tirées des ressources naturelles dans un CPF général avec un nombre limité de dispositions particulières. Parmi les dispositions particulières qu'il peut être nécessaire d'inclure, on trouve :

- la tenue des comptes et le paiement en dollars (dans les pays où les déclarations et le paiement en dollars des impôts sur les ressources naturelles sont acceptés);
- le paiement de l'impôt en nature (le cas échéant);
- des procédures de contrôle physique et de valorisation (lorsque la valorisation repose sur des règles particulières);
- l'arbitrage international (lorsque les accords le prévoient);
- les déclarations et contrôles des coentreprises (lorsque les sociétés d'exploitation tiennent une comptabilité centralisée de la coentreprise);
- des dispenses de confidentialité (lorsqu'elles sont nécessaires au titre de l'Initiative pour la transparence des industries extractives [ITIE] évoquée au chapitre 5).

Il peut y avoir des obstacles pratiques ou politiques à l'inclusion des ressources naturelles dans un CPF général. Ainsi, le CPF doit parfois remplacer des procédures décrites dans de nombreux textes de loi (loi minière ou pétrolière et droit fiscal) et dans les accords négociés. Il requiert parfois également l'accord et l'approbation du ministère en charge des ressources naturelles et de l'entreprise publique d'exploitation (EPE) ainsi que d'autres institutions publiques comme la banque centrale ou le vérificateur général. Ces institutions pourraient ne pas donner leur accord, notamment lorsqu'elles s'opposent à l'intégration de la fiscalité sur les ressources naturelles, sans laquelle il est impossible de tirer tous les avantages de l'harmonisation des procédures. Les compagnies extractives n'ont aucune raison de principe de s'opposer à l'harmonisation, dont les avantages sont démontrables, mais elles peuvent ne pas être enthousiastes, notamment parce qu'elles ont d'autres priorités plus urgentes, sont mécontentes de devoir réviser leurs procédures et leurs systèmes d'information comptable, profitent de la faiblesse de certaines procédures existantes ou craignent de perdre le droit de recourir à l'arbitrage international, qui est, disent-elles, garanti par les accords de stabilisation (quoiqu'il puisse être préservé par le CPF). Les accords de stabilisation ne bloquent pas par eux-mêmes les réformes des

<sup>1</sup> Pour Otto *et al.* (2006, page 76), l'existence de pénalités différentes pour non-paiement des redevances est justifié. «Dans certaines juridictions, dans lesquelles les dispositions relatives à l'administration et au recouvrement des redevances se trouvent dans les codes des impôts, les pénalités de retard ou de non-paiement des redevances sont communes au défaut de paiement des autres formes d'imposition, telles que l'impôt sur les revenus. Cet état de fait est peu désirable dans la mesure où l'instance de recouvrement des redevances a peu de connaissances et de compréhension des caractéristiques et besoins particuliers du secteur minier, en particulier de son intensité capitalistique et de la volatilité de sa trésorerie.» Le présent guide est d'un avis très différent.



procédures puisqu'elles n'ont pas d'incidence sur la position économique des entreprises. (De nouvelles procédures relatives aux intérêts et aux pénalités le pourraient, mais ne s'appliquent généralement qu'en cas de non-respect des obligations fiscales et donc de l'accord.)

Du fait de ces difficultés, il arrive que le CPF ne soit applicable qu'aux impôts et taxes gérés par le fisc. Il peut alors y avoir une tension entre l'harmonisation des règles applicables à la fiscalité des ressources naturelles gérées par le fisc et celles des autres impôts et taxes, d'une part, et leur harmonisation avec la fiscalité des ressources naturelles gérée par d'autres administrations, d'autre part. Il peut alors être nécessaire d'inclure dans le CPF des procédures supplémentaires propres aux ressources naturelles.

On peut néanmoins avoir des procédures efficaces sans adopter de CPF général. Les États peuvent mener des réformes limitées aux problèmes propres aux ressources naturelles et ne rationaliser que les procédures correspondantes. Ce peut même être l'occasion de rendre les procédures pour les ressources naturelles meilleures que les procédures fiscales générales et leur servir de modèle pour une réforme ultérieure. (Les procédures générales sont souvent fondamentalement imparfaites et peuvent, même dans des services fiscaux organisés par fonction, être incohérentes et propres à chaque impôt.) Ce peut être fait dans le cadre d'une vaste réforme ou d'un programme de consolidation de la fiscalité des ressources naturelles ou de la préparation de l'automatisation de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles.

## FONCTIONS COURANTES

On peut examiner les fonctions courantes distinctement des fonctions spécialisées. Les fonctions courantes (ou administratives), à savoir l'enregistrement, le traitement des déclarations et des paiements et, si nécessaire, la cotisation, couvrent les fonctions de perception de l'impôt. Les fonctions spécialisées (ou techniques), à savoir les services aux contribuables, le recouvrement (à l'encontre de contribuables qui ne s'enregistrent pas, ne déclarent pas ou ne payent pas), les contrôles physiques, l'établissement de cours de référence, le contrôle des déclarations, le règlement des différends et l'expertise, couvrent l'exactitude des impôts et les rapports éventuels avec les contribuables défaillants. (Les fonctions spécialisées seront traitées ultérieurement, en complément des recommandations de politique publique faites au chapitre 2.)

### Enregistrement

L'enregistrement des contribuables producteurs de ressources naturelles ne devrait pas être plus complexe que pour les autres contribuables, mais peut requérir des règles particulières. Dans les pays où seules quelques grandes entreprises opèrent dans le secteur, il devrait être aisé de les inscrire, même si les procédures générales d'enregistrement ne sont pas bonnes. Là où l'extraction artisanale est répandue, l'absence d'enregistrement posera les difficultés habituelles liées aux petites entreprises. Il faut souvent réviser le rôle d'imposition et, plus généralement, renforcer les procédures d'enregistrement : il est essentiel d'avoir un registre à jour des contribuables pour améliorer la performance administrative et en assurer le suivi. Pour les ressources naturelles, une des questions clefs est de savoir s'il existe des arrangements

adéquats de coopération et d'échange d'informations entre le fisc et les autorités de supervision des activités de l'industrie et celles chargées de la délivrance des permis, ce qui permet de coordonner l'enregistrement des activités et d'éliminer les doublons de façon à améliorer l'efficacité et la qualité des services aux contribuables. Il peut alors être nécessaire d'utiliser les numéros d'identification fiscale. La coopération et l'échange d'information doivent ensuite se poursuivre pour s'assurer que les éléments d'information sont à jour, comme, par exemple, ceux relatifs aux bénéficiaires du permis. Des données particulières peuvent être nécessaires de façon à identifier leurs domaines d'activité, notamment lorsqu'ils sont traités différemment et/ou couverts par des accords particuliers, ainsi que des numéros d'identification et des comptes distincts afin de constituer un dossier informatique pour chaque domaine et pour la fiscalité ou les procédures particulières appliquées. Comme nous l'avons déjà vu, il est utile de coordonner les systèmes d'identification du fisc et du ministère en charge des ressources naturelles.

### Déclarations, évaluations, paiement et importance d'un système déclaratif

Le système déclaratif et un fondement d'une administration efficace de l'impôt. Dans un régime déclaratif, les contribuables sont supposés calculer précisément leurs impôts, les payer et déposer leurs déclarations en temps et en heure, et les services fiscaux sont supposés accepter les déclarations telles quelles (sous réserve de quelques examens d'usage pour s'assurer que les contribuables ont effectivement rempli leur déclaration). Le système déclaratif exige que les services fiscaux se considèrent comme offrant des services aux contribuables. Ils doivent s'assurer que les procédures de déclaration et de paiement soient simples et faciles à respecter et que les contribuables aient l'information et le soutien nécessaires pour déclarer correctement. Cependant, les déclarations doivent être déposées, et les impôts réglés, avant la date limite, les pénalités être imposées immédiatement et automatiquement en cas de non-déclaration et, si nécessaire, les contribuables défaillants faire l'objet sans délai de liquidations d'office. Les intérêts doivent également courir sur tout paiement hors délai, quelle qu'en soit la raison, pour que les entreprises ne puissent tirer aucun avantage d'un règlement tardif. De plus, le système déclaratif nécessite des contrôles *a posteriori* et en dépend, tels que des contrôles efficaces fondés sur les risques, des pénalités en cas de négligence ou de fraude et une politique active de recouvrement.

Les avantages du système déclaratif sont au moins aussi importants pour l'imposition des ressources naturelles :

- Il permet de réduire la charge de l'administration courante et permet donc d'améliorer l'efficacité du traitement des déclarations et des paiements ainsi que le suivi des impôts dus et versés, ce qui est essentiel pour assurer la transparence et la participation à l'ITIE.
- Il permet au fisc de se concentrer pleinement sur les contribuables, généralement peu nombreux parmi les gros contribuables en ressources naturelles, qui n'observent pas les obligations courantes.
- Il incite à renforcer la transparence et l'intelligibilité de la fiscalité des ressources naturelles.



- Il incite au respect des obligations en réduisant, pour les contribuables, les coûts correspondants.
- Il oblige les compagnies extractives à appliquer précisément la loi, ce pour quoi elles ont les moyens et les ressources nécessaires, sous peine de pénalités.
- Il libère des ressources publiques pour des tâches spécialisées plus complexes mais essentielles comme le contrôle et l'appui aux contribuables et permet d'adopter dans chaque cas une stratégie fondée sur le risque.
- La séparation nette entre fonctions de traitement d'office et de contrôle et la réduction des contacts entre les entreprises et les agents du fisc limitent les possibilités de collusion et de corruption, ce qui est, là encore, important dans le cadre de l'ITIE.

En pratique, les autorités fiscales de certains pays dépendent cependant fortement d'un système d'examen d'office gourmand en ressources, interventionniste et, somme toute, inefficace. Le système déclaratif s'applique souvent en théorie, mais rarement en pratique, à la fiscalité des ressources naturelles. Toutes les déclarations sont susceptibles de faire l'objet d'un examen détaillé avant d'être acceptées. De plus, comme nous le verrons ci-après, cette méthode inefficace et gourmande en ressources peut s'appliquer non seulement aux déclarations annuelles, mais aussi aux déclarations mensuelles ou trimestrielles et, plus inutilement encore, aux déclarations d'estimés et aux acomptes.

On ne peut accepter le raisonnement selon lequel un système déclaratif n'est pas nécessaire parce qu'il n'y a que peu de compagnies extractives. Il n'est pas un pis-aller pour l'imposition des grandes entreprises, c'est la méthode la plus efficace, utilisée par les bureaux des gros contribuables dans toutes les administrations fiscales modernes et efficaces.

Les autorités peuvent craindre que le système déclaratif soit un processus incontrôlé, mais il suffit de procéder à des examens détaillés avant le traitement d'office pour traiter cette objection. Adopter un tel système ne signifie pas abandonner les vérifications. Les erreurs de calculs, les déclarations incomplètes et les incohérences doivent être corrigées pendant le traitement des déclarations. La déclaration en ligne est préférable et devrait être obligatoire pour les gros contribuables et être conçue de façon à éviter toute erreur de ce type. D'autres mécanismes de vérification devraient néanmoins être intégrés pour déclencher et mener à bien une évaluation efficace des risques et les contrôles suite au traitement courant des déclarations fiscales.

### Simplifier les procédures courantes

Il y a généralement de vraies possibilités de simplifier les procédures courantes liées aux ressources naturelles et de les rendre plus cohérentes et plus efficaces, notamment lorsqu'elles sont gérées par le fisc. Les faiblesses suivantes, qui ne se retrouvent pas que dans ce secteur, méritent d'être prises en compte :

- des périodes comptables distinctes pour différents types de recettes;
- l'existence de déclarations différentes selon les types de recettes alors que la consolidation et le rapprochement seraient utiles (entre, par exemple, l'impôt sur les sociétés (IS), l'impôt sur la rente tirée des ressources naturelles (IRR) et les redevances);

- des régimes d'acompte complexes et inefficaces pour des recettes annualisées qui requièrent un suivi détaillé des estimations des entreprises, parfois associé à des régimes d'acompte différents selon les types de recettes;
- l'absence de pénalités automatiques en cas de non-déclaration ou de déclaration tardive;
- l'absence d'intérêts de retard automatiques (dans certains pays, le taux de pénalité applicable ne l'est qu'en cas de faute ou de négligence et est donc rarement exigé);
- la complexité de la ventilation des divers paiements selon les types de recettes;
- la mauvaise gestion des remboursements, notamment de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA);
- le mélange d'une comptabilité et de paiements en dollars et en monnaie locale;
- (Pétrole) la non-intégration des paiements en nature dans les règles administratives ordinaires;
- des déclarations et paiements physiques.

Elles sont chacune traitées séparément ci-dessous. La simplification ne signifie pas nécessairement des déclarations plus courtes. La rédaction des formulaires doivent trouver un équilibre entre la simplification (réduire les coûts encourus pour respecter les obligations) et la collecte des informations essentielles pour assurer l'efficacité des services fiscaux. Exiger les données nécessaires au calcul précis de l'impôt n'est pas une charge excessive et peut être vu comme un service aux contribuables; de plus, exiger les données qui permettent de faciliter l'évaluation des risques réduit le nombre de contrôles inutiles. Il faudrait éviter la tentation de réduire le nombre de déclarations en les rassemblant en un formulaire unique sans rationaliser les informations demandées. Exiger une déclaration unique avec un nombre inchangé de champs et selon le modèle initial ne produit pas nécessairement de simplification.

### Diversité des périodes comptables

La périodicité des impôts levés sur les compagnies extractives peut être annuelle ou plus fréquente. L'impôt sur les bénéfices est généralement annuel. Les impôts assis sur le chiffre d'affaire (comme les redevances) ou les RI sont généralement calculés mensuellement ou trimestriellement<sup>2</sup>. La TVA, assise sur les ventes, est généralement calculée mensuellement pour les gros contribuables bien que l'approche trimestrielle soit répandue pour les petits contribuables. Les impôts assis sur des opérations particulières, comme les primes de signature, sont exigibles lors de l'opération. La pratique habituelle (et recommandée) pour les compagnies extractives est d'utiliser l'année comptable normalisée, généralement l'année civile, pour le calcul des impôts annuels et le mois ou le trimestre pour celui des impôts périodiques. (Les compagnies extractives devraient faire des déclarations au titre de l'IS pour toutes leurs années d'exercice, qu'elles soient rentables

<sup>2</sup> L'évaluation des redevances sur de courtes périodes de référence peut poser problème dans le secteur minier, dans lequel la valorisation se fait sur la base du revenu net de fonderie, puisque le prix de vente final n'est parfois connu que plusieurs mois après la vente du minerai (voir annexe 1). Pour traiter ce problème, on définit parfois un système d'évaluations provisoires, puis définitives, qui complique particulièrement la tâche et crée des doublons.

ou non, de façon à permettre un contrôle en temps opportun des coûts de préproduction.)

On pourrait, dans de nombreux pays, améliorer la gestion en développant le recours à la déclaration annuelle pour l'impôt sur les bénéfices et/ou les revenus des entreprises associée à des règles simples pour le paiement des acomptes. Ainsi, pour les impôts dont la période de référence est l'année, il est plus simple de calculer l'impôt exigé sur la base des comptes annuels certifiés plutôt que sur les comptes de gestion périodiques, qui sont non définitifs, moins sûrs et source de fréquents ajustements.

Le calcul définitif de l'impôt ne peut néanmoins se faire qu'en fin d'année. Il faut donc, pour éviter les retards de paiements par rapport aux impôts périodiques, instaurer le paiement d'acomptes. Avoir une périodicité annuelle identique pour les divers impôts et de bonnes règles pour les acomptes participe à l'amélioration de l'administration.

### Déclarations distinctes selon les impôts

Le fisc exige habituellement des déclarations distinctes pour chaque impôt. Certains éléments se retrouvent pour différents impôts. Ainsi, le calcul des revenus pour l'établissement de la redevance se fait régulièrement sur la même base que celui des recettes brutes tirées des ressources naturelles pour les impôts sur les bénéfices comme l'IS et, là où ils existent, le partage de la production et l'IRR. Certains impôts sont déduits ou crédités lors du calcul des autres (ainsi les redevances sont généralement déduites du calcul de l'impôt sur les bénéfices). Il est donc raisonnable de consolider ces divers calculs connexes. Même si les recettes et les coûts sont calculés différemment selon le type d'impôt, il est raisonnable de demander aux contribuables de les rapprocher (et de rapprocher leur bénéfice imposable de leur bénéfice comptable), ce qui est une raison supplémentaire d'avoir une déclaration générale. Il arrive souvent que des éléments d'information similaires soient requis pour divers impôts. Ainsi, il est bon de demander aux entreprises de fournir les détails des principales opérations conclues entre entités liées aux fins d'évaluation des risques. Ils peuvent également être utiles pour l'établissement de plusieurs impôts, ce qui confirme l'utilité de la consolidation.

Des déclarations consolidées bien conçues peuvent apporter des avantages considérables. Elles facilitent la procédure pour le fisc et, pour les contribuables, réduisent les informations nécessaires, simplifient la comptabilité, permettent une évaluation plus poussée des risques et appuient l'intégration des fonctions fiscales comme le contrôle et le règlement des différends. Les services fiscaux devraient envisager les modèles les plus pertinents selon les circonstances, comme pour les impôts pour lesquels une déclaration annuelle consolidée est la plus appropriée. On pourrait raisonnablement envisager une déclaration unique pour l'IS, l'IRR et les redevances, et des déclarations distinctes pour les RI et les impôts retenus à la source<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Si les entreprises soumettent, comme cela est recommandé, leurs déclarations par voie électronique, il n'est peut-être pas raisonnable de considérer cela comme un formulaire consolidé. Il s'agit simplement d'une obligation de fournir toutes les informations correspondantes avant une date limite sous peine de pénalité.

### Des régimes d'acompte variés et complexes

Les échéances et la fréquence des acomptes d'impôts annuels sur les ressources naturelles sont très variables. Les acomptes sont généralement mensuels ou trimestriels et exigibles deux à trois semaines après la fin de la période. L'approche mensuelle multiplie les tâches administratives et rend plus complexe le calcul des intérêts dus pour paiement insuffisant. L'avantage pour l'État est néanmoins très net en termes de trésorerie. Du point de vue administratif, il est plus pratique d'avoir les mêmes fréquences et échéances de paiement, mensuelles ou trimestrielles, pour divers impôts, à savoir acomptes d'impôts levés annuellement et paiements d'impôts périodiques.

Les acomptes peuvent également être calculés sur différentes bases telles que :

- la répartition au prorata de l'impôt annuel estimé; ou
- le calcul provisoire de l'impôt correspondant à la période couverte par l'acompte.

En cas d'estimation, il existe plusieurs méthodes plus ou moins simples et efficaces. Elle peut dépendre de l'impôt payé l'année précédente, qui est parfois bien inférieur à celui de l'année en cours, en particulier les premières années d'exploitation des ressources naturelles, et être irréaliste du fait de la forte volatilité de leurs cours et des coûts de production. On utilise donc plus souvent une estimation pour l'année en cours. De telles estimations pour les ressources naturelles sont néanmoins très difficiles à établir du fait de l'incertitude des cours, des coûts et des niveaux de production. Les entreprises pourraient utiliser cette incertitude pour retarder le paiement des impôts, causant ainsi des pertes financières pour l'État. Il existe donc dans de nombreux pays des règles complexes pour traiter ce risque, qui prévoient de comparer précisément les estimations des entreprises et diverses sources d'information, de les mettre régulièrement à jour et de réviser les acomptes fréquemment. Ces estimations sont compliquées et souvent gourmandes en ressources, n'assurent pas le paiement d'acomptes convenables et permettent rarement, le cas échéant, d'imposer des intérêts de retard. On peut également, en complément ou en remplacement, appliquer des pénalités si l'écart entre les acomptes et les sommes réellement dues est supérieur à un pourcentage donné. Une méthode plus simple et plus juste, rarement employée dans les pays en développement, consiste à recalculer, lorsque l'impôt définitif est connu, les acomptes correspondants et à exiger des intérêts, au taux commercial, non pas au taux de pénalité, et sur l'écart entre les sommes dues et les sommes payées. Il est alors habituel de porter au crédit des contribuables les intérêts correspondant aux trop-perçus d'acompte. Le contrôle des estimations n'est alors plus nécessaire. Cela suffit généralement à dissuader les entreprises de sous-estimer délibérément les acomptes et à compenser l'État si elles le font. On peut également, si le risque de sous-estimation délibérée est identifié, appliquer des pénalités supplémentaires lorsque la sous-déclaration fautive des acomptes est avérée et dépasse une certaine somme.

Il est plus difficile de gérer des acomptes sur la base de résultats provisoires que selon la méthode, *plus simple*, des estimations décrite ci-dessus, mais cela reste plus simple que de contrôler les estimations. Les résultats sont, en effet, nécessairement provisoires puisqu'ils ne découlent pas des comptes certifiés de l'entreprise et qu'il peut être impossible de calculer certains coûts définitifs, comme les amortissements, avant la fin de l'exercice. Le risque

à gérer est alors de voir les entreprises retarder le paiement de leurs impôts, ce qu'elles ont intérêt à faire. Il faut donc imposer des intérêts sur les acomptes minorés, mais évaluer la pertinence des acomptes et pénaliser les paiements insuffisants supposent de vérifier le calcul des résultats réels. Le degré d'exigence d'information, les contrôles, les redressements et les pénalités ne peuvent être identiques à ceux appliqués à la déclaration annuelle puisque les calculs périodiques sont souvent provisoires, que cela multiplie les tâches administratives et fait double emploi (contrôle des déclarations annuelle et périodiques) et que le risque découlant d'une erreur de calcul d'acompte (paiement de l'impôt hors délai) est moindre que celui d'une erreur dans la déclaration annuelle (perte de recette fiscale). Cela renforce considérablement la charge pesant sur les contribuables et le fisc et gâche des ressources trop rares. La réponse est de :

- demander des calculs simples pour justifier les acomptes;
- ne pas leur appliquer un contrôle détaillé, mais, tout au plus, un contrôle de vraisemblance;
- examiner, dans le cadre du contrôle annuel, le rattachement par l'entreprise de ses bénéfices à une période donnée si, et seulement si, l'évaluation du risque d'audit identifie un risque d'erreur important, puis procéder alors aux redressements nécessaires;
- appliquer alors des intérêts sur les acomptes insuffisants et une pénalité lorsque la sous-déclaration est importante et attribuable à la négligence. La menace de l'imposition d'intérêts et de pénalités suffit généralement à réduire le risque de sous-déclaration intentionnelle;
- de plus, en cas d'acomptes basés sur les résultats réels, le système se complique d'autant lorsque la déclaration annuelle comporte des impôts additionnels ou des redressements fiscaux et qu'il faut les attribuer à la période d'acompte correspondante pour définir la date précise à partir de laquelle courent les intérêts. On peut néanmoins utiliser une règle simple dans de telles circonstances (considérer, par exemple, que les impôts additionnels sont dus au 30 juin de l'année de cotisation).

Il y a néanmoins des avantages à fonder les acomptes sur les résultats provisoires d'une période. Cela n'impose pas aux entreprises d'estimer leurs impôts sur la base de coûts et de prix futurs imprévisibles; c'est la seule possibilité pour les paiements en nature (on peut, dans une période donnée, ne pas extraire de pétrole sur la base duquel on devrait payer une part des impôts à venir) et, si l'on convertit, comme suggéré précédemment, les impôts périodiques en impôts annuels, les changements nécessaires sont moindres (puisque les impôts périodiques reposent sur les résultats de la période). Quelle que soit la méthode de calcul des acomptes, prorata des bénéfices estimés ou résultats réels, il y a là encore de bonnes raisons d'utiliser la même pour différents impôts.

### *Absence de pénalités automatiques en cas de non-déclaration*

Les pénalités doivent être appliquées automatiquement et sans délai en cas de non-respect du délai de déclaration et être suivies d'une liquidation d'office. En cas de non-déclaration, ce sont généralement des pénalités forfaitaires, mais des pénalités proportionnelles sont parfois plus pertinentes en cas de retard persistant.

### *Absence d'intérêts de retard automatiques*

Il est recommandé d'imposer automatiquement des intérêts de retard sur tout paiement tardif et de les faire courir à partir de la date limite de paiement correspondant à l'échéance de la déclaration du contribuable. Le taux devrait correspondre à la valeur temporelle de l'argent (et ne pas être un taux de pénalité), qu'il y ait eu faute ou omission ou non. Le taux utilisé doit être supérieur au taux auquel l'État emprunte (et, en cas de trop-perçu, être inférieur au taux de dépôt de l'État). Les agents de recouvrement doivent pouvoir les exiger de façon courante, sans procédures ou autorisations complexes. Dans la mesure du possible, le calcul doit en être automatisé. Si les impôts sont payés en dollars, comme c'est parfois permis pour les sociétés d'exploitation des ressources naturelles, il est alors plus aisé de recourir pour le calcul des intérêts à un taux d'intérêt standard de référence, comme le LIBOR, taux interbancaire pratiqué à Londres. (Les autorités doivent pouvoir modifier la valeur du taux régulièrement et par voie réglementaire pour refléter la variation des taux de marché.)

### *Complexité de la ventilation des paiements selon les impôts*

De nombreuses autorités fiscales ont des procédures complexes d'attribution des paiements aux divers impôts, ce qui complique inutilement la tenue de la comptabilité générale et fiscale. Cela résulte généralement de la fragmentation des tâches entre diverses instances. Même en l'absence d'une telle fragmentation, les impôts sont fréquemment administrés sans coordination, et les déclarations, périodes comptables, règles de paiement, intérêts et pénalités de non-paiement en sont différents. Il se peut alors qu'aucun compte contribuable unique n'existe. Même s'il existe, les paiements doivent néanmoins être ventilés selon les impôts pour permettre aux diverses administrations de les comptabiliser et de leur appliquer des règles différentes, comme pour les intérêts et pénalités de retard. Les contribuables, banques et autorités fiscales doivent alors tenir des comptabilités complexes. Certes, l'automatisation facilite la tâche, mais ne fait que pérenniser ces procédures fiscales inefficaces et empêcher l'émergence d'une approche réellement intégrée et rationalisée.

Avec l'intégration de l'administration par des procédures cohérentes, notamment des règles de paiement identiques pour tous les types de revenus, ces comptabilités complexes deviennent inutiles. Les administrations fiscales doivent créer des comptes courants de contribuables simples et efficaces, qui comptabilisent les impôts exigibles comme débits et les paiements effectués comme crédits. Il faut également un système d'identification des paiements qui soit simple d'emploi. En cas de dispersion administrative, le système peut être intégré et commun à diverses institutions.

### *Procédures de remboursement*

Les compagnies extractives sont régulièrement bénéficiaires de gros remboursements de TVA puisque les exportations sont souvent détaxées, mais ces remboursements sont mal gérés dans les pays en développement. Il arrive, pour éviter ces problèmes, que les importations de matériel nécessaire à l'exploitation soient

exonérées, mais, comme le montre le chapitre 2, l'exonération elle-même est difficile à gérer. Pour gérer ces remboursements nécessaires, les administrations doivent disposer des procédures adéquates, dont le contrôle fondé sur les risques, et s'assurer que les demandes de remboursement de TVA correspondent à des paiements effectifs. Elles doivent également disposer d'un système moderne et efficace de gestion de la trésorerie pour que les fonds disponibles sur le compte unique du Trésor permettent de procéder à temps aux remboursements. On peut réduire le problème des remboursements avec des procédures intégrées qui permettent au trop-perçu au titre d'un impôt d'être utilisé en règlement d'un autre, mais cela ne règle pas tout. Il n'est pas nécessaire d'en dire plus ici sur les remboursements, car les questions qui se posent sont globalement identiques pour les ressources naturelles et pour la fiscalité générale.

### Comptabilité et paiement en dollars

Il existe différentes façons de traiter la comptabilité et le paiement de l'impôt en devises. Le dollar est la monnaie quasi exclusive du secteur des ressources naturelles. Certains pays s'adaptent à cette situation en autorisant les entreprises à calculer et à régler en dollars leurs impôts sur les ressources naturelles. Ils modifient également leurs procédures d'application d'intérêts pour non-paiement pour que le taux corresponde à celui des emprunts en dollars. D'autres pays exigent un paiement en monnaie locale, mais permettent parfois que la comptabilité soit tenue en dollars. D'autres considérations, non fiscales, peuvent rentrer en jeu. Pour simplifier l'administration et la comptabilité au titre de l'ITIE, il vaut mieux que tous les impôts sur les ressources naturelles soient réglés dans la même monnaie. D'autre part, de nombreux pays exigent que la comptabilité et les versements soient faits en monnaie locale, d'autant que ces sociétés interagissent avec l'économie locale et règlent leurs factures et leurs contrats en monnaie locale, notamment les loyers, les salaires et les fournisseurs de services publics. De plus, les transactions en devise sont illégales dans certains pays.

Ailleurs, la comptabilité et le paiement des impôts *propres* aux ressources naturelles sont admis ou obligatoires en dollars, mais en monnaie locale pour les impôts *ordinaires* (ou ceux autres que l'IS). Il y a de bonnes raisons de calculer certains impôts en monnaie locale; ainsi, lorsque le règlement des fournisseurs locaux se fait généralement en monnaie locale, il est plus facile de rapprocher déductions et crédits fiscaux si la RI est prélevée dans la même monnaie. Par contre, cela n'apporte aucun avantage aux compagnies extractives, qui comptabilisent déjà ces versements en dollars. Même si les États décident d'exiger le paiement de certains impôts en dollars EU et d'autres en monnaie locale, il peut y avoir une marge de simplification grâce à des régimes fiscaux parallèles, consolidés et rationalisés pour les impôts levés dans les deux monnaies.

### Paiement en nature<sup>4</sup>

Le paiement en nature de recettes pétrolières pose des difficultés administratives particulières. Habituellement les paiements en nature ne sont courants qu'en cas de partage de la production

(en régime concessionnaire, la législation relative à l'IS et aux redevances offre la possibilité de payer en nature, mais celle-ci est rarement utilisée). Il n'est pas surprenant, vu la praticité de la monnaie, que le paiement en nature soit rare et semble étrange dans la fiscalité générale. Cela ne procure aucun avantage fiscal dans la mesure où les entreprises peuvent généralement être obligées à régler la part de production de l'État en espèces aux cours mondiaux. Au contraire, cela crée des coûts et fait peser des risques puisqu'il faut des compétences particulières pour assurer le stockage et la commercialisation, et l'EPE, ou toute autre agence de commercialisation, peut ne pas obtenir le vrai prix de marché pour le pétrole public pour cause d'incompétence ou de corruption. Comme tout autre processus physique, cela exige une intervention en temps réel comme celle que cherche à éviter le système déclaratif. Les paiements en nature ne peuvent évidemment pas être directement absorbés par le système bancaire, ce qui est largement reconnu comme un principe fondamental de l'intégrité de l'administration de l'impôt. Ils compliquent considérablement la comptabilité fiscale. Dans certains pays, les APP définissent clairement la façon dont les entreprises doivent partager la production avec les EPE, mais ne couvrent pas le versement à l'État du produit de la vente par les EPE. On peut traiter le partage de la production comme une entreprise commerciale et autoriser les EPE à conserver le produit de la vente à leurs propres fins commerciales. Il faut toujours que les règles relatives au versement à l'État du produit de la vente par les EPE soient claires, et le droit de le conserver doit être clairement énoncé et justifié.

Pour toutes ces raisons, il pourrait être utile de réexaminer la question du paiement en nature quoique de nombreux pays veuillent certainement le conserver. Les EPE n'exercent généralement pas la possibilité d'exiger un paiement en numéraire et peuvent avoir tout intérêt à exercer les fonctions de commercialisation. Les paiements en nature ont également un intérêt politique : faire vendre le pétrole du pays par l'EPE, plutôt que de le laisser à une multinationale pétrolière, peut donner l'impression d'une maîtrise et d'un contrôle plus directs du secteur.

Dans ce cas, l'administration des recettes en nature doit devenir plus transparente et s'intégrer dans une organisation et des procédures robustes. En fin d'année, les entreprises devraient informer *le fisc* de la valeur des paiements en nature au bénéfice de l'EPE ou de toute autre agence par des déclarations soumises aux mêmes sanctions et procédures administratives que toute autre déclaration fiscale. Elles devraient être contrôlées par le fisc comme les déclarations d'IS. Le partage de production et l'assiette d'IS sont généralement étroitement liés, ce qui justifierait l'existence d'une déclaration intégrée. Les redressements suite à contrôle ou à contentieux devraient être réglés en numéraire, car le règlement en nature n'est guère pratique. Il serait bon d'exiger de l'EPE des comptes relatifs aux paiements reçus en nature et aux produits encaissés. Ces recettes en nature seront à valoriser au prix du marché, et l'EPE justifiera par comparaison à ces prix toute perte (ou, mais c'est improbable, tout bénéfice) encaissée lors de la vente. Ce n'est pas à l'EPE de définir le prix du marché. Les versements de l'EPE et l'encaissement du produit de la vente doivent être couverts par les mêmes procédures et les mêmes sanctions que les autres impôts. Pour éviter les conflits d'intérêt, il revient à l'État, pas à l'EPE, de décider du paiement obligatoire en numéraire ou en nature tout en prenant en compte

<sup>4</sup> Cette section traite exclusivement du secteur pétrolier.



les coûts et pertes de commercialisation identifiés dans le cadre de la règle énoncée précédemment.

Il y a de gros avantages à intégrer les impôts payés en nature au cadre administratif général et à imposer les mesures de supervision fiscales ordinaires à l'EPE. Cela renforce la transparence et surmonte un obstacle à la consolidation et à la simplification de la comptabilité fiscale, sans compter les avantages en termes d'ITIE. Il faut généralement modifier la législation pour changer ainsi l'administration du partage de production, ce qui peut être inclus dans le CPF s'il y en a un. Il n'y en a néanmoins que de très rares exemples. La responsabilité de l'évaluation fiscale des recettes en nature et du recouvrement effectif est généralement du ressort de l'EPE ou d'une autre institution de commercialisation qui ne fait que comptabiliser le produit des ventes sans identifier les coûts et pertes de commercialisation.

### *Déclaration et paiement en ligne*

Il y a de gros avantages à utiliser la déclaration et le paiement en ligne. Il faudrait envisager de les rendre obligatoires pour les grandes entreprises (parfois à l'aide de la loi et d'un appui informatique). Les contribuables peuvent alors plus facilement respecter leurs obligations, et cela permet de rationaliser et de simplifier l'administration, d'automatiser les examens d'exhaustivité et de cohérence interne des déclarations, d'éliminer les possibilités de collusion et de corruption et d'automatiser des fonctions telles que la comptabilité et l'évaluation des risques. Ces avantages ne sont pas propres aux ressources naturelles, mais l'impératif de transparence les rend plus importants dans ce contexte.

### *Exemple de régime administratif de fiscalité des ressources naturelles*

L'annexe 2 rassemble tous ces sujets et propose un exemple de cadre administratif harmonisé, simplifié et déclaratif pour la fiscalité des ressources naturelles qui comprend :

- une déclaration annuelle consolidée, faite en ligne pour les impôts dus par les compagnies extractives;
- des acomptes mensuels ou trimestriels sur la base des résultats provisoires de la période, justifiés par des relevés sommaires simples;
- le paiement de tous les impôts sur un unique compte bancaire du Trésor sans demande formelle de l'État, c'est-à-dire selon le principe déclaratif;
- l'imposition de pénalités automatiques (assorties d'une évaluation d'office) en cas de non-respect des obligations déclaratives et l'imposition automatique d'intérêts de retard;
- des procédures consolidées d'application, de contrôle et de règlement des différends pour tous les impôts;
- l'inclusion des paiements en nature dans ce cadre général.

L'objectif en est de montrer l'ampleur des simplifications possibles. C'est aux services fiscaux de définir leur propre vision d'un système coordonné, cohérent et simplifié de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles pour que cette vision à long terme sous-tende leur planification stratégique. Ils

doivent comprendre qu'il est possible de simplifier les procédures de déclaration, de paiement et autres sans remettre en cause la qualité des informations obtenues. De fait, l'objectif devrait être de réduire les coûts administratifs et de respect des obligations déclaratives tout en garantissant un flux stable et régulier de recettes fiscales et l'obtention d'informations de qualité pour une gestion du suivi et des contrôles fondée sur les risques.

## **FONCTIONS SPÉCIALISÉES**

Les fonctions spécialisées gèrent le risque de non-respect et s'assurent de l'exactitude du calcul des impôts. Elles sont dites spécialisées puisqu'elles exigent la définition d'une stratégie de gestion du risque et requièrent l'exercice de compétences et de jugements professionnels. Elles sont néanmoins des fonctions courantes des services fiscaux.

### **Évaluation et gestion du risque**

L'évaluation et la gestion du risque sont des principes fondamentaux d'une bonne administration de l'impôt. Les autorités fiscales disposent de ressources limitées et doivent en planifier l'utilisation de façon à optimiser les résultats en termes de respect des obligations réglementaires. Ceci exige un processus systématique d'identification, d'analyse et de hiérarchisation des principaux risques de non-respect, des contribuables impliqués et des mesures les plus à même de les traiter sur la base de contributions coordonnées des différentes fonctions. L'identification des risques repose sur une analyse des données provenant de sources tant internes (comme les déclarations, les niveaux de conformité, les résultats des contrôles et les questions des contribuables) qu'externes (comme les autres ministères participant à la gestion des ressources naturelles, notamment celui en charge des ressources naturelles, les sites Internet et les comptes publiés des entreprises, la presse et l'abonnement à des sources d'information commerciales sur les prix). Il faut analyser les risques à l'échelon du contribuable et de la catégorie. Au niveau individuel, les contribuables sont à classer dans différentes catégories selon la probabilité perçue de non-respect des obligations et l'ampleur des recettes fiscales en jeu. Les catégories de risques correspondent à des questions fiscales données, c'est-à-dire au système dans son ensemble, pas aux contribuables individuels. La stratégie de gestion du risque devrait refléter une analyse des causes du risque et chercher à en traiter les causes autant que les conséquences. Elle peut comprendre divers éléments comme la communication, l'approche pédagogique et la rédaction de supports informatifs (brochures ou guides) et comprend généralement un volet de contrôle. Dans certains cas, elle inclura un élément d'information à destination des autorités et des propositions d'amendements législatifs. Ses effets doivent être évalués et utilisés pour ajuster et améliorer la gestion du risque.

### **Segmentation et stratégie de respect des obligations fiscales**

La nature et l'ampleur des risques de non-respect des obligations fiscales varient entre segments de contribuables et entre

contribuables à l'intérieur d'un segment. Les stratégies de respect des obligations et de services aux contribuables doivent donc s'adapter aux différents segments pour couvrir les différents risques.

Le non-respect d'obligations courantes et les omissions de déclaration dues à des comptes insuffisants ou inexacts sont plus courants dans le cas des petites exploitations minières artisanales, qui, dans certains pays, représentent une part importante du secteur minier. Les petites exploitations pétrolières artisanales sont bien moins répandues. Ce type de fraude fiscale peut poser un gros problème puisque les petits exploitants opèrent principalement sur le marché noir et profitent pleinement de la porosité des frontières pour passer des minerais précieux en contrebande. Gérer ce type de risque de non-respect des obligations représente un vrai défi.

Il peut être nécessaire d'adopter des mesures hors du domaine de compétence du fisc pour intégrer les exploitations minières artisanales dans l'économie formelle. Dans de nombreux pays en développement, il est urgent de réformer les règles non fiscales lourdes et coûteuses applicables aux entreprises pour inciter les petites entreprises à participer à l'économie formelle. Certaines de ces réformes non fiscales pourraient viser le secteur minier. L'État pourrait ainsi créer une agence d'exportation des minerais qui commercialiserait les minerais précieux au nom des exploitants<sup>5</sup>. Les exportations seraient exonérées de TVA et commercialisées aux cours mondiaux. L'agence prélèverait, tout au plus, une petite commission. L'avantage principal pour l'État serait d'intégrer les exploitants à l'économie formelle, puisque chacun devrait fournir son numéro d'identification fiscale pour utiliser ces services. Le principal avantage pour les exploitants serait d'obtenir un meilleur prix que pour une petite vente sur le marché noir. On pourrait faciliter le respect des obligations fiscales dans les pays où les versements faits aux exploitants artisanaux sont contrôlés (par une agence d'exportation ou la banque centrale) en imposant une petite retenue d'impôt, en lieu et place d'autres impôts, au moment du règlement des minerais. Ceci ne réussirait qu'à condition que l'agence ait une réputation d'efficacité et d'intégrité, ce qui n'est pas facile partout<sup>6</sup>.

Il pourrait également être utile aux autorités fiscales de prendre des mesures pour gérer l'économie parallèle du secteur minier. Les problèmes qui s'y posent ne diffèrent pas fondamentalement de ceux qui se posent pour gérer l'économie parallèle générale. Si la fraude est particulièrement répandue dans le secteur, il peut être utile d'établir des unités et des programmes spécialisés de lutte contre l'économie parallèle<sup>7</sup>.

Il y a généralement moins de problèmes de non-respect des obligations courantes dans les grandes compagnies extractives, à condition que le système déclaratif s'accompagne de directives claires et d'une politique rigoureuse d'application à l'encontre de la minorité de contribuables défaillants, y compris par des intérêts et

pénalités automatiques. Il y a néanmoins parfois des problèmes de non-déclaration et de non-paiement. Pour les grandes compagnies extractives, le risque principal de non-respect des obligations est celui du décalage entre les déclarations et la loi ou son esprit. Le plus probable de ces risques est celui de la sous-déclaration résultant d'opérations de fixation des prix de transfert, de transactions avec des paradis fiscaux ou de capitalisation restreinte (voir chapitre 2). La taille de ces entreprises est telle que c'est là le principal risque de non-respect des obligations que le fisc doit gérer. Ces risques sont plus difficiles à identifier et les stratégies de traitement sont plus coûteuses, et parfois très exigeantes pour des services fiscaux à faible capacité. Ils doivent savoir que les risques peuvent varier au sein même d'un segment bien défini comme le secteur des ressources naturelles.

## Application

Les meilleures pratiques relatives à la gestion des arriérés en fiscalité générale sont tout aussi pertinentes pour les sociétés d'exploitation des ressources naturelles, mais ne sont pas couvertes par le présent manuel. Certains éléments particuliers peuvent s'appliquer à ces entreprises.

- Les permis d'exploitation des ressources naturelles incluent souvent des sanctions en cas de non-respect des obligations, y compris fiscales, dont la révocation du permis. En règle générale, il vaut mieux que les sanctions pour non-respect des obligations fiscales cadrent avec celles définies par la fiscalité générale (de préférence dans un CPF). Néanmoins la fiscalité ne prévoit pas habituellement la révocation des permis, qu'il faut parfois envisager. Cette «option nucléaire» doit être une mesure de dernier ressort dont le fisc doit être prêt à débattre avec le ministère en charge des ressources naturelles dans les situations extrêmes. La menace effective de la révocation peut suffire à obtenir les résultats escomptés.
- Puisque les redevances ne sont pas directement liées aux bénéfices ou à la capacité de paiement, les sociétés d'exploitations des ressources naturelles pourraient, à certains moments, ne pas avoir les moyens de les payer. C'est une caractéristique des redevances, et les États cherchent donc généralement à les faire payer malgré tout. Si ce n'est qu'une question de synchronisation des bénéfices, les entreprises obtiennent généralement les financements nécessaires au règlement. Ce peut néanmoins être impossible, par exemple lorsque les cours sont si bas que le versement des redevances prive le projet de toute rentabilité économique sur une période de financement réaliste. Dans ces circonstances, certains États accordent des reports de paiement ou des exonérations temporaires pour éviter que les opérations ne se terminent prématurément. Il faut alors des critères et des règles clairs dans un souci d'équité, de transparence et d'intégrité, notamment quant aux intérêts dus sur les paiements différés.
- On ne fait pas toujours bien respecter les obligations fiscales des EPE, mais cela devrait être aussi rigoureux que pour n'importe quelle autre entreprise.
- On accorde généralement très peu d'attention au respect des obligations sociales ou d'infrastructure. Elles ne sont

<sup>5</sup> Le Ghana a ainsi créé la Precious Metals Marketing Corporation (Société de commercialisation des métaux précieux), qui semble avoir contribué quelque peu à réduire les trafics. En Colombie, la banque centrale centralise les achats de minerais précieux.

<sup>6</sup> La participation au processus de Kimberley (<http://www.kimberleyprocess.com/>), conçu pour endiguer les flux de diamants des conflits, peut également contribuer à la réduction des trafics.

<sup>7</sup> Voir Russell (2010).



pas seulement souvent mal définies, mais également régulièrement dépourvues de mesures de suivi et d'application et de sanctions pour non-respect des obligations fiscales.

## Services aux contribuables

Les services fiscaux devraient concevoir un programme complet de services aux contribuables pour le secteur des ressources naturelles. Il devrait identifier les moyens de simplifier, clarifier et rendre plus accessible la fiscalité (voir chapitre 2), simplifier les processus administratifs afin de réduire le fardeau du respect des obligations fiscales, offrir un accès facile aux formulaires fiscaux (voir ci-dessus) et rendre l'information disponible par divers canaux (Internet, guichet, téléphone et correspondance) pour permettre aux contribuables de déclarer correctement. La loi devrait imposer aux contribuables de conserver les pièces nécessaires au calcul exact de leurs impôts, mais autant que possible, cela devrait ne concerner que les pièces nécessaires à la gestion courante de l'entreprise; en complément, des instructions précises devraient être publiées pour toute obligation documentaire particulière. Des modalités de débat et d'échange réguliers avec les instances représentatives du secteur des ressources naturelles devraient exister. Un moyen efficace de fournir régulièrement et activement des services aux contribuables, de les éduquer et d'entretenir une relation plus constructive et coopérative avec le secteur peut être de nommer des gestionnaires dédiés aux gros contribuables. Il est nécessaire d'avoir des objectifs opérationnels pour mesurer le degré d'information des contribuables et la performance des services par le recours, entre autres, à des questionnaires de satisfaction des contribuables.

Pour les grandes compagnies extractives, les conseils et consultations juridiques et techniques sont particulièrement importants. Le besoin dépendra principalement de la complexité et de l'obscurité des textes, mais même des textes bien rédigés peuvent nécessiter des éclaircissements. Il faut une politique et des procédures claires quant aux interprétations et aux décisions. Dans certains pays, relativement rares, le fisc peut formuler des interprétations et des décisions qui s'imposent aux contribuables et à l'administration. Là où cela n'existe pas, le fisc doit pouvoir donner une interprétation de la façon dont il appliquera la loi à une transaction donnée (décision privée) ou à une catégorie générale de transactions (décision générale) lorsqu'il existe un doute raisonnable sur l'application de la loi. Le fisc est lié par de telles interprétations (à condition que la transaction soit celle décrite et que les faits aient été décrits précisément et sous réserve de modifications législatives et de précisions judiciaires ultérieures).

Il ne suffit pas que le fisc soit réactif dans ses interprétations, il doit également présenter de lui-même son analyse de la loi. Il faudrait diffuser les interprétations fournies aux agents des services fiscaux (comme les manuels de contrôle fiscal des ressources naturelles) et y inclure des cas pratiques pour que les entreprises du secteur puissent accéder à l'information (à de rares exceptions près, notamment lorsque cela faciliterait l'évasion fiscale) et qu'elles soient invitées à faire des contributions et commentaires. Certains pays, comme l'Australie et la Nouvelle-Zélande, publient également des plans et des stratégies de contrôle avec, là aussi, peut-être quelques omissions. De nombreux pays sont mal à

l'aise face à ce type d'ouverture, mais elle peut contribuer au respect volontaire des obligations et permet d'éviter les différends. Quoiqu'en désaccord avec certaines interprétations officielles, les entreprises les acceptent si elles sont convenablement expliquées et ne les prennent pas par surprise.

Il est souvent nécessaire d'améliorer et de renforcer les rapports entre les services fiscaux et le secteur des ressources naturelles. Dans les pires cas, ils peuvent être marqués par une défiance mutuelle et une réticence à communiquer. Ce peut être le cas lorsque les contribuables considèrent que le fisc applique la législation sur les ressources naturelles de façon arbitraire ou incohérente (ou lorsque la loi elle-même est arbitraire ou incohérente). En règle générale, il vaut mieux, pour évaluer l'état de ces relations, qu'un tiers indépendant recueille auprès des entreprises leurs avis et expériences de l'administration fiscale, hors sa présence et avec la garantie que les commentaires seront rapportés de façon anonyme. Les compagnies extractives ne sont toutefois pas toujours toutes disposées de la même façon à partager leurs préoccupations.

## Contrôles physiques

De bons contrôles physiques sont un élément essentiel d'une bonne administration de la fiscalité des ressources naturelles. Le contrôle physique est l'ensemble des procédures qui permettent à l'État de superviser la mesure physique du volume et de la qualité de la production. C'est souvent du ressort d'un autre service que le fisc, comme le ministère en charge des ressources naturelles ou le service des douanes en cas d'exportation. Lorsque la valorisation fiscale des ressources naturelles applique des règles particulières comme l'utilisation d'un cours de référence, la mesure précise des volumes et de la qualité de la production de ressources naturelles fait partie intégrante du calcul de l'impôt (c'est également vrai lorsque le taux d'imposition dépend du niveau de production). Même si la valorisation dépend des prix de vente réels, les niveaux de production et de prix servent pour évaluer le risque de sous-déclaration, notamment par manipulation des prix de transfert (ce type d'évaluation des risques est peu commode hors du secteur des ressources naturelles, mais, puisqu'il l'est dans ce secteur, ce serait une erreur de ne pas l'utiliser). Néanmoins, les approches nationales du contrôle physique varient grandement. Certains États n'exercent que peu de contrôle et font confiance à la précision des mesures de volume et de qualité prises par les entreprises. À l'inverse, certains exigent des mesures directes par les services de l'État de toute la production.

Les sociétés d'exploitation des ressources naturelles doivent être soumises à des obligations claires de mesurer la production physique et d'en consigner les résultats, et à une surveillance de leur respect fondée sur le risque. Le point de mesure pour la valorisation des ventes doit être précisément défini. Les entreprises devraient être tenues d'exercer des contrôles pour s'assurer que toute la production atteint ce point et pour vérifier et mesurer les stocks d'inventus. Elles doivent déployer les équipements et procédures nécessaires à des mesures précises de volume et de qualité au point de valorisation, avoir les systèmes pour les enregistrer et informer les autorités compétentes de ces mesures selon des règles bien définies. Les autorités compétentes ne doivent pas nécessairement avoir l'obligation de mesurer les volumes et

la qualité, notamment dans les grandes multinationales, mais plutôt superviser la façon dont les entreprises exercent ces obligations et comparer les productions mesurées à d'autres données telles que les plans de production. Les grandes entreprises du secteur, qui ne sont pas directement gérées localement par leurs propriétaires, risquent à tout moment de voir les ressources naturelles détournées par leurs employés, notamment dans le cas des minerais précieux, et ont généralement des systèmes et contrôles sophistiqués pour l'éviter et valoriser correctement les ventes. Les autorités compétentes devraient s'assurer qu'ils sont satisfaisants et les utiliser plutôt que de chercher à les remplacer entièrement par les leurs. Elles doivent avoir un droit d'accès absolu pour inspecter sur site la circulation de matières premières jusqu'au point de mesure et pour inspecter et tester le matériel et les procédures de mesure de l'entreprise sur la base d'une approche sélective fondée sur le risque en fonction des sommes en jeu et de la probabilité des erreurs (et des caractéristiques et de la performance passée des entreprises et de la difficulté des mesures). Les autorités compétentes devraient chercher à identifier les points où l'entreprise, pas ses employés, pourrait profiter de mesures inexacts puisque c'est là que le risque est le plus élevé. Elles devraient procéder à des tests à intervalles non prévisibles (ce qui exige des compétences en analyse minéralogique et en techniques d'échantillonnage). Elles doivent disposer d'une stratégie et d'un plan de contrôles physiques clairs et garder trace des inspections et de leurs conclusions. Lorsque des mesures ou des registres inexacts sont identifiés, des mesures de rajustement sont nécessaires, notamment une extrapolation raisonnable à d'autres périodes. Des pénalités doivent pouvoir être imposées dans de telles circonstances et l'arbitrage possible en cas de désaccord sur les volumes ou la qualité. Il faudrait définir les règles de transmission des données de production au service responsable des contrôles fiscaux.

### Cours de référence

Si la loi prévoit la valorisation selon des cours de référence, ou une moyenne des transactions effectivement réalisées, il faut des procédures claires pour les définir et les rendre publics (ces règles de tarification peuvent s'appliquer à toutes les ventes ou seulement à celles entre entités liées, voir chapitre 2). Dans certains pays, c'est le fisc qui en est responsable; ailleurs, ce peut être le ministère en charge des ressources naturelles, l'EPE ou plusieurs entités conjointement. Il se peut que les autorités compétentes identifient des cours de référence et calculent directement les cours applicables ou qu'elles acceptent ou amendent les propositions faites, documents à l'appui, par les entreprises du secteur. Cette dernière méthode peut contribuer à l'amélioration des rapports avec les entreprises et leur respect volontaire des obligations. Quoi qu'il en soit, les autorités compétentes doivent disposer des procédures (et du financement) nécessaires pour identifier les données pertinentes relatives aux prix, y accéder et les enregistrer. Les entreprises peuvent généralement faire appel de ces évaluations. Là où la valeur fiscale est définie *a priori*, on peut également prévoir des procédures d'arbitrage particulières, avec des experts internationaux plutôt que les tribunaux locaux, pour régler les différends liés à la valorisation. Ailleurs, l'État impose

la valeur à utiliser. Il n'est sans doute pas nécessaire d'envisager l'arbitrage si les règles de valorisation sont claires, objectives et prévisibles. Néanmoins, le choix du cours de référence, ses ajustements, la tarification des transactions effectives (si ces données participent au calcul), la pondération des différents éléments (si plusieurs méthodes et cours de référence sont utilisés) et le calcul des moyennes pondérées peuvent faire l'objet de controverse, et l'arbitrage peut alors être la bonne solution.

En théorie, si les règles de tarification sont claires et simples, on pourrait laisser les entreprises les appliquer par elles-mêmes; en pratique, il vaut mieux que les valorisations soient publiées par les autorités compétentes. Comme nous l'avons vu, la tarification peut être complexe. Les données nécessaires aux calculs ne sont peut-être pas accessibles aux entreprises et aux réviseurs des impôts (sans compter que d'autres parties, comme les contrôleurs fiscaux et des organisations de la société civile, peuvent avoir un intérêt dans la question). Même si le calcul est simple (par exemple la moyenne arithmétique des cours des minerais sur une place boursière donnée), il vaut mieux, à des fins de transparence et de certitude, que les chiffres à utiliser soient effectivement publiés, par exemple sur le site Internet de l'autorité compétente. À la réception des déclarations fiscales, il faut vérifier l'utilisation correcte des cours de référence dans le cadre du processus de contrôle ou d'évaluation du risque d'audit. La publication de ces chiffres ne doit laisser aucune place à des divergences d'interprétation entre les entreprises et les contrôleurs fiscaux.

Il peut être nécessaire de conseiller les États sur les sources d'information utilisables pour définir un cours de référence ou procéder à une évaluation des risques. De nouvelles sources apparaissent régulièrement, et un manuel comme le nôtre ne peut pas en donner une liste complète.

### Contrôle

Le contrôle des déclarations fiscales sur les ressources naturelles est généralement vu comme étant l'une des fonctions les plus importantes, mais également les plus délicates. Le secteur des ressources naturelles n'est pas particulièrement complexe et, si la fiscalité des ressources naturelles est bien conçue, il ne devrait pas y avoir trop d'erreurs possibles. Même les régimes les mieux conçus peuvent laisser une place à l'interprétation et à d'inacceptables manipulations fiscales à la marge, sachant qu'avec les ressources naturelles les erreurs les plus minimes peuvent engager des sommes considérables. On trouve dans de nombreux pays de vraies faiblesses dans la conception de la fiscalité des ressources naturelles, ce qui amplifie le risque de pertes fiscales notables. Comme nous l'avons vu au chapitre 2, c'est aux contrôleurs fiscaux de suivre et de gérer ce risque, mais il peut être nécessaire de modifier la législation.

Le contrôle fiscal peut avoir d'autres faiblesses. Il peut être impuissant et inefficace, ou agressif et inéquitable, ou les deux à la fois. Le premier cas est sans doute le plus fréquent. Les compagnies extractives ne sont pas forcément plus enclines que d'autres à sous-déclarer, mais, si les contrôles sont inefficaces et leur en laissent la possibilité, certaines entreprises s'en saisiront, et de fortes pertes fiscales en résulteront. Le problème est parfois

une approche agressive et inéquitable du contrôle fiscal. Elle peut avoir des avantages à court terme pour l'État, mais décourager les investissements, inciter au non-respect des obligations et à l'évasion fiscale et promouvoir la corruption, qui, à long terme, coûtent collectivement beaucoup plus à l'État. Les gains faciles tirés de redressements fiscaux arbitraires et inéquitables dissimulent souvent une gestion inefficace et corrompue des risques fiscaux plus importants.

Le droit d'accès aux informations doit être en adéquation avec les besoins des contrôles fiscaux. Il devrait être clairement défini par la loi ou par des accords. Il est généralement vaste et soutenu par des sanctions adéquates en cas de non-coopération; il y a néanmoins parfois des dispositions qui limitent l'efficacité des contrôles (comme des délais trop courts ou l'impossibilité d'obtenir des informations essentielles auprès de tiers), et il peut être nécessaire de modifier la loi. Les contribuables devraient jouir de garanties suffisantes. La principale garantie est la possibilité d'un recours effectif contre les redressements et pénalités résultant du contrôle fiscal (voir ci-dessous), mais les compétences liées aux contrôles doivent également être raisonnables et circonscrites, notamment par un possible recours contre les exigences déraisonnables. Il est recommandé de publier des notices ou des codes qui décrivent la façon dont les contrôles se déroulent et les garanties dont disposent les contribuables.

Il serait bon que les contrôles fiscaux pour les différentes ressources naturelles soient intégrés au sein des services fiscaux dans le cadre d'un processus d'intégration administrative plus vaste. Si l'administration en est dispersée, il faudrait néanmoins coordonner les activités de contrôle des diverses institutions.

- La valeur du revenu pétrolier brut est généralement calculée de la même façon pour les redevances et l'IS (et, le cas échéant, pour le partage de production). C'est également vrai du revenu minier brut. Les déclarations des entreprises reposent sur des comptabilités similaires et parfois identiques. Cependant, les déclarations et périodes comptables pour les redevances et l'IS sont souvent différentes et contrôlées séparément. Cela crée des doublons et une incertitude sur la détermination finale du revenu brut. Il arrive que les divers services ne s'informent pas mutuellement des sommes déclarées et des redressements fiscaux, ce qui peut déboucher sur des cotisations d'office contradictoires. Si le revenu brut est calculé de la même façon pour les redevances et l'IS, les pouvoirs de contrôle et de calcul définitifs doivent être clairement attribués à un service, qui fait alors rapport de son calcul final à l'autre service pour usage dans ses propres calculs. Il vaut mieux que les services fiscaux aient cette responsabilité puisqu'ils ont de plus fortes capacités de contrôle et peuvent rapprocher les déclarations annuelles et les comptes annuels certifiés des entreprises. Les déclarations de redevances sont généralement faites mensuellement ou trimestriellement et ne sont pas basées sur les comptes certifiés ni ne font l'objet d'un rapprochement. À défaut, les deux services devraient procéder à un contrôle annuel final conjoint. Même si le revenu brut est calculé différemment pour les redevances et l'IS, des contrôles séparés impliquent

de nombreux doublons et des différences qui restent en suspens. Là encore, ce sont les services fiscaux qui devraient avoir la responsabilité du contrôle, du calcul et du rapprochement définitifs des chiffres, ou les deux services devraient procéder à un contrôle annuel final conjoint.

- Les coûts comptabilisés pour les différents impôts sur les ressources naturelles (IS, partage de production, IRR, par exemple) sont identiques ou très proches et reposent sur une comptabilité identique ou presque. Le contrôle du partage de production (souvent appelé le contrôle de recouvrement des coûts) recoupe nécessairement le contrôle de l'IS, ce qui multiplie encore les efforts et brouille la responsabilité finale du calcul des coûts. Souvent, il n'y a pas de rapprochement de coûts pour chaque impôt. Les EPE actives sur le marché ne devraient pas avoir la responsabilité de calculer les recettes de l'État, pour des raisons de conflit d'intérêts. C'est soit le ministère en charge des ressources naturelles, soit le fisc qui doit avoir la responsabilité finale du contrôle, du calcul et du rapprochement des coûts pour tous les impôts et taxes, et l'autre administration doit utiliser ces chiffres. Tout bien considéré, c'est plutôt au fisc que cela devrait revenir. À défaut, si c'est inacceptable, les deux services devraient contrôler et calculer ensemble les coûts définitifs. Les contrôleurs de ces services pourraient se concentrer sur différents risques; ainsi, le ministère en charge des ressources naturelles pourrait voir si les dépenses ont été correctement approuvées et autorisées aux termes de l'accord, alors que le fisc pourrait mettre l'accent sur les questions comptables.

Il faut mettre au point, pour le secteur des ressources naturelles, des plans de contrôle stratégique, opérationnel et spécifique qui sont clairs et qui reposent sur une évaluation des risques et reflètent les caractéristiques propres du secteur et des divers segments de contribuables. Les principes généraux exposés par Edmund Biber (2010) s'appliquent aux contrôles fiscaux des ressources naturelles. Il est inutile de les rappeler ici, mais on ne peut surestimer leur importance dans le cas de contrôles fiscaux des ressources naturelles. Les contrôles doivent être sélectifs et fondés sur le risque en raison des contraintes budgétaires, mais l'importance des ressources naturelles et la forte méfiance du public peuvent produire une pression politique pour que chaque société d'exploitation des ressources naturelles soit contrôlée chaque année, ce qui débouche sur un contrôle vain et superficiel.

Les formulaires de déclaration fiscale doivent être pensés de façon à faciliter l'évaluation du risque d'audit. Un formulaire bien conçu est un élément clef d'une bonne évaluation du risque d'audit, et toutes les demandes d'information et de justificatifs doivent être faites sur cette base. La législation devrait donner au fisc la possibilité de définir les caractéristiques des formulaires. Ils devraient être disponibles dans un format publié standard pour que les entreprises ne doivent pas obtenir les formulaires auprès de l'administration. Les informations à fournir, comme les analyses de coûts, dépendent dans une certaine mesure des règles fiscales, comme celles sur les catégories de coûts, mais sont autant que possible des éléments dont les entreprises disposent

déjà à des fins comptables ou de gestion. Il est bon de consulter largement les sociétés d'exploitations des ressources naturelles sur le modèle des formulaires (pour les aider à éviter des erreurs passées ou faciliter leur détection). Lorsque les contrats sont cantonnés, les résultats doivent être présentés séparément, mais, s'ils ne le sont pas, il peut être utile d'analyser les résultats par zone contractuelle. Si possible, il est préférable de rassembler sur un seul formulaire toute la fiscalité des ressources naturelles et de rapprocher les calculs. Il est recommandé, pour faciliter le traitement courant, de soumettre les déclarations par voie électronique. Cela permet également de s'assurer de l'exactitude de certains calculs complexes, comme celui du taux de rendement, et permet d'obtenir les données nécessaires à une évaluation automatisée du risque en facilitant, par exemple, l'analyse de ratios clés, la comparaison entre entreprises ou zones régies par un contrat et le rapprochement des résultats généraux et des entreprises individuelles dans les diverses zones régies par un contrat.

On peut renforcer l'évaluation des risques et les contrôles en construisant une base de données informatique sur les ressources naturelles. Elle pourrait rassembler des données relatives aux déclarations, aux entreprises, aux zones couvertes par les permis et à la fixation des prix provenant des sources propres au service, d'autres administrations et d'autres sources comme les sites Internet des compagnies extractives. L'aspect informatique est couvert au chapitre 6.

La modélisation économique fondée sur les contrats peut contribuer à l'évaluation des risques. Elle peut renforcer l'efficacité et la transparence de l'administration de la fiscalité des ressources naturelles. Son importance dépendra de sa sophistication face aux autres outils informatiques d'analyse des risques. Le rôle de la modélisation économique est couvert plus en détail à l'annexe 3.

Les contrôles autres que fiscaux ont une fonction dans l'évaluation des risques. Les compagnies extractives peuvent être soumises à divers type d'audits.

- L'audit commercial annuel ordinaire : il n'apporte rien de décisif au contrôle fiscal puisque les règles fiscales et comptables peuvent être différentes, et des erreurs importantes peuvent être négligeables du point de vue de l'audit commercial. Il apporte néanmoins des assurances. Les comptes commerciaux certifiés doivent donc accompagner les déclarations fiscales et être rapprochés du calcul des impôts. Certaines différences, sur le taux d'amortissement, par exemple, reflètent la différence entre les règles fiscales et comptables, mais d'autres, sur la valorisation des ventes ou l'inscription à l'actif, par exemple, peuvent être des indicateurs de risque. Si les compagnies extractives ont des sociétés mères cotées en bourse, leurs comptes, généralement accessibles en ligne, méritent d'être examinés. Les sociétés cotées sont soumises à des obligations de publication de données, notamment sur les transactions entre entités liées, qui peuvent être utiles. En comparant les chiffres du groupe et de la société locale, on peut identifier des zones de risque si, par exemple, la société locale supporte une part disproportionnée des coûts financiers.
- Les compagnies extractives peuvent faire l'objet d'audits de la part de leurs partenaires dans des coentreprises,

dont les EPE. Les audits de coentreprises apportent également quelques assurances puisque les partenaires cherchent à s'assurer de ce que les coûts facturés par des sociétés apparentées à l'opérateur ne sont pas excessifs. Il est parfois dit que les audits de coentreprises sont confidentiels, mais il faut envisager la possibilité d'y avoir accès, notamment lorsque l'EPE est l'un des partenaires de la coentreprise.

La stratégie et la planification des contrôles doivent tenir compte du fait que différents contrôles fiscaux peuvent correspondre à différentes entreprises. Le contrôle complet est pertinent pour les contribuables les plus gros et les plus importants, si l'évaluation des risques ou le passé pointe un risque exceptionnel. Pour les autres, il peut être plus productif de procéder à des contrôles plus restreints, par exemple ciblés sur les risques catégoriels identifiés par l'analyse des risques, notamment l'analyse des faiblesses de la législation, comme le montre le chapitre 2. Même en cas de contrôle complet, les contrôleurs devraient se concentrer sur des risques particuliers et identifier les systèmes comptables et les comptes détaillés qu'il leur faudra vérifier et contrôler. Un contrôle fiscal des ressources naturelles ne nécessite pas l'emploi de techniques particulières, mais il faut une bonne connaissance des risques techniques propres à la fiscalité des ressources naturelles, comme une défaillance en matière de cantonnement des coûts, et une connaissance de la comptabilité des compagnies extractives et de leurs comptes et systèmes, comme l'horodatage<sup>8</sup> et les autres méthodes de ventilation des coûts, qu'il faudra contrôler pour vérifier ces risques. Les contrôleurs doivent rester prêts à modifier leurs plans de contrôle si d'autres risques apparaissent. Dans les grandes entreprises, l'examen des archives est nécessairement parcellaire même dans le cadre d'un contrôle complet; si l'on trouve des erreurs, comme des dépenses mal identifiées, il est essentiel d'en établir l'ampleur en contrôlant en tant que de besoin d'autres comptes et d'autres années ou par des extrapolations raisonnables à partir d'échantillons contrôlés. On peut difficilement généraliser les types de sous-déclaration les plus fréquents dans le secteur des ressources naturelles puisqu'elle dépend largement de la structure de la loi elle-même. Il y a néanmoins des risques assez courants dans certains domaines, parmi lesquels :

- la valorisation des ventes, si les règles sont complexes ou peu claires;
- la fixation des prix de transfert, quoique les risques puissent être moindres lorsqu'il existe des règles claires et bien conçues et de lourdes pénalités;
- les coûts financiers et la capitalisation restreinte, quoique le risque dépende là aussi de la précision des restrictions à la déductibilité;
- l'identification des coûts comme dépenses d'investissement ou de fonctionnement, mais le risque diminue là où les catégories sont simples et claires et alignées sur le traitement comptable ordinaire, avec des périodes d'amortissement relativement courtes;
- l'identification comme frais de recherche, notamment lorsque les entreprises identifient comme relevant de la

<sup>8</sup> Il est fait référence ici à l'enregistrement du temps passé à travailler sur des sujets précis et à la ventilation des coûts au prorata, notamment ceux des salaires.



recherche des actifs acquis ou construits dans la phase de recherche pour utilisation dans la phase de mise en valeur;

- les gains en capital sur les transferts de permis, quoique le risque dépende évidemment de la façon dont ils sont imposés, s'ils le sont, et de la nature des dispositions de lutte contre l'évasion fiscale et de leur efficacité;
- la ventilation des coûts, notamment étrangers, aux domaines cantonnés, là encore les risques peuvent dépendre de la précision des règles;
- les accords d'exonération fiscale temporaire, si les règles et les limites en sont mal définies;
- la RI lorsque le risque de sous-déclaration reflète la complexité de la loi ou le simple fait que les compagnies extractives cherchent à éviter les coûts additionnels induits par la RI (les prestataires de services exigent régulièrement que les paiements soient majorés pour couvrir la RI, ce qui signifie de fait qu'elles paient des impôts sur les revenus des prestataires de services).

Cette liste n'est pas complète. Des différends et redressements fiscaux peuvent découler de la formulation de dispositions législatives particulières sur un sujet donné sans que cela ne se répète ailleurs.

Il est recommandé de suivre de près les redressements et leurs raisons et de les expliquer clairement aux contribuables. Il faudrait procéder à une analyse des redressements fiscaux par type d'erreur et par nature technique pour contribuer aux contrôles fondés sur les risques et à la définition des services aux contribuables. Il faudrait également procéder à une analyse des causes de ces erreurs et prévoir des mesures pour éviter qu'elles ne se répètent. Est-il possible d'éviter la mauvaise compréhension de la loi par des informations supplémentaires ou une amélioration des formulaires? Faudrait-il recommander des améliorations à apporter aux systèmes comptables des entreprises? L'erreur était-elle due à une ambiguïté de la loi qui se corrigerait par des informations supplémentaires ou par un amendement législatif? Les contrôleurs doivent-ils recevoir des formations complémentaires pour renforcer la détection des erreurs? L'erreur est-elle due à de la négligence, et les pénalités sont-elles suffisamment dissuasives pour éviter qu'elle ne se répète? Les contrôleurs devraient également informer leur hiérarchie des cas d'exploitation des faiblesses et ambiguïtés législatives pour que le service de la politique et de la législation fiscale prenne les mesures adéquates. Il est recommandé de recouvrer les redressements fiscaux et les intérêts et pénalités qui s'y rattachent comme des impôts ordinaires, mais de les comptabiliser à part.

Certains pays n'appliquent pas d'intérêts et/ou de pénalités sur les redressements fiscaux même s'ils en ont la possibilité. Les intérêts devraient toujours être exigés, que la sous-déclaration résulte d'une faute de l'entreprise ou non, à défaut de quoi l'État subit des pertes financières, et les entreprises qui font des erreurs de calcul ont un avantage sur celles qui calculent correctement leurs impôts. Les pénalités sont un élément essentiel de tout régime déclaratif à contrôles sélectifs fondés sur le risque. Ne pas les appliquer est une incitation nette à sous-déclarer, les entreprises n'ayant rien à perdre si leurs sous-déclarations sont identifiées, et tout à gagner si elles ne le sont pas. Les pénalités doivent être appliquées<sup>9</sup> lorsque les omissions

résultent de négligence (à savoir lorsque les employés de l'entreprise n'ont pas porté une attention suffisante) ou de fraude et varier selon la gravité du délit et du montant de l'impôt en jeu. Il peut être difficile d'établir la culpabilité, et les entreprises peuvent s'opposer fermement aux pénalités, mais la menace, même rarement mise en œuvre, en est très dissuasive. Il faut néanmoins que les critères d'application des pénalités soient précisément définis et qu'il y ait de vrais recours possibles contre des accusations déraisonnables afin que la menace de pénalités ne puisse être utilisée de façon agressive et injuste<sup>10</sup>. Les pénalités pour omissions de déclaration fiscale dépendent généralement de l'estimation de l'impôt dû. Cela n'est peut-être pas le plus efficace pour pénaliser et dissuader l'usage de la majoration des coûts déclarés en phase de préproduction.

Des procédures spécifiques de contrôle peuvent être nécessaires pour les coentreprises. Dans une coentreprise, l'exploitant engage l'ensemble des dépenses et demande à ses partenaires d'en couvrir leur part. Il est certainement plus efficace de contrôler la comptabilité centrale de l'exploitant que de contrôler séparément les déclarations de chaque partenaire et d'avoir ainsi un traitement uniforme de chacun d'entre eux. Le contrôle des déclarations individuelles se limite alors à la vérification de la cohérence avec les dépenses calculées par l'exploitant (redressées, le cas échéant) et à celle des dépenses ou recettes propres, qui sont généralement assez faibles. Des dispositions administratives particulières peuvent être nécessaires pour la transmission et le contrôle des déclarations des exploitants quoique les règles ordinaires d'accès aux informations des tiers puissent parfois suffire.

Les contrôles fiscaux doivent s'appliquer aux EPE comme aux autres entreprises. Dans certains pays, les EPE rendent des comptes aux ministères techniques, où l'expérience des contrôles est parfois insuffisante. En pratique, les contrôles des EPE sont souvent de mauvaise qualité, quelle que soit l'administration responsable. Les EPE sont parfois des organisations puissantes, que les ministres contrôlent peu, dont la comptabilité est mal tenue, et il est parfois difficile de leur faire observer leurs obligations fiscales. On ne sait pas toujours s'il faut même le faire puisque les EPE sont perçues comme étant des administrations publiques, voire des super-administrations publiques, plutôt que des contribuables.

Il est parfois difficile d'évaluer la qualité des contrôles et un examen extérieur de certains dossiers peut être utile. On peut alors en apprendre plus sur la stratégie et la qualité des contrôles que par les statistiques ou par une discussion générale. Si des experts indépendants conseillent les États pour renforcer leurs contrôles fiscaux, ils doivent pouvoir consulter les dossiers, si le temps, la langue et le secret professionnel le permettent.

## Recours et règlement des différends

Tout comme pour les autres formes de fiscalité, la fiscalité des ressources naturelles doit disposer de moyens équitables, accessibles et rapides de régler les différends. Les actions en justice sont souvent lentes et gourmandes en ressources, et les

<sup>9</sup> Certains accords de partage de la production ne prévoient pas de pénalités, sans doute à cause de la priorité accordée à l'accord préalable sur le contrôle *a posteriori*.

<sup>10</sup> L'absence de critères précis et d'un droit de recours effectif crée des risques de corruption. C'est certainement pour cela que certains pays, comme l'Ouganda, appliquent une seule et même pénalité à toutes les sous-déclarations.



institutions judiciaires ne peuvent pas toujours gérer un grand nombre d'affaires. Pour éviter les retards, il est donc important que la plupart des désaccords soit réglée par accord amiable pendant le contrôle ou par la négociation après l'obtention de ses conclusions. C'est généralement possible lorsque les contrôleurs motivent les redressements envisagés, que les deux parties sont convaincues que les tribunaux confirmeront des conclusions raisonnables et qu'aucune n'a intérêt à maintenir une position déraisonnable (ce qui serait possible si, par exemple, aucun intérêt de retard ne s'appliquait sur le paiement tardif de l'impôt ou si les tribunaux ne pouvaient imposer de frais pour sanctionner les actions en justice abusives). Il faut également disposer de mécanismes internes de révision, notamment pour les désaccords sur les faits (certains pays disposent de tribunaux fiscaux indépendants qui règlent les différends de façon légèrement moins formelle et qui tranchent la plupart des questions de fait, non pas de droit). Il faut, lorsqu'il y a de nombreuses affaires en suspens, en identifier la raison et prendre des mesures pour traiter le problème sous-jacent.

Dans de nombreux pays, le système judiciaire est trop faible pour traiter le contentieux fiscal des ressources naturelles. Il n'y a pas nécessairement de tribunaux d'appel, ou ils ne sont pas considérés compétents pour traiter des contentieux complexes (notamment pour des questions spécialisées liées aux ressources naturelles) ou ne sont pas considérés comme justes et impartiaux, d'autant plus lorsqu'ils sont présidés par des fonctionnaires du ministère des Finances. Il y a parfois également un risque perçu de corruption lorsque des sommes importantes sont en jeu.

Il est parfois difficile de régler ces problèmes, d'autant que la responsabilité du système judiciaire ne relève pas, à raison, des services fiscaux. L'absence de moyens justes et efficaces de régler les différends est une vraie faiblesse de l'administration des recettes publiques qu'il ne faut pas négliger.

Un moyen de renforcer le traitement du contentieux fiscal des ressources naturelles serait de recourir à l'arbitrage international par des experts. Les accords d'investissement dans les ressources naturelles, comme les APP, le prévoient régulièrement. Cela peut néanmoins créer une incertitude sur la juridiction : les mêmes chiffres, par exemple ceux de la valorisation des ventes, sont utilisés pour l'IS et le partage de production, mais il arrive souvent que l'IS relève des tribunaux nationaux alors que le partage de la production relève de l'arbitrage international. On pourrait envisager d'intégrer le contentieux fiscal et la procédure d'arbitrage APP pour éviter de telles incertitudes. Même si les accords d'investissement ne prévoient pas l'arbitrage international, on pourrait envisager de nommer des experts internationaux indépendants auprès des tribunaux spécialisés en cas de contentieux fiscal des compagnies extractives si les recours existants sont inadéquats. De tels tribunaux devraient néanmoins appliquer le principe général selon lequel il incombe au contribuable d'infirmes les conclusions des services fiscaux lorsque des erreurs ou omissions comptables ou de déclaration sont identifiées. En complément du contentieux du redressement fiscal, ces tribunaux pourraient être saisis des recours contre les prix de référence proposés ou définis par le fisc pour l'exercice fiscal en cours lorsque les entreprises doivent les utiliser pour valoriser leurs ventes de ressources naturelles.

*This page intentionally left blank*

---

# Gouvernance et transparence

---

Le présent chapitre traite de la gouvernance et de la transparence de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles dans un contexte général. Pour optimiser les avantages économiques et sociaux de l'exploitation des ressources naturelles, la bonne gouvernance et la transparence sont nécessaires dans une vaste gamme d'activités publiques, pas seulement dans l'administration des impôts. Les compagnies extractives et les États qui les accueillent ont également un rôle à jouer. Le contexte général est exposé dans le document de programme du fonds fiduciaire thématique multibailleurs spécialisé dans la gestion des ressources naturelles (*Managing Natural Resource Wealth Topical Trust Fund*, ci-après le MNRW-TTF) du FMI (2010) qui propose une bibliographie complète et que nous résumons dans la présente introduction.

Une gouvernance faible est souvent vue comme la principale explication de la «malédiction des ressources», c'est-à-dire le fait que de nombreux pays ne profitent pas pleinement des possibilités offertes par la présence de ressources naturelles pour financer leur développement accéléré et la réduction de la pauvreté, mais connaissent une croissance et un développement humain inférieurs à la moyenne, qui s'accompagnent souvent de graves dégâts à l'environnement, de troubles sociaux ou même de guerres. L'exploitation des ressources naturelles n'offre que peu d'avantages économiques et sociaux directs par la création d'emplois, le développement industriel ou le réinvestissement des profits. Elle présente souvent des risques directs de préjudice par les dégâts qu'elle cause à l'environnement. Les principaux avantages tirés des ressources sont généralement indirects, sous forme de recettes budgétaires pour les États. C'est donc aux États de maximiser les avantages directs offerts par les ressources naturelles et d'en réduire au minimum les risques de préjudice ainsi que d'en convertir les recettes budgétaires en richesse nationale pérenne par une bonne gestion de la dépense publique et des actifs financiers. Cependant, l'optimisation des avantages

directs (en exigeant, par exemple, que l'approvisionnement en biens et services nécessaires aux opérations d'exploitation se fasse localement) implique des arbitrages difficiles à gérer et à mesurer. La volatilité, l'imprévisibilité et le possible tarissement de ces recettes posent un gros défi en termes de gestion de la dépense, ce qui risque de produire une succession dommageable d'expansions économiques et de récessions. Là où elles ne sont pas gérées avec modération, les recettes considérables tirées de ressources naturelles peuvent avoir un effet dévastateur sur le reste de l'économie<sup>1</sup>. Les ressources naturelles exercent donc une pression exceptionnelle sur la gouvernance et la capacité d'action dans des pays où elles sont souvent initialement faibles. Ces ressources tendent à affaiblir une gouvernance déjà faible et à augmenter de façon irréaliste les attentes de richesses instantanées, ce qui sape l'observation budgétaire. Les recettes considérables provenant d'entreprises étrangères font chuter l'exigence de redevabilité du gouvernement envers ses citoyens contribuables, elles sont propices au clientélisme et ouvrent les portes à la corruption et à la capture de la rente pour le bien d'une faction politique plutôt que pour celui du pays tout entier. Elles peuvent créer ou renforcer des divisions dangereuses entre communautés. La mauvaise gouvernance et la corruption ont tendance à se propager des administrations qui traitent directement avec les compagnies extractives aux autres services de l'État, ce qui remet en cause leur capacité à transformer efficacement les recettes des

---

<sup>1</sup> Selon un modèle répandu, connu sous le nom de «mal hollandais», l'afflux de recettes fiscales tirées des ressources naturelles à cause à la fois de l'inflation et le renforcement du taux de change réel. Des secteurs qui, jusqu'alors, exportaient bien et qui employaient un grand nombre de personnes (notamment l'agriculture dans les pays en développement) ne sont plus concurrentiels et sont écrasés par les importations. Pour éviter ce problème, il faut augmenter progressivement les dépenses et investissements financés par ces recettes.

ressources naturelles en biens et services publics. La malédiction des ressources n'est pourtant pas inévitable, comme le montre la comparaison des niveaux de développement économique très différents de pays avec des richesses naturelles similaires (comme les diamants au Botswana et en Sierra Leone, ou le pétrole en Malaisie et au Nigéria).

La mauvaise gouvernance et la faible transparence sont des freins à l'investissement. Les entreprises responsables et bien gérées sont réticentes à investir dans des pays dont les règles sont peu claires et où les concurrents corrompus ou malhonnêtes risquent d'avoir l'avantage. La perception de la corruption freine considérablement le développement d'une culture du respect volontaire des obligations fiscales.

Pour maximiser les avantages sociaux et économiques, il faut une gouvernance forte et une véritable capacité d'action sur toute la chaîne de valeur qui transforme les richesses naturelles en développement durable et en réduction de la pauvreté. Les États doivent :

- Définir et appliquer de bonnes politiques pour
  - gérer l'exploitation des ressources naturelles et
  - obtenir un rendement budgétaire juste sur l'exploitation des ressources naturelles;
- Mettre en place une bonne administration et une bonne réglementation
  - de l'exploitation des ressources naturelles de façon à atteindre les objectifs de gestion des ressources naturelles et
  - du recouvrement des recettes tirées des ressources naturelles en accord avec les objectifs de politique budgétaire;
- Mettre en place une bonne gestion de la dépense de ces recettes, notamment de leur incidence sur l'économie globale.
- Mettre en place une bonne gestion des actifs et du passif financiers dégagés des ressources naturelles.

Le FMI propose des conseils et un appui technique aux titres de ses programmes et du programme MNRW-TTF pour renforcer les capacités de conception de la fiscalité des ressources naturelles (module 1 du programme MNRW-TTF), l'administration des recettes fiscales tirées des ressources naturelles (module 2), la gestion de la dépense de ces recettes (module 3) et la gestion des actifs et du passif dégagés des ressources naturelles (module 4). Sa mission se limite à ces aspects économiques et financiers, sur les questions opérationnelles et de gestion des ressources, et le Fonds travaille avec des organisations, comme la Banque mondiale, dont les missions sont plus vastes.

La transparence est un préalable essentiel au renforcement de la gouvernance. Par bonne gouvernance, on entend généralement un ensemble d'éléments, dont la transparence, qui incluent notamment un système de contrepoids à l'exercice du pouvoir, des élections démocratiques libres et équitables, un parlement fort comportant une opposition forte mais loyale, l'état de droit, la stabilité juridique, une justice indépendante, des forces armées non politisées, une presse et des médias libres, des institutions de la société civile fortes, un vrai dialogue entre l'État et la société civile, une opinion publique éduquée, un équilibre entre les secteurs public et privé, la discipline fiscale, monétaire et budgétaire, un

contrôle effectif des dépenses publiques, la lutte contre la corruption et un secteur public avec une véritable capacité d'action. La transparence est néanmoins fondamentale et sous-tend un grand nombre de ces éléments. Elle renforce l'état de droit et les connaissances du public, promeut le débat démocratique et le consensus, accroît la responsabilité des politiques, renforce la gestion et le contrôle des dépenses publiques et réduit le risque de gaspillage et de corruption.

Le FMI utilise son *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* (GTRR, 2007) comme référentiel pour évaluer la transparence tout au long de la chaîne de valeur. Le GTRR identifie quatre piliers de la transparence :

- définition claire des attributions et des responsabilités;
- processus budgétaires ouverts;
- accès du public à l'information;
- garantie d'intégrité.

Outre l'administration, le GTRR traite aussi des sujets que les experts en administration ne sont pas particulièrement qualifiés pour commenter. Le présent chapitre examine les éléments du GTRR qui sont les plus pertinents pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. La transparence étant un élément clef des bonnes pratiques de conception de la fiscalité des ressources naturelles, de la division des responsabilités fiscales des ressources naturelles et de l'exécution des fonctions d'administration fiscale des ressources naturelles, on y trouvera nécessairement des répétitions de choses dites dans les chapitres précédents.

## DÉFINITION CLAIRE DES ATTRIBUTIONS ET DES RESPONSABILITÉS

Le GTRR recommande :

- 1) Que les droits de propriété de l'État sur les ressources naturelles soient clairement établis par la loi, de même que le pouvoir de concéder les droits nécessaires à la mise en valeur des ressources naturelles. Les procédures d'attribution des permis doivent être publiées, simples, objectives et transparentes, inclure un petit nombre de paramètres et mettre autant que possible l'accent sur la concurrence. En règle générale, les procédures d'attribution de permis ne relèvent pas des services fiscaux et ne seront donc pas couvertes par le présent manuel.
- 2) Que le cadre d'action publique et l'assise juridique de la fiscalité et des accords de partage de la production soient présentés au public de façon claire et exhaustive.
  - Une des difficultés qui se posent est que la fiscalité des ressources naturelles est souvent définie par des contrats négociés séparément au lieu, ou en complément, de la législation. Lorsque les règles sont très différentes d'un contrat à l'autre, la complexité qui en résulte peut rendre la fiscalité des ressources naturelles opaque. Le FMI considère habituellement qu'il vaut mieux limiter le nombre de variables fiscales et que les conditions fiscales devraient être clairement définies par la loi et des contrats standard.

- Le GTRR recommande la publication complète (y compris les dépenses fiscales engagées) des contrats de ressources naturelles négociés, y compris les accords de stabilité. Des sommes considérables de fonds publics sont en jeu, et ne pas rendre l'information publique peut dissimuler des contrats mal négociés ou obtenus par corruption. Certains États et compagnies extractives se sont parfois opposés à cette publication en ce qu'elle menacerait les stratégies commerciales et de négociation sensibles. La confidentialité est l'une des dispositions de nombreux accords existants. Les conditions des contrats sont néanmoins souvent connues de tout le secteur dès leur signature; seule la société civile les ignore. Les clauses de confidentialité devraient au moins être limitées dans le temps. Certains pays, notamment ceux qui participent à l'Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE), ont adopté des lois exigeant la publication de tous les contrats de ressources naturelles, quoiqu'ils puissent rester liés par les clauses de confidentialité des contrats précédents. Les administrations fiscales doivent respecter les dispositions législatives liées à la confidentialité, mais tendre, dans la mesure du possible, à une transparence maximale, par exemple en publiant des contrats standard et en indiquant clairement quelles variables sont confidentielles. Les grandes compagnies extractives de bonne réputation sont de plus en plus nombreuses à considérer qu'il est de leur intérêt de publier les contrats et renoncent parfois à faire respecter les clauses de confidentialité. Les contrats sont parfois publics en théorie, mais difficiles d'accès en pratique; ils devraient être accessibles sur un site gouvernemental connu et régulièrement mis à jour.
  - La dispersion des dispositions fiscales relatives aux ressources naturelles dans divers textes de loi (minière, pétrolière et autres) limite également la transparence et l'accessibilité. Certains pays règlent ce problème par la codification de ces dispositions. À défaut, le fisc devrait, pour renforcer ses capacités et la qualité des services aux contribuables, rassembler et publier les textes pertinents dans un manuel de la fiscalité des ressources naturelles.
  - Comme le rappelle le chapitre 2, la législation et le droit des contrats devraient être clairs et compréhensibles et minimiser les occasions de désaccord technique et d'évasion fiscale, par exemple, par des règles d'amortissement simples et des règles claires d'application sur la valorisation des ressources naturelles et les prix de transfert. Le fisc devrait faire savoir comment il applique la loi lorsque les principes fiscaux sont formulés en termes généraux ou peu clairs ou lorsque la loi accorde un pouvoir discrétionnaire à l'administration. Il devrait également apporter des indications officielles en réponse aux demandes des contribuables sur l'interprétation des textes.
- 3) Que l'autorité fiscale sur les recettes et emprunts liés aux ressources naturelles soit clairement précisée et que les recettes, prêts et actifs liés aux ressources naturelles soit tous rendus publics.
    - Le GTRR reconnaît que les redevances sont généralement imposées par la législation minière ou pétrolière et gérées par les ministères en charge des ressources naturelles; de même, les accords de partage de production sont généralement négociés par les ministères en charge des ressources naturelles ou les sociétés publiques d'exploitation (EPE). D'après le GTRR, les ministères des Finances devraient néanmoins concevoir le cadre général de la fiscalité des ressources naturelles.
    - Il est de bonne pratique que les recettes tirées des ressources naturelles soient versées au budget de l'État avant affectation à une dépense ou à un investissement.
    - Les responsabilités administratives de perception et de vérification des recettes tirées des ressources naturelles doivent être clairement attribuées aux diverses administrations et à l'EPE pour que le ministère des Finances puisse en faire un rapport complet. La fragmentation rend cette tâche plus difficile et constitue un obstacle à la transparence de leur comptabilité, mais aussi à leur gestion efficace. Nombreux sont les pays qui ne surmontent pas ces obstacles. Le chapitre 3 traite de cette question et fait valoir que l'administration intégrée et fonctionnelle des recettes tirées des ressources naturelles (pas simplement la centralisation des données) a les mêmes avantages que celle de la fiscalité générale. Il propose également des arguments en faveur d'une division plus nette entre la gestion des ressources naturelles, d'une part, et les rôles et fonctions fiscales correspondantes, d'autre part.
    - Pour le GTRR, la législation couvrant le secteur des ressources naturelles doit s'intégrer dans la législation budgétaire et fiscale de droit commun. Les chapitres précédents rappellent qu'elles sont souvent en décalage et proposent des stratégies de réaligement.
  - 4) Que toutes les participations de l'État soient rendues publiques ainsi que les implications en découlant. À ce sujet, le GTRR traite principalement des politiques publiques, mais examine également l'importance de la transparence des comptes. Les recettes publiques provenant des participations, y compris les dividendes, doivent être clairement identifiées, comme le montre en détail le chapitre 2, et les paiements correspondants être suivis et justifiés. En pratique, les règles liées aux dividendes sont souvent vagues. Les représentants de l'État aux conseils d'administration devraient éviter les conflits d'intérêts. Ils sont fréquents dans la mesure où les représentants de l'État sont souvent nommés pour y exercer des fonctions de surveillance alors que les statuts des sociétés et les conditions d'emploi les obligent



parfois à agir dans l'intérêt des dites entreprises, qui ne recourent pas nécessairement ceux de l'État. Les EPE et les entreprises dans lesquelles l'État détient des participations devraient publier leurs comptes selon les normes internationales et les faire certifier par des experts-comptables internationaux.

- 5) Que l'actionnariat des EPE soit clairement défini tout comme leur rôle fiscal et leur rapport avec le ministère des Finances et celui en charge des ressources naturelles et qu'une division nette des responsabilités commerciales, réglementaires, sociales et de définition des politiques publiques soit établie. Le GTRR couvre en détail les EPE, dont la nature varie grandement d'un pays à l'autre. Elles gèrent des flux entrants et sortants considérables de fonds publics et devraient être soumises à des obligations comptables exigeantes et au contrôle de l'État qui mette l'accent sur la gestion de sa performance et de son intégrité et sur ses coûts de gestion, notamment la rémunération du personnel. De fait, la surveillance et le contrôle par les autorités centrales sont souvent faibles. Les opérations des EPE sont souvent opaques, et leur position fiscale par rapport à l'État mal définie. Les divisions entre responsabilités commerciales, réglementaires, sociales et stratégiques sont souvent floues : elles négocient les contrats, les supervisent, en tirent des profits et dépensent les recettes correspondantes. Il y a de nombreuses activités quasi budgétaires (subventions, affectation de dépenses non liées aux ressources naturelles). Dans les cas extrêmes, les EPE se comportent comme un État dans l'État. Les risques budgétaires découlant des emprunts et des dépenses des EPE peuvent être considérables. Il y a néanmoins une vraie prise de conscience internationale quant aux risques liés aux EPE qui fonctionnent ainsi. Les chapitres précédents rappellent le consensus émergent selon lequel les EPE devraient abandonner leurs responsabilités réglementaires, sociales et stratégiques et mener des opérations commerciales dans un environnement concurrentiel de façon à améliorer leur transparence et leur efficacité commerciale et éviter les conflits d'intérêts. Ils montrent également comment de telles opérations peuvent influencer leurs relations avec le fisc et comment intégrer le partage de production dans le cadre fiscal ordinaire (bien que cela n'ait pas eu lieu).
- 6) Qu'une définition claire des dépenses sociales et des subventions des EPE et des compagnies extractives au bénéfice des producteurs et des consommateurs soit apportée. C'est plus une question budgétaire que fiscale, mais elle peut avoir des conséquences administratives. Sans comptabilité exacte des recettes publiques conservées par l'EPE à des fins quasi budgétaires, le fisc ne peut lui faire observer ses obligations fiscales, ni tenir une comptabilité précise des recettes dues et exigibles à tirer des ressources naturelles. Dans l'idéal, les EPE ne devraient avoir aucune responsabilité quasi budgétaire. Si elles en ont, la meilleure façon de faire est de déclarer et de reverser au Trésor toutes les recettes tirées des ressources naturelles et d'obtenir un financement budgétaire séparé pour couvrir ces dépenses.

À défaut, il faudrait un mécanisme par lequel elles feraient régulièrement rapport au fisc des dépenses quasi budgétaires qu'elles seraient autorisées à déduire des versements de recettes à effectuer. Le GTRR couvre également les obligations non pécuniaires qui pèsent sur les sociétés internationales et/ou les EPE (comme le développement des équipements publics et la formation) et recommande la publication de tous ces coûts ainsi que de leur traitement et des incidences fiscales qui en découlent. Ce sujet est couvert dans les chapitres précédents.

- 7) Que des modalités explicites régissent l'allocation ou la répartition des recettes tirées des ressources naturelles entre l'État et les administrations infranationales et qu'elles traduisent expressément les objectifs macroéconomiques et les priorités budgétaires nationales. Ce sujet est brièvement traité au chapitre 3. Le GTRR le couvre plus en détail.

## PROCESSUS BUDGÉTAIRES OUVERTS

Le GTRR recommande d'avoir :

- 1) une déclaration de principes claire dans le cadre budgétaire quant au taux d'exploitation des ressources naturelles et à la gestion des recettes tirées des ressources naturelles qui fasse mention des objectifs budgétaires et économiques généraux de l'État, y compris la viabilité à long terme des finances publiques;
- 2) une définition précise des mécanismes de coordination des opérations de tous les fonds associés aux ressources naturelles avec d'autres responsabilités budgétaires;
- 3) des règles opérationnelles appliquées aux fonds associés aux ressources naturelles clairement énoncées dans le cadre général de politique budgétaire;
- 4) des politiques d'investissement des fonds associés aux ressources naturelles clairement annoncées;
- 5) une définition claire de l'ensemble des recettes tirées des ressources naturelles dans le système de comptabilité publique et la publication dans les délais prescrits de rapports périodiques complets.

À l'exception du point 5), ces sujets relèvent de l'administration budgétaire, et non fiscale. L'administration des recettes joue un grand rôle dans la comptabilisation et la production de rapports relatifs aux recettes tirées des ressources naturelles, mais le GTRR l'examine plus en détail ultérieurement, tout comme le fait le présent manuel.

## ACCÈS DU PUBLIC À L'INFORMATION

Le GTRR recommande d'avoir :

- 1) une procédure budgétaire et des comptes définitifs qui définissent, décrivent et rendent clairement compte de toutes les transactions associées aux ressources naturelles, y compris celles qui s'effectuent au travers de fonds associés aux ressources;
- 2) des rapports concernant les recettes tirées des ressources naturelles versées à l'administration par les entreprises

- publiés dans le cadre de la procédure budgétaire et comptable de l'État;
- 3) des documents budgétaires qui présentent, outre le solde budgétaire global et d'autres indicateurs budgétaires utiles, le solde budgétaire (primaire) hors ressources naturelles comme indicateur des retombées macroéconomiques et de la viabilité de la politique budgétaire;
  - 4) des rapports sur la dette publiés par l'État qui mentionnent tout nantissement direct ou indirect de la production ultérieure de ressources naturelles et divulgation de tous les risques et obligations contractuels de l'État dérivant de cet endettement;
  - 5) des états financiers de l'État qui déclarent la totalité des avoirs financiers détenus par l'État dans le pays et à l'étranger, y compris ceux résultant d'activités liées aux ressources naturelles;
  - 6) une divulgation des estimations de la valeur des actifs en ressources naturelles reposant sur diverses hypothèses et des flux de production probables;
  - 7) des éléments de passif éventuel de l'État et le coût des activités quasi budgétaires des compagnies extractives découlant des contrats portant sur les ressources naturelles qui soient déclarés sous un format qui permette d'évaluer les risques budgétaires et l'ampleur totale de l'activité budgétaire;
  - 8) des documents budgétaires annuels qui tiennent expressément compte des risques associés aux recettes tirées des ressources naturelles, notamment ceux ayant trait aux prix et aux passifs éventuels, ainsi que l'explication et le suivi des mesures adoptées pour y parer.

Les services fiscaux ne sont pas responsables de la préparation des états budgétaires ou des comptes publics, mais il est essentiel, pour ce faire, d'avoir des rapports précis et réguliers sur les recettes tirées des ressources naturelles. Ces rapports sont également nécessaires à la présentation par l'État des sommes encaissées au titre des ressources naturelles. Les autres points de cette liste ne concernent pas l'administration des recettes. (Les prévisions de recettes tirées des ressources naturelles sont utiles pour traiter les trois derniers points, mais, comme le rappelle l'annexe 3, l'établissement des prévisions de recettes tirées des ressources naturelles dans le cycle budgétaire relève habituellement des décideurs politiques au ministère des Finances.)

L'accès du public à une information complète et précise sur les recettes tirées des ressources naturelles est essentiel à la transparence budgétaire. Le GTRR recommande de les comptabiliser de la même façon que les autres recettes fiscales. Le système de comptabilité publique doit inclure des contrôles internes bien définis qui permettent, dans l'idéal, d'établir des rapports sur la base tant de la comptabilité de caisse que celle d'exercice. Des facteurs tels que la diversité des recettes tirées de ressources naturelles et le nombre élevé d'institutions participant à leur recouvrement sont un frein à ce processus, et une comptabilité incertaine cause encore des inquiétudes. L'un des effets les plus graves et les plus dommageables d'une faible administration de ces recettes est qu'elle indique que l'État n'a pas pris la moindre mesure pour gérer et comptabiliser précisément les dépenses liées aux ressources naturelles, ce qui entame considérablement sa réputation et la confiance qui lui est accordée. Ceci a donné

lieu à de nombreuses initiatives internationales pour renforcer l'accès de ces informations au public comme l'ITIE<sup>2</sup>, analysée ci-dessous. Le GTRR reconnaît que l'insuffisance comptable peut forcer les États à adopter d'autres institutions et mécanismes particuliers de rapprochement et de vérification, comme ceux que l'ITIE promeut, pour renforcer la transparence des flux financiers liés aux ressources naturelles.

Il faut néanmoins reconnaître qu'il n'est pas, en soi, difficile de comptabiliser précisément les recettes tirées des ressources naturelles. Dans de nombreux pays, ces recettes sont versées par un petit nombre d'entreprises, notamment pour le pétrole. Même là où il y a de petites exploitations minières artisanales, l'immense majorité de ces recettes est généralement versée par une poignée d'entreprises. Il ne devrait pas être trop compliqué de comptabiliser les versements de quelques dizaines de contribuables, aussi grands qu'en soient les montants.

De fait, il devient compliqué d'assurer la comptabilité des recettes tirées des ressources naturelles parce que les États font tout pour rendre l'exercice compliqué. Il peut y avoir profusion d'impôts et taxes; des procédures de déclaration et de paiement complexes, inefficaces et incohérentes; des responsabilités fragmentées entre diverses institutions quant à ces déclarations et paiements avec des dispositions bancaires différentes et des systèmes comptables et informatiques différents; des paiements en nature; de faibles contrôles de la comptabilité et des paiements des EPE; absence de règles claires sur les dividendes au titre des participations au capital; et absence de responsabilité ministérielle unique en matière d'évaluation et du recouvrement des recettes tirées des ressources naturelles. Du point de vue de l'administration, chacun de ces éléments est en soi indésirable; ils n'ont d'autre fonction que de restreindre la transparence. La vraie raison pour laquelle ces freins à la transparence perdurent est souvent politique. Ne pas les retirer illustre l'absence de vraie volonté politique en faveur de la transparence. Les autorités affirment parfois son importance, mais la sacrifie, en fait, à d'autres priorités politiques.

Avec une administration intégrée et des procédures cohérentes et rationalisées, il ne devrait plus y avoir d'obstacle à la transparence de la comptabilité des recettes tirées des ressources naturelles. Le chapitre 4 montre comment, dans ces conditions, deux documents, à savoir la déclaration de l'entreprise et l'évaluation lors d'un contrôle éventuel, permettent de calculer précisément, pour une année donnée, les recettes fiscales au titre des ressources naturelles exigibles d'une entreprise (et le montant que l'entreprise a déclaré); comment ces documents accompagnés de quelques relevés d'acompte montrent précisément les sommes exigibles dans l'année; et comment un sommaire des mouvements du compte bancaire du Trésor pour les recettes tirées des ressources naturelles montre les sommes effectivement payées, et celles qui ne l'ont pas encore été ou sont contestées. En somme, une telle comptabilité consiste en l'ouverture d'un compte contribuable centralisé pour chaque entreprise sur lequel toutes les recettes exigibles (analysées) sont portées au débit, et tous les versements au crédit. Cela permet

<sup>2</sup> Voir l'annexe 2 du document de programme du MNRW-TTF pour une liste des parties prenantes qui appuient et conseillent la gestion des richesses naturelles. Leur appui et leur conseil vont souvent au-delà de la transparence des recettes tirées des ressources naturelles, mais elles soutiennent, pour la plupart, l'ITIE.

de tenir, pour les recettes tirées des ressources naturelles, tant une comptabilité de caisse que d'exercice. Il devrait être assez aisé d'agrèger les comptes d'un petit nombre d'entreprises pour produire des comptes consolidés de recettes tirées des ressources naturelles, là encore en comptabilité soit de caisse, soit d'exercice. Il devrait être possible d'automatiser des procédures rationalisées et cohérentes, ce qui simplifierait encore le processus. Le contrôle des comptes des entreprises et la comparaison des mouvements avec les registres sous-jacents ne seraient alors pas une tâche longue et compliquée. Même avec un régime moins simplifié (avec, par exemple, des procédures parallèles pour les ressources naturelles et les autres activités économiques), il devrait être assez aisé d'assurer la comptabilité des recettes fiscales versées par les compagnies extractives.

### Initiative pour la transparence dans les industries extractives

L'ITIE est largement soutenue par les États, les entreprises et les organisations internationales; 39 pays reconnus comme riches en pétrole ou en minerais mettent aujourd'hui en œuvre, comme pays candidats ou comme pays conformes, cette initiative multipartite. Il est recommandé de participer à sa mise en œuvre pour contribuer à une gestion plus transparente et responsable des recettes tirées des ressources naturelles. Le fonds multidonateur de l'ITIE est géré par la Banque mondiale avec la participation au groupe de pilotage de divers bailleurs qui ont fait des contributions importantes. Ce groupe offre aux pays participants un appui technique et financier, notamment par des ateliers, du secrétariat, des audits, le renforcement des capacités et des centres d'information, pour leur permettre d'atteindre les objectifs de l'ITIE. Le FMI soutient activement l'ITIE. Le cœur de l'ITIE est de rassembler les données relatives aux recettes détenues par les diverses institutions publiques et de les vérifier sur la base des comptes certifiés des entreprises. Cela permet d'identifier les faiblesses, les écarts et les incohérences dans les systèmes d'administration fiscale. La norme exige des rapports réguliers par les États des diverses sources de recettes tirées des ressources naturelles telles qu'identifiées par un groupe multipartite et présentés selon le modèle défini pour les États; des rapports réguliers par les entreprises, y compris les EPE, présentés selon le modèle défini pour les entreprises par le groupe multipartite; la diffusion générale d'informations complètes et compréhensibles sur les versements et les recettes; la validation et la publication de rapports sur les données agrégées, et leur rapprochement et leur analyse par un tiers indépendant; et la participation active de la société civile. Les obligations redditionnelles ne couvrent que les activités en amont des participants. Pour faciliter le rapprochement des rapports ITIE produits par les différentes parties, les obligations redditionnelles s'appliquent à tous les versements de recettes en nature ou en numéraire des compagnies extractives vers des institutions publiques. Les rapports ITIE doivent ventiler les chiffres par entreprises, par types de recette et par institution publique destinataire. L'ITIE exige également que les licences accordées soient rendues publiques tout comme des éléments permettant de contextualiser le secteur des ressources naturelles dans l'économie du pays et dans le budget de l'État. La

nouvelle norme incite également les États à utiliser les systèmes de classification statistique nationaux et internationaux, dont le *Manuel de statistiques des finances publiques* du FMI.

Le processus de l'ITIE comporte diverses étapes. La phase d'adhésion permet de décider de la reconnaissance d'un État comme candidat à l'ITIE, et quelques mesures clefs doivent être respectées : l'État s'engage à mettre en œuvre l'ITIE; il s'engage à travailler avec la société civile et les entreprises sur la mise en œuvre de l'ITIE; il nomme un haut responsable chargé de diriger la mise en œuvre de l'ITIE; il met en place un groupe multipartite pour en assurer le suivi qui publie un plan de travail, chiffré avec un calendrier et des objectifs. Dans la phase préparatoire de l'ITIE, l'État doit notamment éliminer la confidentialité et les autres obstacles à la mise en œuvre de l'ITIE<sup>3</sup>, adopter les modèles de rapports, s'assurer que les entreprises produiront les rapports et s'assurer que les rapports de l'État et des entreprises reposent sur des comptes certifiés selon les normes internationales. La phase de divulgation prévoit la présentation au validateur (l'instance indépendante retenue pour confirmer que le processus a été correctement mené) d'un rapport ITIE qui recense tous les versements importants effectués par les entreprises à l'État au titre des ressources naturelles ainsi que toutes les recettes importantes reçues par l'État au même titre. La phase de diffusion prévoit que les rapports ITIE soit rendus publics sous une forme «accessible, complète et compréhensible». Les discordances doivent être identifiées, et il est recommandé de prendre les mesures de suivi adéquates. En septembre 2013, le site de l'ITIE<sup>4</sup> identifiait 16 pays candidats (qui ont adhéré et sont en phase de préparation) et 23 pays conformes (qui respectent toutes les obligations de divulgation et de diffusion).

L'ITIE va désormais plus loin que son objectif initial de transparence des recettes tirées des ressources naturelles. En effet, comme indiqué précédemment, la transparence est exigée sur toute la chaîne de valeur couverte par le GTRR (y compris, par exemple, les politiques publiques et la gestion des dépenses). Le centre d'attention s'est élargi grâce à l'adoption de la Norme révisée en 2013 et au renforcement de la transparence en amont par les accords de licence qui la rendent obligatoire et les contrats qui l'encouragent. Les pays devraient donc être incités à participer, et les conseils et l'aide technique pourraient être utiles dans ce domaine<sup>5</sup>.

Les pays participant à l'ITIE devraient quand même être encouragés à s'attaquer aux obstacles à la transparence. Ainsi, l'ITIE pourrait les inciter à rendre publics les accords fiscaux particuliers qu'ils négocient, mais il est plus transparent d'imposer sur la base de la législation publiée. Les pays peuvent, certes, publier les recettes encaissées, mais ils devraient également s'attaquer aux éléments qui complexifient la comptabilité. C'est pourquoi les audits ITIE se limitent souvent à rapprocher les versements des entreprises et les recettes de l'État (qui devraient évidemment être égaux). La comptabilité est parfois si mal tenue qu'un exercice aussi simple

<sup>3</sup> Il y a eu dans certains pays un débat sur le niveau de désagrégation des données autorisé par les lois ou les accords de mise en œuvre de l'ITIE. Le MNRW-TTF propose de publier une liste détaillée des entreprises contrôlées, les grandes conclusions des contrôles et les mesures de suivi. Ce peut être sujet à controverse et doit donc être autorisé par les lois ou les accords de mise en œuvre de l'ITIE.

<sup>4</sup> À consulter sur Internet à l'adresse suivante : <http://eiti.org/countries>.

<sup>5</sup> Voir Banque mondiale (2008) pour une analyse des questions pratiques.

peut prendre des années et révéler de nombreuses incohérences inexplicables. Il ne permet pas d'avoir un panorama informatif des impôts dus et payés, déclarés et non déclarés, qui pourrait être obtenu facilement avec des organisations et des procédures plus simples et plus fortes<sup>6</sup>. Avoir un système comptable plus fort permettrait de respecter les obligations de l'ITIE dans les délais et de façon efficace, ce qui permettrait de se concentrer sur d'autres questions importantes comme celle de savoir si les entreprises payent les impôts qu'elles doivent.

L'ITIE, comme toute autre initiative, pourrait nuire aux efforts faits pour renforcer les institutions et fonctions existantes, mais il semble à ce jour qu'elle peut renforcer les efforts institutionnels. Les pays dont la comptabilité des recettes au titre des ressources naturelles est clairement inadéquate, mais qui sont reconnus comme conformes à l'ITIE illustrent ce risque qui peut conduire à une forme de laisser-aller. Participer à l'ITIE ne doit en aucun cas être vu comme pouvant remplacer une pratique plus robuste, à l'échelon ministériel ou de l'État, de la comptabilité des recettes au titre des ressources naturelles, mais bien comme un renforcement. De même, la supervision par le groupe multipartite de l'ITIE ne peut remplacer les contrôles internes et la surveillance du vérificateur général (commissaire aux comptes) de la performance et des comptes des ministères ou de l'État. Les services fiscaux doivent continuer de renforcer leurs contrôles des compagnies extractives; la participation à l'ITIE devrait appuyer cette fonction, pas la remplacer. La supervision dans le cadre de l'ITIE par des représentants de la société civile ne signifie pas que les services fiscaux ne sont pas responsables, ni ne doivent rendre de comptes aux ministres qui sont eux-mêmes responsables devant le parlement élu. On peut comprendre que les institutions de l'ITIE soient tentées de se substituer lorsque les institutions existantes ne contrôlent ni ne comptabilisent les recettes tirées des ressources naturelles de façon cohérente et efficace, mais cela comporte un risque de complication et de confusion de l'administration de ces recettes.

Il faut, pour renforcer la gouvernance et la transparence de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles, travailler avec la société civile, y compris avec les groupes multipartites de l'ITIE. Les experts de l'administration devraient prendre le temps de rencontrer les institutions publiques et de la société civile pour faire connaître et débattre des difficultés particulières du pays. Il faudrait notamment traiter du rôle des institutions de l'ITIE dans le renforcement de la transparence de l'administration des recettes publiques.

## GARANTIE D'INTÉGRITÉ

Le GTRR recommande d'avoir :

- 1) des procédures de contrôle et d'audit internes applicables à la gestion des recettes tirées des ressources naturelles pour l'ensemble des comptes publics ou de fonds spéciaux et de divulguer publiquement tout décaissement de ces recettes par le biais de fonds spéciaux;

- 2) une transparence de l'administration fiscale afin que les compagnies extractives comprennent leurs obligations et leurs droits; des lois et règlements qui définissent précisément la marge discrétionnaire des fonctionnaires des impôts; la possibilité de réviser l'adéquation des normes et compétences sectorielles ou des procédures particulières au secteur;
- 3) une supervision des compagnies extractives nationales et étrangères, notamment par l'obligation de satisfaire entièrement aux normes de comptabilité, d'audit et de publication des comptes universellement acceptées;
- 4) une instance nationale d'audit ou un autre organisme indépendant qui surveille les flux de recettes entre les entreprises nationales et internationales et l'État, ainsi que toute discordance entre les données, et en rend régulièrement compte.

Tout cela a directement trait à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles, quoique seul le 2) y ait exclusivement trait. La plupart de ces recommandations s'appliquent à l'administration générale des recettes fiscales et ne sont pas propres à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles.

Il faudrait des contrôles internes et externes rigoureux de la performance et des comptes de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Chaque institution y participant, y compris les EPE si elles ont des responsabilités administratives, devrait avoir une fonction d'audit interne et des procédures sujettes à révision. Une structure nationale d'audit indépendante de l'exécutif devrait contrôler les comptes annuels des recettes tirées des ressources naturelles et des coûts d'administration et devrait régulièrement examiner l'intégrité des systèmes administratifs pour lutter contre les principaux risques. Il peut être plus compliqué d'évaluer la performance des fonctions administratives que de contrôler les comptes annuels de ces institutions. Il peut être nécessaire d'avoir une compréhension détaillée de la législation relatives aux ressources naturelles et à son application, ce qui est d'autant plus compliqué lorsque les responsabilités des diverses institutions sont peu claires et se chevauchent. Un tel contrôle ne doit pas inclure un nouveau contrôle des déclarations des entreprises, mais plutôt l'analyse des systèmes de contrôle et d'évaluation des risques de ces institutions ainsi qu'un examen sélectif de certains dossiers. Les rapports d'audit des administrations fiscales devraient être présentés au législateur et publiés. En pratique, il n'y a souvent pas d'audit efficace, ou absolument aucun audit, de la performance et des comptes de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles bien qu'il puisse théoriquement y avoir un service d'audit interne ou une instance nationale d'audit. Là où elles existent, ces structures ont souvent de faibles capacités. Il faudrait alors faire des efforts pour en renforcer les capacités et recourir aux services de comptables professionnels indépendants jusqu'à ce qu'elles atteignent un niveau convenable.

Le cadre juridique de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles devrait définir clairement et en détail les compétences et les procédures ainsi que les droits et devoirs des contribuables, y compris le droit au règlement rapide et équitable des différends. Le chapitre 4 examine en détail la question des procédures et recommande des moyens de les simplifier et de

<sup>6</sup> Ainsi, au Nigéria, un récent audit ITIE a rapproché les versements des entreprises et les relevés de la banque centrale sans même essayer de les faire correspondre aux registres du service fédéral des impôts, qui a la responsabilité de s'assurer que les versements sont correctement évalués.



les rationaliser et d'éliminer les doublons (la meilleure façon de faire étant de passer à une administration des recettes tirées des ressources naturelles qui soit intégrée et par fonction). Le chapitre 3 recommande de répartir les responsabilités administratives par la segmentation et la spécialisation sectorielle. Les agents des unités spécialisées devraient développer les capacités de gérer les questions propres aux secteurs, notamment les prix de transferts des ressources naturelles et la comptabilité analytique. (Les capacités sont couvertes plus en détail au chapitre 6.) Comme indiqué précédemment, ils devraient chercher à identifier et à traiter les incertitudes sur l'application de la loi, si possible, par la publication d'interprétations ou de décisions ou, si nécessaire, par le contentieux ou l'introduction d'amendements législatifs. Ils devraient exposer clairement les circonstances dans lesquelles le pouvoir discrétionnaire de l'administration sera exercé pour éviter la corruption des entreprises ou des fonctionnaires ainsi que l'imposition d'évaluations d'office arbitraires ou agressives. Comme le rappelle le chapitre 4, une législation claire doit s'accompagner d'un système juste et efficace de règlement des différends tant par l'administration que par les tribunaux nationaux ou l'arbitrage international. Les agents des impôts devraient proposer un service professionnel, des conseils et un appui aux contribuables pour qu'ils comprennent leurs droits et devoirs au titre de la législation fiscale. Les services offerts et la qualité de service envisagée devraient être rendus publics.

Les États devraient mettre en œuvre une stratégie forte de lutte contre la corruption dans l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Cela peut inclure l'adoption de législation anticorruption; la création d'agences de lutte contre la corruption; l'adoption pour les services fiscaux de codes de déontologie et de stratégies anticorruption s'inscrivant dans la politique nationale; le renforcement de la redevabilité par le moyen de rapports du commissaire aux comptes ou d'auditions par les commissions parlementaires; l'existence de déclarations de patrimoine des agents du fisc; la création d'inspections du personnel et de cadres disciplinaires; la création de commissions d'enquête *ad hoc* sur la corruption du fisc; des enquêtes corruption anonymes auprès des utilisateurs et des objectifs d'amélioration; un moyen simple et confidentiel de signaler des cas de corruption; et la poursuite des coupables (tant agent du fisc que contribuables — la stratégie anticorruption est d'autant plus forte que les mesures s'appliquent à tous les responsables, jusqu'aux ministres). Les ministres, les membres de l'équipe de direction du ministère, les fonctionnaires et leur famille ne devraient pas pouvoir détenir de participations dans les compagnies extractives. Les administrations fiscales devraient être à l'abri de toute ingérence politique, tant en droit qu'en fait, et les sanctions s'appliquer. La rémunération des agents devrait être concurrentielle. Les services fiscaux devraient être structurés de façon à réduire les possibilités de collusion. Ainsi, les agents de contrôle ne devraient pas participer aux tâches courantes d'évaluation et de recouvrement, les chefs d'unité de contrôle qui ne participent pas directement aux contrôles devraient superviser les décisions les plus importantes, et les contrôles les plus importants devraient se faire en équipe. Les fonctions comme le contrôle nécessitent une continuité, mais les agents devraient régulièrement changer de poste. Les recours administratifs ne devraient pas être du ressort d'agents responsables

de la décision en cause, et la possibilité d'un appel devant une instance pleinement indépendante devrait exister. Les systèmes informatiques devraient assurer la traçabilité du contrôle, permettre d'identifier l'agent qui a saisi des données, qui devraient renvoyer au document source. Pour éviter la fraude, les sommes devraient être versées directement dans le système bancaire et faire l'objet de contrôles efficaces en cas de remboursement. Toutes ces recommandations sont utiles pour l'administration générale de l'impôt et devraient être couvertes par les stratégies générales de lutte contre la corruption de l'État et du fisc. Il faudrait, dans toutes les instances participant au recouvrement des recettes tirées des ressources naturelles, des normes d'intégrité qui reposent sur les mêmes principes. Il peut néanmoins être difficile d'apporter des conseils relatifs au renforcement simultané de l'intégrité dans diverses institutions.

Le comportement des compagnies extractives et les normes définies par les États-hôtes peuvent influencer l'intégrité de l'administration des ressources naturelles. Il est difficile de généraliser, mais certaines compagnies extractives ont une meilleure réputation d'intégrité que d'autres. Certaines compagnies extractives multinationales, notamment dans le secteur minier, sont contrôlées depuis des pays mal classés en termes de transparence et de corruption et présentent parfois un risque renforcé de corruption. Les risques sont en général parfois plus élevés avec des compagnies extractives privées qu'avec des compagnies publiques, dont les employés pourraient être moins tentés de violer la loi puisqu'ils n'en tireraient aucun avantage direct. Il y a néanmoins eu des cas célèbres de corruption de grandes multinationales publiques. Les compagnies extractives locales peuvent parfois exercer une pression corruptrice plus forte que les compagnies étrangères, par exemple parce qu'elles connaissent les codes culturels ou qu'elles sont capables d'utiliser les relations sociales ou familiales. En principe, les grandes compagnies extractives ont moins tendance à offrir des pots-de-vin pour obtenir des petits avantages, mais elles pourraient se laisser tenter pour de gros avantages retirés d'une dépense assez limitée. Certaines compagnies extractives ont leur siège dans des pays où la législation sanctionne le versement de pots-de-vin, dans le pays ou à l'étranger, et les États-Unis et l'Union européenne ont pris des initiatives pour exiger de leurs compagnies extractives une plus grande transparence et la divulgation des versements faits aux États, ventilés par pays. Il faudrait prendre en compte la réputation et les niveaux d'intégrité des compagnies extractives et des États-hôtes lors de l'attribution des licences, ce qui est trop rarement le cas. Les services fiscaux devraient évaluer les risques que posent les différents types de compagnies extractives lorsqu'elles conçoivent leur stratégie anticorruption.

Les plans stratégique (pluriannuel) et opérationnel (annuel) du fisc ainsi que ses comptes et rapports annuels, incluant objectifs et indicateurs, devraient être transmis au législateur et rendus disponibles au public dans un format clair et compréhensible. Ils devraient comporter des données particulières sur l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Il n'y a pas d'indicateur clef de performance (ICP) unique applicable à l'administration des recettes publiques, mais les rapports devraient décrire les progrès fait par l'administration pour exercer ses fonctions clefs et atteindre ses objectifs clefs. Dans de nombreux pays, les



indicateurs de performance se concentrent exclusivement sur la perception des recettes, alors que les recettes fiscales peuvent dépendre largement de facteurs hors du contrôle de l'administration, la performance étant alors évaluée en comparant les recettes réelles avec les recettes prévues, ce qui pousse fortement à sous-estimer les prévisions de recettes. L'accent sur la perception peut déboucher sur des contrôles insatisfaisants des compagnies extractives avant qu'elles ne deviennent rentables, alors même qu'elles peuvent subir des dépenses considérables. Il faudrait peut-être une palette plus vaste d'ICP<sup>7</sup>.

Les rapports devraient couvrir les coûts de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Dans certains pays, les ministères et/ou les EPE sont autorisés à conserver certaines des recettes qu'elles encaissent pour couvrir les frais administratifs. Ce n'est pas une bonne pratique. Ce chiffre est parfois exprimé en pourcentage, et l'augmentation des cours des matières premières et celle des recettes fiscales en ont, dans certains pays, poussé la valeur à un niveau stratosphérique, bien supérieur à ce que l'on pourrait légitimement dépenser en frais administratifs. Ces frais ne font parfois l'objet d'aucune justification.

L'annexe 4 présente un exemple de rapport et de comptes annuels pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Il repose principalement sur le sous-ensemble ressources naturelles des données exigées par le FMI au titre de l'outil d'administration financière des services fiscaux. Cet exemple prend l'hypothèse d'une administration intégrée des recettes tirées des

ressources naturelles telle que recommandée au chapitre 3 et de procédures codifiées et harmonisées telles que recommandées au chapitre 4. Lorsque ce n'est pas le cas, les données semblables doivent être consolidées et présentées de façon centralisée par le ministère des Finances, mais la coordination des contributions des divers ministères peut être très complexe.

Les compagnies extractives et l'EPE devraient tenir et publier leurs comptes selon les règles comptables internationales. Ces comptes devraient être vérifiés par des commissaires aux comptes réputés, expérimentés et indépendants. Les compagnies extractives devraient être obligées de rapprocher leurs comptes et leurs déclarations fiscales, sujettes à contrôle fiscal complémentaire pour s'assurer de ce que les règles fiscales sont bien respectées. Les contrôles sont couverts plus en détail au chapitre 4. Les échanges d'informations devraient permettre aux services fiscaux de comparer leurs données avec les informations pertinentes dont disposent les autres ministères. Il faudrait, par exemple, comparer les niveaux de production indiqués au ministère en charge des ressources naturelles avec ceux portés sur les déclarations fiscales. Il faut respecter les obligations de confidentialité, mais elles devraient être conçues de façon à permettre l'échange des informations nécessaire à la vérification de l'exactitude des déclarations. L'échange d'information est couvert plus en détail au chapitre 3. Le GTRR recommande de permettre l'accès à ces informations à d'autres parties prenantes, comme les organes de l'ITIE, sous réserve de secret professionnel. L'instance nationale d'audit devrait, dans le cadre de son examen des comptes des recettes tirées des ressources naturelles, s'assurer que les données pertinentes sont rassemblées et utilisées aux fins d'audit.

<sup>7</sup> Voir Crandall (2010) pour une analyse générale de la gestion et de la mesure de la performance.

*This page intentionally left blank*

---

# Capacités administratives

---

L'administration des recettes est un vrai défi en termes de capacité. Les ressources naturelles se trouvent souvent dans des pays en développement, qui ont, pour beaucoup, des difficultés à assurer les fonctions administratives ordinaires et encore plus les fonctions techniques complexes de valorisation des minerais et d'audit financier nécessaires à une administration efficace des recettes tirées des ressources naturelles. Les compagnies extractives multinationales emploient les meilleurs avocats, analystes, experts-comptables et fiscalistes dont certains ont la mission expresse de réduire leurs impôts. Le déséquilibre des compétences entre les compagnies extractives et le fisc peut rendre difficile l'exercice de véritables contrôles fiscaux.

Il ne faut pas surestimer le défi. Les compagnies extractives dépendent largement de la bonne volonté des États, et il n'y a pas de raison de croire qu'elles observent particulièrement peu leurs obligations. Comme l'ont montré les chapitres précédents, il y a des raisons particulières et des occasions d'employer frauduleusement les prix de transfert, mais la définition des prix, notamment des prix de vente, est plus transparente que dans de nombreux autres secteurs, et il existe souvent des contrôles commerciaux sur les coûts. Il peut être difficile de concevoir la fiscalité des ressources naturelles, et il faut parfois traiter des faiblesses et des complexités particulières, mais la fiscalité des ressources naturelles dans les pays en développement peut être plus simple et mieux conçue que dans les pays développés, où la multiplicité et la complexité de la législation posent des difficultés techniques et des possibilités d'optimisation fiscale qui déconcertent même les administrations les plus compétentes et les mieux dotées, sans offrir d'avantage politique notable.

Il est naturellement important de comprendre le secteur des ressources naturelles pour l'imposer efficacement, mais une bonne administration de la fiscalité des ressources naturelles ne requiert pas une meilleure compréhension du secteur que ne l'exigerait

la bonne administration de la fiscalité des secteurs bancaire ou pharmaceutique, par exemple; de plus, le secteur des ressources naturelles n'est pas exceptionnellement complexe comparé aux autres secteurs internationaux. Les États ont une occasion exceptionnelle d'apprendre à connaître et à comprendre le secteur des ressources naturelles parce qu'il est fortement réglementé et que ses opérations peuvent être contrôlées physiquement. Ceci offre la possibilité d'avoir une administration fiscale plus efficace que dans d'autres secteurs d'activité puisqu'on peut recouper les données financières et les relevés des opérations physiques. Du fait de l'importance et des enjeux de la fiscalité des ressources naturelles, les États devraient, dans les pays bien dotés en richesses naturelles, saisir cette occasion. Pour ce faire, il faut une bonne coopération entre les services fiscaux et l'autorité de surveillance ainsi qu'une association efficace de leurs savoirs et compétences. Ce peut être difficile à obtenir, et une mauvaise définition des rôles et une mauvaise coopération peuvent être un obstacle à une administration efficace. Cela ne signifie pas que l'administration de la fiscalité des ressources naturelles soit en soi exceptionnellement complexe, simplement qu'il est difficile de profiter pleinement de l'occasion de le faire exceptionnellement bien. Les conditions d'une bonne administration des recettes tirées des ressources naturelles sont globalement les mêmes que pour tout autre domaine. Il faut du personnel de qualité, qualifié et motivé qui soit correctement rémunéré, bien formé, correctement géré, bien doté en locaux et en ressources, notamment informatiques, et ayant à sa disposition les budgets et l'autorité nécessaires pour exercer sa mission.

La fragmentation de l'administration limite le renforcement des capacités. Les doublons dans les fonctions augmentent le nombre d'agents nécessaires pour remplir une tâche, et les mêmes compétences administratives rares doivent être développées dans chaque institution.

La segmentation permet de concentrer de façon plus productive les efforts de renforcements des capacités. Là où le secteur des ressources naturelles est concentré, comme c'est souvent le cas, sur quelques gros opérateurs qui génèrent la majeure partie des recettes fiscales tirées des ressources naturelles, ces contribuables présentent des risques exceptionnels, mais l'administration tant courante que spécialisée de la fiscalité qu'ils supportent permet d'effectuer des économies d'échelle considérables. Il faut relativement peu d'agents dans les cellules «gros contribuables» (CGC) pour couvrir ces entreprises, et les premiers exercices de renforcement des capacités peuvent se concentrer sur eux. Les capacités requises sont globalement les mêmes que pour les autres gros contribuables, et les mêmes difficultés se posent que pour le renforcement des capacités générales des CGC, mais il est essentiel dans de nombreux pays riches en ressources naturelles de renforcer les capacités des agents qui couvrent les grandes compagnies extractives. Il faudrait également faire des efforts pour renforcer l'administration des recettes des contribuables de moindre taille, qui peuvent générer des recettes importantes dans les pays où les exploitations minières artisanales de petite taille sont nombreuses, mais c'est généralement encore plus délicat. Le développement des capacités des CGC peut servir de modèle pour une adoption progressive de ces pratiques améliorées dans le reste de l'administration.

Trop souvent, les États ne prennent pas les mesures élémentaires pour développer les capacités nécessaires à la gestion de grosses entreprises extractives. L'importance d'une administration efficace devrait aller de soi là où les activités extractives sont concentrées sur quelques entreprises qui contribuent de façon disproportionnée au budget de l'État. Si la capacité générale d'administration de l'impôt est faible, il faut des mesures exceptionnelles pour renforcer les capacités du petit nombre d'agents dans des positions clés par rapport à ces entreprises. Les mesures de renforcement doivent s'assurer que ces agents aient des diplômes, une formation, une rémunération, un échelon, une autorité et un statut supérieurs à ceux des agents exerçant des fonctions moins importantes. Trop souvent de telles mesures ne sont pas prises. La raison en est incertaine. Ça ne peut être une question de coûts puisque les coûts additionnels pour ces quelques agents seraient très limités par rapport aux sommes en jeu et aux coûts totaux des services fiscaux. Les obstacles semblent être principalement culturels, institutionnels et politiques et sont l'une des raisons clés pour lesquelles l'administration des recettes tirées des ressources naturelles est souvent plus faible qu'elle ne devrait l'être.

## NOMBRE D'AGENTS

Il n'y a pas de règle absolue quant au nombre d'agents nécessaires à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Cela dépend de facteurs tels que la taille et la complexité du secteur des ressources naturelles, le nombre de contribuables, le nombre et la complexité des recettes à gérer, la complexité des procédures administratives et leur degré d'automatisation. Comme mentionné précédemment, la dispersion de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles dans diverses institutions qui exercent des fonctions qui font double emploi tend à faire augmenter ce nombre.

Lorsque la majeure partie des recettes tirées des ressources naturelles est due par des entreprises couvertes par les CGC, il est particulièrement important d'avoir assez d'agents. Le nombre de contribuables par agent dans les CGC varie grandement d'un pays à l'autre allant de plus de vingt dans certains pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (avec de fortes variations) à moins de cinq dans les pays émergents et en transition (comme l'Argentine, la Bulgarie, la Hongrie ou les Philippines). Ces écarts reflètent peut-être la plus forte automatisation des procédures courantes dans le premier groupe. Les pays en développement sont généralement dans le bas de la fourchette. Du fait des économies d'échelle, il n'y a pas de raison que le nombre d'agents affectés aux CGC soit proportionnel à sa contribution au budget de l'État, mais, dans de nombreux pays, les dotations des CGC en personnel et, plus encore, en budget sont trop faibles. Il est largement admis que les coûts de perception doivent être maintenus à un niveau raisonnable, et de nombreuses administrations, tant dans les pays développés que ceux en développement, font un gros effort pour le faire.

La vraie question est de savoir si un nombre suffisant des cadres les mieux payés, notamment ceux chargés des contrôles, est affecté aux CGC en général et aux grandes entreprises extractives en particulier. Les affectations devraient refléter la stratégie du ministère en matière de respect des obligations; trop souvent la stratégie ne fait pas la différence entre les gros contribuables et les autres et ne reflète pas le risque d'audit majoré (mais celui plus faible d'application) que ceux-là représentent. Les services fiscaux ne peuvent pas s'attendre à avoir des ressources suffisantes pour s'attaquer à tous les risques et doivent donc faire des choix, mais ils devraient commencer par le besoin d'une gestion efficace des risques exceptionnels que présentent les grandes entreprises qui contribuent le plus au budget de l'État. Hormis l'appartenance habituelle des grandes compagnies extractives à ce groupe, il peut être nécessaire d'étendre la couverture des contrôles des compagnies extractives pour renforcer la transparence des recettes tirées des ressources naturelles et dissiper les interrogations du public quant à la justesse du rendement qu'obtient le pays sur l'exploitation de ses ressources naturelles.

L'affectation du personnel à la gestion des recettes au titre des ressources naturelles versées par les grandes entreprises devrait reposer sur une évaluation détaillée des besoins pour une mise en œuvre efficace des plans de respect des obligations fiscales en matière de ressources naturelles (principalement par le contrôle) et des plans de services aux contribuables. Ils devraient refléter les stratégies ministérielles bien conçues de contrôle fondé sur les risques et de services aux contribuables telles qu'ajustées aux divers segments de contribuables. Pour les gros contribuables, il vaut mieux pêcher par excès : certains agents, du fait de la rotation du personnel, peuvent prendre un certain temps avant d'être pleinement efficaces. Dans l'absolu, il faut assez peu de cadres pour couvrir les grandes entreprises extractives, mais c'est souvent une ressource rare et très demandée. Pour les réaffecter ainsi que les financements correspondants, il faudra gérer les jeux d'intérêts internes et surmonter de fortes résistances.

Les besoins en personnel devraient être évalués de la même façon dans toutes les institutions qui ont des missions d'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Il est bon, lors

de l'examen des besoins en personnel d'institutions autres que le fisc, de chercher à comprendre si l'intégration de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles dans une instance unique renforcerait le respect des obligations (en produisant, par exemple, plus de contrôles) et d'envisager d'employer moins d'agents plus qualifiés (en augmentant les salaires, par exemple).

## SALAIRES

Les salaires des agents des CGC doivent être suffisamment élevés pour y conserver les agents de la qualité nécessaire à une administration efficace des gros contribuables. À poste équivalent, les salaires du privé sont souvent beaucoup plus élevés que dans la fonction publique. Les grilles des salaires du public sont souvent indifférenciées à chaque échelon, de sorte que les salaires des cadres supérieurs clefs sont particulièrement peu attrayants, et trop similaires sur tout le territoire, de sorte que les agents des CGC affectés dans les métropoles où les grandes compagnies ont leurs bureaux ne touchent pas de salaires attrayants qui reflètent le coût de la vie plus élevé et les niveaux de salaires. L'organisation par fonction produit parfois des structures de salaires anormalement plates (mais ce n'est pas automatique); ainsi, il arrive parfois que les chefs d'unité fonctionnelle touchent automatiquement la même rémunération et soient au même échelon alors que les risques, la difficulté de la tâche et la valeur de marché des compétences requises peuvent être beaucoup plus élevés dans certaines fonctions. Dans les pays où un petit nombre de grandes entreprises extractives représentent la majeure partie des recettes tirées des ressources naturelles, les agents de contrôle et les gestionnaires de clients clefs qui les encadrent sont essentiels à la performance générale de l'administration, ce que la structure de rémunération doit refléter.

Les salaires dans les CGC doivent également être suffisamment élevés pour décourager la corruption. Les coûts de la corruption induits par de grandes entreprises sont très élevés. Comme le rappelle le chapitre 5, d'autres mesures de lutte contre la corruption sont également nécessaires. Les possibilités de corruption dans les CGC sont parfois moindres puisque le comportement et les décisions des agents sont suivis de très près, qu'il y a moins d'occasions d'obtenir des pots-de-vin par les retards et le harcèlement et que les grandes entreprises cherchent à influencer les hauts responsables publics plutôt que de simples agents des impôts.

L'inadéquation des salaires dans les CGC est parfois pire dans les pays riches en ressources naturelles. L'arrivée des compagnies extractives augmente souvent les salaires et renforce la concurrence pour ces compétences rares, d'autant que les compagnies extractives doivent parfois respecter, sous la pression des États, des quotas d'emplois locaux. Le coût de la vie dans les villes en pleine croissance du fait des ressources naturelles peut exploser. Ainsi Luanda, en Angola, est l'une des villes les plus chères au monde malgré le niveau de pauvreté moyen élevé du pays. Les spécialistes des ressources naturelles peuvent parfois obtenir des salaires majorés dans le secteur privé, et les services fiscaux devront peut-être payer plus cher pour recruter et conserver ces spécialistes que pour des agents de qualité équivalente mais non spécialisés. Il peut en résulter des problèmes de gestion des ressources humaines. Les grilles de poste et la classification

doivent parfois être révisées pour permettre le recrutement et la rétention des spécialistes des ressources naturelles.

Autant que possible, les salaires des spécialistes des ressources naturelles devraient refléter les salaires et les différentiels de salaires du privé. L'administration doit donc en assurer le suivi. La rémunération des agents du fisc correspond rarement à celle du privé. L'État peut recruter et retenir du personnel convenable à des niveaux de salaire inférieurs pour d'autres raisons que les salaires, comme la satisfaction de servir l'intérêt général ou la sécurité de l'emploi que peuvent offrir ces fonctions. Il ne devrait pas être trop coûteux de proposer quelques ajustements pour une petite CGC qui permettent d'attirer les bons collaborateurs. Il faut néanmoins maintenir à un niveau raisonnable le différentiel de salaire entre le privé et le public, et le différentiel entre les cadres du CGC et les autres doit refléter celui qui existe entre les grandes entreprises et les grands cabinets d'expertise comptable, d'une part, et les établissements plus petits, d'autre part. Il faudra peut-être que le différentiel entre les spécialistes des ressources naturelles et les autres reflète également le différentiel semblable qui existe dans le privé.

Arriver à recruter et à retenir du personnel de qualité est la preuve que les niveaux de salaires sont les bons. On peut gérer une faible rotation du personnel, qui est d'ailleurs un bon signe, mais un taux trop élevé est mauvais pour la performance et pour le moral des collaborateurs et indique clairement qu'il faut augmenter les salaires. Cependant, avoir un très faible taux de rotation ne prouve pas que les niveaux de salaires soient les bons. Cela peut ne refléter que la mauvaise opinion que l'on a des employeurs du privé. Trop souvent, cela ne fait qu'illustrer le fait que les fonctionnaires complètent leurs salaires trop bas par des pots-de-vin. Dans certains pays, on verse de très gros pots-de-vin pour obtenir un emploi public mal rémunéré à fort potentiel de rente.

À poste équivalent, les salaires dans les services fiscaux devraient être comparables à ceux dans le ministère chargé des ressources naturelles et l'EPE. Les EPE ont souvent un meilleur personnel et de meilleurs salaires (sans compter la formation, les locaux et le financement) que les ministères, ce qui peut en affaiblir la capacité institutionnelle ou les en priver. Les salaires sont généralement plus élevés au ministère chargé des ressources naturelles que dans les services fiscaux. Ces écarts de salaires, et donc de capacité, peuvent entraver considérablement l'intégration de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles, voire la coopération interministérielle.

## RECRUTEMENT

Si les salaires sont insuffisants, la qualité des agents risque d'être insuffisante, et il sera alors nécessaire d'améliorer la rémunération et le recrutement. La politique de recrutement est parfois mauvaise, dépend de qualifications douteuses et est marquée par le favoritisme. Les services fiscaux n'ont parfois pas de prise sur les nominations, mais dépendent de services du personnel bureaucratiques et peu réactifs. Les CGC n'ont pas toujours le moyen d'influencer les recrutements, mais doivent accepter les agents que l'administration centrale leur envoie. Il peut donc être nécessaire de réviser et de renforcer les pratiques de recrutement.

L'amélioration des salaires, des conditions d'emploi et des pratiques de recrutement devrait, à terme, renforcer les capacités.



Il n'est néanmoins pas faisable ni raisonnable de remplacer l'ensemble des spécialistes des ressources naturelles, même s'ils sont de qualité insuffisante. Il faut du temps pour améliorer la qualité du personnel, mais une gestion efficace de la performance (évoquée ci-dessous) peut accélérer le processus, tout comme la possibilité de renvoyer ou de rétrograder les mauvais éléments, la promotion au mérite et de bons plans de relève.

Une des questions qui se posent dans le cadre du recrutement d'agents pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles est de savoir s'il faut des experts techniques, comme des ingénieurs, des géologues ou des minéralogistes. La réponse dépend en partie de la nature de la fiscalité des ressources naturelles. Ainsi :

- Si le fisc est responsable des contrôles physiques, notamment de la mesure de la qualité de la production, des compétences minéralogiques spécialisées peuvent être nécessaires. Cependant, dans de nombreux pays, la mission de contrôle physique revient généralement au ministère chargé de ressources naturelles (ou au service des douanes) plutôt qu'au fisc.
- Si les taux d'amortissement dépendent de facteurs tels que le taux d'épuisement des ressources ou la durée de vie attendue de la mine, les compétences d'ingénieurs et/ou de géologues peuvent être nécessaires. Cependant, dans de nombreux pays, l'amortissement se calcule plus simplement (par exemple par l'amortissement linéaire des dépenses de développement sur  $x$  années), et de telles compétences ne sont généralement pas nécessaires.
- Si les agents responsables du contrôle fiscal sont supposés contester les coûts pour des raisons techniques et/ou commerciales (en indiquant, par exemple, que telle recherche n'était pas justifiée par les données sismiques, que l'on aurait pu utiliser d'autres technologies d'extraction moins coûteuses, ou que le taux d'extraction n'optimisait pas la valeur de la production), des compétences techniques spécialisées sont nécessaires. Comme le rappelle le chapitre 2, on ne sait pas précisément, dans certains pays, si les agents responsables du contrôle fiscal peuvent ou doivent utiliser le critère «nécessairement encouru» pour contester les coûts pour des raisons techniques et/ou commerciales. Si c'est le cas, les services fiscaux peuvent préférer disposer de leurs propres experts pour contester ou critiquer l'analyse des entreprises. Cependant, ces décisions techniques sont habituellement soumises et approuvées en amont par le ministère en charge des ressources naturelles (ou parfois l'EPE), et elles ne sont pas normalement réexaminées pendant un contrôle fiscal. Si les conclusions d'un contrôle fiscal dépendent de la justification technique et/ou commerciale d'une dépense donnée, les agents responsables du contrôle fiscal devraient pouvoir consulter les experts en ressources naturelles des autres ministères. Ils doivent néanmoins apprendre à comprendre la technologie et le vocabulaire des ressources naturelles. Dans l'idéal, ils devraient avoir une formation initiale dans les technologies des ressources naturelles et des compétences en comptabilité et fiscalité, mais il est difficile de trouver de telles personnes. Il est

généralement plus facile pour des comptables/fiscalistes de carrière d'acquérir, sur le terrain et par des formations courtes, les compétences nécessaires à des contrôles efficaces que ça ne l'est pour des experts techniques d'acquérir les compétences fiscales et comptables.

Il peut donc être nécessaire d'avoir des experts techniques, mais, sans compétences fiscales et comptables, ils risquent de n'être utiles que de façon limitée, en appui aux contrôleurs.

## FORMATION

Les agents de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles doivent être convenablement formés, et la formation doit être continue et progressive. Elle devrait comprendre :

- des programmes et supports de formation adaptés aux différentes étapes du développement professionnel;
- des renseignements écrits relatifs aux nouveautés législatives et de procédure ou tout autre événement qui touche l'administration;
- des renseignements écrits de référence sous forme de manuels et autres instructions, régulièrement mis à jour.

À court terme, la formation peut être coûteuse et perturber le travail du service, mais elle apporte des avantages à long terme, et les services des ressources humaines doivent s'assurer que les agents ont les moyens de poursuivre leur développement professionnel.

Pour la plupart, les formations et compétences nécessaires à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles sont les mêmes que pour l'administration générale de la fiscalité, mais il faut développer des compétences particulières sur la fiscalité des ressources naturelles. Des compétences et des savoirs spécialisés sont particulièrement nécessaires pour exercer les fonctions spécialisées liées à la quantification des impôts dus sur les ressources naturelles, notamment dans le cadre de contrôles. De telles connaissances sont moins nécessaires dans les fonctions d'application et les tâches courantes comme le traitement des déclarations. Les besoins de formation pour l'administration générale de la fiscalité ne sont pas traités dans le présent manuel; rappelons néanmoins que certaines des insuffisances identifiées dans le cadre d'une analyse des besoins de formation pour les ressources naturelles ne correspondent pas nécessairement à des compétences spécialisées. On exagère d'ailleurs souvent l'importance des compétences et techniques spécialisées dans les ressources naturelles par rapport aux compétences et techniques générales. Les agents nouvellement affectés au contrôle des grandes compagnies extractives qui ont une connaissance du contrôle général peuvent généralement compléter aisément leurs compétences. Malheureusement, ils ne le font que trop rarement. Il faut garder cela à l'esprit lors de la conception des programmes et supports de formation pour les agents en charge des recettes tirées des ressources naturelles.

Les formations spécialisées devraient couvrir une vaste palette de sujets liés aux ressources naturelles et fournir notamment des bases solides dans :

- le fonctionnement du secteur des ressources naturelles en général et dans le pays en particulier;
- la comptabilité du secteur des ressources naturelles;
- la fiscalité des ressources naturelles et les difficultés particulières qu'elle pose;

- l'établissement de cours de référence;
- la mesure de la qualité et des volumes des ressources naturelles (si elle est du ressort du ministère).

Il peut également être utile de former les agents d'administration des ressources naturelles à l'anglais, la langue généralement utilisée dans le secteur, pour leur permettre d'accéder aux informations contenues dans les documents publiés par les entreprises et sur leurs sites Internet (par exemple les comptes de la société mère).

La formation doit mettre l'accent sur les problèmes particuliers que pose la fiscalité nationale des ressources naturelles. Certains modules seront identiques dans tous les pays, comme ceux sur les opérations d'extraction de traitement des minerais ou la comptabilité analytique. Certaines techniques de contrôle des déclarations des compagnies extractives sont identiques à celles utilisées pour les autres grandes entreprises. Cependant, la fiscalité des ressources naturelles présentant des défis particuliers, tels que ceux identifiés au chapitre 2, des risques propres apparaissent. Il est important de concentrer les formations spécialisées sur l'évaluation desdits risques et des méthodes qui permettent de les suivre. Bien que les risques puissent être similaires dans divers pays, leur typologie et leur amplitude varient selon les spécificités des législations nationales. Ainsi, l'emploi frauduleux des prix de transfert est bien plus probable et plus difficile à contrôler lorsque la législation sur les prix de transfert est peu contraignante et imprécise.

Les formations doivent être offertes au bon personnel. Il y a, dans de nombreux pays, un tel manque de formation que des groupes hétéroclites de fonctionnaires se présentent à toute séance de formation proposée. Les formations sur le contrôle des compagnies extractives pourraient attirer des fonctionnaires de tout le service et de nombreuses institutions extérieures, comme la banque centrale et le ministère des Finances. Il est utile que de nombreux fonctionnaires comprennent les principes et les problèmes de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles, mais les formations détaillées devraient se limiter aux agents chargés directement de l'exercer.

Il y a de nombreuses sources de formations externes, mais il vaut mieux utiliser les ressources locales. Des cabinets internationaux peuvent fournir des formations sur les sujets généraux mentionnés ci-dessus, si les financements sont disponibles. Les partenaires de développement, comme le FMI et la Banque mondiale, organisent régulièrement des cours de formation et des ateliers, mais ils sont souvent généraux puisque les participants viennent de nombreux pays et ont des fonctions diverses. Il vaudrait mieux utiliser les ressources locales pour des formations plus ciblées. Les administrations se tournent trop souvent vers des formations extérieures alors que leurs EPE feraient mieux. Des compagnies extractives privées qui ont des activités dans le pays pourraient également assurer ces formations. Pour éviter les conflits d'intérêts, les formations dispensées par les EPE ou des sociétés privées devraient mettre l'accent sur les activités économiques et le fonctionnement des entreprises plutôt que sur les questions fiscales. Les universités et institutions éducatives locales pourraient également concevoir des programmes sur mesure.

Les formations doivent mettre l'accent sur les activités économiques et le fonctionnement des entreprises. Les experts internationaux sont probablement plus centrés et plus utiles si les

formateurs passent du temps dans le pays à travailler aux côtés des agents, apprennent à connaître le secteur des ressources naturelles du pays, sa fiscalité et ses difficultés, préparent des supports de cours qui appuient le travail des agents avec leurs contributions et leur participation, obtiennent des commentaires et font participer les agents à l'amélioration des supports en fonction de ces commentaires. Les administrations devraient également préparer leurs propres supports pédagogiques sur la base de leur expérience et des formations extérieures. À moins que les formations sur les ressources naturelles ne soient assurées de façon centralisée par le service du personnel, il faudrait donner à quelques agents ou cadres expérimentés des responsabilités particulières en matière de formation, comme, par exemple, de concevoir un cours d'introduction d'une ou de deux journées pour les agents de contrôle récemment affectés aux ressources naturelles ou d'accompagner les nouveaux venus. (L'absence de formation contribue souvent à une spécialisation exclusive dans laquelle personne ne change jamais de poste ni n'a de nouvelles expériences professionnelles.)

Les informations écrites et supports de formation devraient être conservés dans les manuels d'instruction et mis régulièrement à jour. Ce peut être plus important que les formations, qui ne touchent pas tous les agents, ne sont pas toujours disponibles au bon moment et s'oublie facilement, ne laissant pour toute trace que quelques présentations PowerPoint sommaires. Comme le rappellent les chapitres précédents, les manuels à l'attention des fonctionnaires devraient également être publiés pour faire connaître aux industriels des ressources naturelles la position de l'administration sur la fiscalité des ressources naturelles et son application. Il faudrait inviter les entreprises à faire des commentaires sur les manuels pour en améliorer l'utilité comme support de formation et comme moyen de renforcer le respect volontaire par les entreprises de leurs obligations. Il faudrait attribuer précisément la responsabilité de la mise à jour régulière des manuels de formation.

Les visites à l'étranger auprès de services fiscaux qui ont une expérience des ressources naturelles sont très populaires, mais ont une utilité limitée si elles ne sont pas correctement ciblées. Elles sont coûteuses et ne touchent que quelques agents. L'expérience du pays visité n'est pas forcément pertinente. Les agents peuvent être trop occupés pour proposer une formation ou des conseils utiles à leurs visiteurs étrangers. Il vaut mieux que de telles visites aient un objectif précis et circonscrit, permettre, par exemple, aux gestionnaires de clients clefs de voir en détail comment ces fonctions sont exercées dans un pays reconnu comme étant une réussite.

Enfin, rappelons-nous que la meilleure façon d'apprendre, c'est de faire. La complexité du contrôle fiscal des ressources naturelles est entourée de mystère et d'exagération. Cela intimide les administrations des pays en développement et les incite à attendre une formation où tout leur sera révélé, ce qui n'arrive quasiment jamais. (Lorsque les services fiscaux rencontrent pour la première fois les accords de partage de production, ils sont perplexes et perdus et ont l'impression que le contrôle des recettes et les dépenses des entreprises doit se faire d'une façon fondamentalement différente qui reste inexplicable.) Les formations peuvent être utiles, mais c'est aux agents de contrôle de faire leurs analyses de la fiscalité des ressources naturelles et des risques d'audit correspondants et

de s'atteler à la tâche, armés de l'autorité dont ils disposent et qui suffit largement à obtenir les informations qu'ils cherchent.

## GESTION DE LA PERFORMANCE

Il est essentiel de gérer la performance des agents en charge des ressources naturelles. Il est recommandé de définir des objectifs de performance et d'évaluer régulièrement les performances en fonction de ces objectifs; d'avoir des rapports réguliers, au moins annuels, sur chaque agent et de faire le point avec eux; de disposer de mécanismes pour récompenser les meilleurs résultats ou se débarrasser des moins bons éléments. L'annexe 4 propose quelques indicateurs généraux de performance collective avec lesquels les objectifs personnels devraient s'accorder. Le sujet est couvert plus en détail dans Crandall (2010).

## INFORMATIQUE

Les administrations des recettes tirées des ressources naturelles doivent avoir les ressources informatiques qui correspondent à leurs besoins (matériel et logiciel). L'informatique devrait faciliter les fonctions administratives courantes et rendre leur exécution et leur contrôle plus aisés. L'informatique devrait permettre la collecte d'informations de gestion relatives aux fonctions courantes dans des formats standard ou personnalisés, ce qui améliorera la prise en compte des cotisations et de la perception. Elle devrait permettre la création de bases de données fiscales rassemblant des informations d'origines multiples et faciliter le partage d'information en institutions. Il faudrait utiliser les manipulations informatiques et l'analyse des données provenant des déclarations et d'autres sources pour renforcer l'analyse du risque de non-respect des obligations fiscales. Les agents chargés des contrôles devraient être dotés d'ordinateurs portables avec un accès aux données nécessaires aux contrôles et les logiciels d'extraction et d'analyse des registres des entreprises. Il faudrait utiliser l'informatique pour assurer le suivi des activités professionnelles des agents et établir des historiques, ce qui améliore la transparence et réduit de risque de corruption. L'accès à l'information et les fonctions doivent évidemment être gérés précisément et contrôlés pour respecter les conditions de confidentialité et de sécurité.

En pratique, les administrations fiscales des pays en développement ont rarement les systèmes informatiques nécessaires ou assez d'ordinateurs. L'un des problèmes récurrents est l'absence d'un réseau informatique opérationnel entre le siège et les agents sur le terrain. Il est encore plus compliqué de construire un réseau efficace si les recettes sont administrées par différentes instances utilisant des logiciels incompatibles. Même lorsqu'un réseau informatique existe, les pays ont eu des résultats variés dans la mise en place d'un système d'administration fiscale intégrée (SAFI), et cela n'a que rarement été pleinement réussi.

Les besoins informatiques pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles sont globalement les mêmes que ceux de l'administration fiscale générale, mais quelques points particuliers méritent d'être évoqués :

- Les SAFI sont souvent structurés autour d'impôts particuliers même lorsque l'administration est théoriquement organisée par fonction. Il y a généralement quelques

impôts sur les ressources naturelles qui ne s'intègrent pas facilement dans ces systèmes.

- La fiscalité des ressources naturelles peut impliquer des procédures particulières qui peuvent ne pas s'intégrer facilement dans des systèmes standardisés, comme la comptabilité et/ou les paiements en dollars, une méthode particulière de calcul des intérêts ou des procédures de valorisation des ressources naturelles en milieu d'année.
- L'échange d'information entre les institutions publiques est essentiel, notamment entre les ministères en charge des ressources naturelles et des impôts, même lorsque l'administration des recettes tirées des ressources naturelles est intégrée. Les systèmes doivent être suffisamment adaptables et compatibles pour permettre l'échange régulier de ces données spécialisées.
- Lorsque l'administration est fragmentée, il peut être particulièrement compliqué de développer des systèmes permettant une administration coordonnées, notamment en ce qui concerne les évaluations et le recouvrement des recettes tirées des ressources naturelles.

Il est généralement recommandé aux administrations fiscales d'acquérir des SAFI prêts à l'emploi, mais il peut y avoir des raisons de choisir des systèmes sur mesure pour l'administration des recettes tirées des ressources naturelles. Les SAFI reconnus et prêts à l'emploi sont généralement moins coûteux, moins risqués et plus efficaces que les systèmes sur mesure, même lorsque les tests n'ont pas, comme c'est souvent le cas, été suffisants. L'histoire des marchés publics de SAFI sur mesure est pleine de catastrophes coûteuses, même dans les pays développés. Si l'administration des recettes tirées des ressources naturelles est intégrée et que les procédures en sont harmonisées avec celles des autres impôts (sous réserves des quelques exceptions mentionnées au chapitre 4) et qu'un SAFI général efficace est en place (ou en cours de développement) et facilite l'administration par fonction, la meilleure solution est généralement d'adapter le SAFI à la fiscalité des ressources naturelles. Si ce n'est pas le cas et que les impôts sur les ressources naturelles sont dus par un petit nombre d'entreprises gérées par quelques dizaines d'agents, un système sur mesure peut être la meilleure solution. Le système devrait alors être en mesure de prendre en charge les caractéristiques de la fiscalité des ressources naturelles, comme la législation spécifique et des procédures souvent fragmentées et incohérentes, et il pourrait être moins coûteux et moins risqué de le développer que d'autres du fait de sa petite taille. Il est parfois préférable d'essayer d'adapter un SAFI général pour répondre à des besoins particuliers. Un système spécialisé peut reposer sur un tableur et un logiciel de base de données commerciaux, sécurisés par une forte protection<sup>1</sup>. Il y a des désavantages à avoir un système sur mesure distinct lorsqu'un SAFI général existe déjà ou est envisagé — l'une des difficultés est la possibilité d'avoir la bonne interface entre les systèmes lorsqu'elle est requise. Il faut donc peser attentivement le pour et le contre de ces deux possibilités, ainsi que leurs coûts respectifs, avec l'aide d'experts en système d'information.

<sup>1</sup> Ainsi l'Angola a développé un système distinct d'administration des recettes pétrolières géré avec l'aide de consultants extérieurs.

## FINANCEMENT ET AUTONOMIE

Les financements adéquats sont nécessaires à une bonne administration des recettes. Le financement de base doit provenir d'une ligne budgétaire fiable. Les financements complémentaires pour des projets particuliers peuvent provenir d'emprunts, de subvention de donateurs, etc. Certains États permettent aux services fiscaux de conserver une part des recettes encaissées. Ceci n'est pas recommandé, d'autant moins lorsque les recettes tirées des ressources naturelles sont importantes, du fait de leur forte volatilité et du potentiel de croissance. Comme le rappelle le chapitre 5, cette pratique a parfois permis à certaines administrations de conserver bien plus qu'il n'en faut pour couvrir les besoins administratifs et de ne pas rendre de comptes à ce sujet.

Les administrations doivent avoir suffisamment d'autonomie tant opérationnelle que pour dépenser les budgets qui leur sont accordés, sous réserve des contrôles politiques et financiers. Elles doivent notamment pouvoir se structurer comme elles le souhaitent, définir les emplois et les salaires, embaucher et licencier et décider seules de leurs dépenses d'équipement et de fonctionnement.

## RÔLE DU SECTEUR PRIVÉ

Certains États réagissent aux contraintes de capacité et complètent les compétences des agents du fisc en se reposant sur l'expertise de sociétés privées et de consultants. Dépendre du secteur privé pour certains services, comme la représentation juridique dans les arbitrages, est une pratique courante tant dans les pays développés qu'en développement, mais l'externalisation complète de fonctions de base (dont la perception et le contrôle) est rare. Certains États ont néanmoins essayé l'externalisation du contrôle et de la valorisation dans certaines circonstances ou recouru au soutien de cabinets privés.

Ni les États ni le FMI ne voient l'externalisation comme une solution permanente. La préférence va à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles par des institutions publiques et au développement de capacités en interne. La fiscalité des ressources naturelles est un exercice de longue haleine qui justifie de gros efforts de renforcement des capacités même s'ils exigent initialement des années d'investissement. Les services fiscaux ne devraient donc utiliser les services du privé qu'à titre temporaire, pour combler des manques de capacité administrative à court et à moyen terme et pour en obtenir des transferts de systèmes et de compétence permettant de développer les capacités de l'État à long terme. C'est pourquoi les contrats passés incluent souvent l'obligation d'employer des agents locaux et/ou de proposer des formations. Quoi qu'il en soit, cela devrait se faire sous le contrôle attentif d'un haut responsable du fisc et dans un contexte qui garantisse la protection de l'information et le secret fiscal.

Si un pays fait le choix de l'expertise privée, il doit s'assurer que les consultants internationaux et les cabinets spécialisés cherchent à améliorer la qualité de l'administration, tant son efficacité que son intégrité, et transfèrent des compétences utiles. On pourrait adopter cette approche lorsque les pays ne sont pas en mesure de développer dans un délai donné les capacités nécessaires à l'administration d'une fiscalité normale (par exemple les pays en situation de postconflit).

Il peut être difficile de faire le choix de développer une fiscalité des ressources naturelles suffisamment simple pour être maîtrisée par des capacités limitées (comme des redevances très simples), et cela peut causer des désavantages considérables à long terme par rapport à un système plus efficace mais plus exigeant administrativement. Même si les États ne sont pas dans des situations désespérées, il est parfois difficile de développer une expertise qui puisse faire face aux cabinets internationaux sur des fonctions complexes comme la tarification et l'analyse des minerais. En cas de forte demande sur le marché international, il peut être nécessaire d'être soutenu par une aide extérieure. En résumé, si l'externalisation peut renforcer considérablement la performance elle peut être envisagée par le fisc pour compléter et renforcer les capacités en interne.

L'externalisation ne réussit pas toujours, les services fiscaux devraient avoir conscience des pièges qu'elle recèle. La qualité des services fournis par les cabinets varie, et il est parfois difficile de contrôler leur travail. Les rapports qu'ils entretiennent avec les compagnies extractives peuvent provoquer des conflits d'intérêts. L'externalisation peut coûter très cher. L'État passe d'une situation où il verse des salaires de la fonction publique peu attractifs sur le marché local à une situation où il paye les honoraires élevés de consultants internationaux, des frais élevés de voyage et de séjour en plus d'une marge bénéficiaire de taille, sans avoir envisagé de possibilité intermédiaire à un meilleur rapport qualité-prix. Le transfert de compétences tant attendu n'a pas lieu, peut-être parce que les consultants n'ont pas de motivation pour réussir ou parce que les destinataires prévus n'ont pas les moyens de les assimiler. Sans compter que le processus d'externalisation est sujet à corruption.

Il faut au moins développer suffisamment les capacités en interne pour pouvoir définir le cahier des charges des services externalisés et en contrôler la prestation. Il faut un processus d'appel d'offres transparent et concurrentiel dans lequel les contrats sont attribués en fonction de la qualité et du prix. Les États ont parfois besoin qu'une entité non commerciale leur apporte une aide technique impartiale pour gérer ces besoins.

## RÉUSSIR LA RÉFORME

La première étape de tout programme de réforme et de modernisation de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles est un diagnostic complet des forces et des faiblesses du système existant. Un groupe de travail composé de hauts fonctionnaires de divers ministères (tel que celui recommandé au chapitre 3) devrait définir, en coopération avec le gouvernement, les priorités de la réforme et mettre sur pied les mécanismes formels de sa mise en œuvre. Il peut être utile de recourir à une aide technique extérieure pour définir le plan de diagnostic et d'amélioration, mais il faut, le cas échéant, que les contributions des multiples appuis techniques extérieurs soient coordonnées et que le personnel local prenne le projet à son compte.

Il peut être difficile de mener la réforme. Des initiatives interministérielles de grande envergure sont parfois nécessaires pour poser le cadre politique et juridique nécessaire, améliorer l'organisation et la coopération, développer de nouveaux processus administratifs et systèmes, améliorer la transparence et l'intégrité et renforcer les capacités institutionnelles. Il est difficile de gérer le changement correspondant. Pendant la phase de transition, les opérations et



les services aux contribuables doivent fonctionner, les recettes être protégées et le respect des obligations fiscales être vérifié.

Pour réussir, la gestion du changement dépend de nombreux facteurs, dont :

- une volonté politique durable et le soutien du gouvernement;
- une équipe de direction compétente, déterminée et dynamique : les cadres supérieurs, responsables de l'administration au quotidien, doivent jouer leur rôle dans le suivi et la mise en œuvre de la stratégie de modernisation quelle qu'elle soit;
- une vision claire du résultat escompté de la réforme accompagnée de stratégies bien formulées et de plans détaillés pour la réussir qui identifie des étapes concrètes et réalisables;
- des mesures législatives, si nécessaire, pour appuyer les propositions de réforme;
- des ressources et un financement suffisants;
- de bonnes procédures de gestion de projet ainsi qu'un contrôle extérieur adéquat : l'approche formelle de la gestion du changement, en commençant par les hauts fonctionnaires, puis par les partenaires clés, suivis des cadres de deuxième et de troisième rang, devrait s'adapter

à mesure que le changement se fait sentir dans les ministères touchés;

- la définition d'objectifs et d'étapes clairs accompagnés d'un suivi et d'une évaluation régulière des progrès et d'une forte redevabilité;
- la participation des agents des divers ministères et leur appropriation du processus de réforme : le changement a tendance à les déstabiliser, et ils sont peu nombreux à y voir de nouvelles perspectives. Si on ne comprend ni ne traite systématiquement ces difficultés humaines, les réformes les mieux intentionnées sont vouées à l'échec;
- la cohésion entre ceux qui conçoivent et mettent en œuvre le changement et ceux qui exercent les opérations en cours;
- la participation de partenaires extérieurs, dont l'État, les contribuables, la société civile, les associations professionnelles, les fiscalistes et les partenaires du développement;
- le recours adéquat à l'aide technique;
- une stratégie de communication forte et volontariste, sans quoi tout l'effort de réforme peut être remis en cause. Les plans de communications doivent être prévus à destination des partenaires intérieurs et extérieurs et être constamment mis à jour.



## Dispositions fiscales spécifiques aux ressources naturelles

### ÉVALUATION DES RESSOURCES NATURELLES ET FIXATION DE PRIX DE TRANSFERT

Évaluer les ventes de ressources naturelles et les revenus bruts pour le calcul du partage de la production, des redevances *ad valorem* et des impôts assis sur les bénéfices tels que l'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt sur la rente tirée des ressources naturelles (IRR) soulève les questions suivantes :

- À quel moment les ventes de ressources naturelles doivent-elles être évaluées pour le calcul de ces impôts?
- Quelle base de fixation du prix et de valorisation utiliser?
- Quelles sont les règles pour la fixation du prix de transfert des ventes entre entités liées?

La loi doit également préciser comment les revenus indirects des ventes de ressources naturelles doivent être traités dans le cadre de ces impôts spécifiques aux ressources naturelles. Cela peut inclure, par exemple, les bénéfices et pertes de change sur les produits de la vente de ressources naturelles ou les bénéfices et pertes dus aux opérations de couverture de ces mêmes transactions (qui seront abordées en détail plus loin).

#### Moment de la valorisation

En général, les impôts sur les ressources naturelles ne s'appliquent qu'aux opérations en amont, et non aux activités en aval, comme la transformation et la distribution. Cela est peut-être dû au fait que les activités en aval ont un potentiel de rente moins élevé (bénéfices), ce qui est précisément visé par la fiscalité des ressources naturelles, ou parce que, à la différence des activités amont, la transformation a souvent lieu à l'extérieur du pays (ce qui est encouragé par certains impôts qui, de ce fait, réduisent les recettes fiscales plus qu'ils ne les augmentent). Si cette fiscalité spécifique ne visait que les transformations effectuées par les entreprises en amont, celles-ci pourraient être tentées de se réorganiser afin d'éviter ces impôts, perçus comme étant injustes (en créant des filiales nationales séparées pour la transformation et/ou en délocalisant la transformation vers un autre pays). Les autorités des économies en développement souhaitent souvent que les ressources naturelles extraites de leur sol soient transformées à l'intérieur des frontières du pays, car elles sont convaincues (parfois sans véritable justification) que la transformation est une activité à plus forte valeur ajoutée que l'extraction et/ou que cela peut stimuler l'activité industrielle du pays. Au lieu d'imposer une fiscalité spécifique, les autorités ont tendance à offrir des incitations fiscales lorsque la transformation est effectuée sur place.

En fiscalité des ressources naturelles, la valeur de la production doit être calculée au moment de la transition entre l'amont et l'aval. Si une entreprise a des activités en amont et en aval, il n'y aura pas de vente à proprement parler lors de cette transition. Dans ce cas, il faudra calculer un prix de transfert interne. (De la même façon, dans le cas d'impôts sur les bénéfices, seuls les coûts liés à l'extraction doivent être pris en compte, à l'exclusion des coûts liés aux opérations en aval. Si la valeur des ventes ou le revenu brut assujetti aux impôts spécifiques ne comprennent pas la valeur ajoutée des opérations en aval, le coût des opérations en aval ne devrait pas couvrir le revenu brut. L'exclusion des coûts liés à l'aval se fait par des mesures de cantonnement des comptabilités, voir plus loin.)

Cependant, les approches des autorités quant au moment de la valorisation sont très diverses. Différents facteurs y contribuent, notamment la nature de l'industrie extractive concernée. Les principes généraux sont communs à toutes les ressources naturelles, mais la mise en œuvre diffère selon qu'il s'agit de pétrole, de gaz ou de ressources minérales. Nous reviendrons plus tard sur la valorisation de chacune de ces ressources naturelles.

#### Base de fixation du prix

Différentes bases de fixation des prix peuvent être utilisées lors des ventes de ressources naturelles. Voici les principales :

- Franco à bord (FAB) : la propriété et le risque sont transférés à l'acheteur au point de chargement et les coûts de transport et d'assurance sont à la charge de l'acheteur;

- Coûts, assurance et fret (CAF) : même si la propriété est transférée à l'acheteur, les coûts et les risques restent à la charge du vendeur jusqu'au déchargement de la marchandise;
- Coût et fret (CF) : comme CAF, mais le vendeur n'est pas responsable de l'assurance du chargement;
- Livraison : la propriété et le risque sont transférés à l'acheteur au point de destination, et tous les coûts restent à la charge du vendeur jusqu'à la destination.

La loi doit préciser quelle base sera utilisée pour la fiscalité. En règle générale, les ventes de ressources naturelles sont imposées sur la base du prix FAB. Les prix CAF ou CF sont plus élevés que les prix FAB et nécessitent un ajustement avant imposition afin de retrouver le prix FAB, mais les coûts pesant sur le vendeur au-delà du point de livraison ne doivent plus être déductibles, faute de quoi il y aurait une double déduction (le prix FAB ne prend pas en compte la valeur ajoutée de ces coûts). Le cas échéant, le prix FAB pourra être établi en retranchant du prix CAF ou CF les coûts à la charge du vendeur après le point de chargement; si ces coûts ont été réglés à un associé, ils doivent correspondre au prix de pleine concurrence. Lorsque le transport est pris en charge par des entreprises associées, les tarifs internationaux de transport de fret seront appliqués, comme ceux du London Tanker Brokers Panel, très largement utilisés dans les industries extractives pour fixer les prix d'expédition. Si la valeur est fixée sur la base d'un prix FAB de référence, il sera peut-être nécessaire de l'ajuster pour tenir compte des différentiels de prix de transport; l'utilisation des tarifs internationaux de transport de fret doit être préconisée chaque fois que possible.

## Prix de transfert

L'utilisation des prix de transfert<sup>1</sup> pour transférer des bénéfices est un risque important en fiscalité des ressources naturelles. Ce risque existe également en fiscalité générale des entreprises, mais les taux d'imposition élevés sur les ressources naturelles peuvent inciter les entreprises à utiliser les prix de transfert de manière abusive. Cependant, cela représente également une opportunité fantastique pour les pays. Dans les économies en développement, les opérations d'extraction à grande échelle sont bien souvent menées par des multinationales étrangères; la plus grande partie des ressources naturelles est exportée; les opérations sont financées par des capitaux étrangers; les biens et services à plus forte valeur ajoutée sont importés. Ces multinationales sont souvent intégrées verticalement : leurs activités vont de la recherche à la vente de produits finis, ce qui favorise la vente à des entreprises associées en aval. Même sans intégration verticale, les ventes passent fréquemment par des entreprises associées pour des raisons de marketing. La direction centrale et les services du groupe fournissent biens et services à des entreprises en amont basées localement. Les associés sont parfois enregistrés dans des paradis fiscaux, ce qui optimise encore les économies d'impôts potentielles liées aux ventes entre entités associées. L'utilisation abusive des prix de transfert peut affecter les redevances calculées sur la valeur des ventes ainsi que les impôts sur les bénéfices et la rente. Il est important de noter, cependant, que le secteur des ressources naturelles est composé de nombreuses entreprises qui ont des comportements de conformité divers et dont beaucoup sont renommées et effectuent des transactions contrôlées sans passer par les paradis fiscaux. Il est essentiel que les administrations fiscales intègrent dans leurs modèles de gestion des risques l'hypothèse selon laquelle le secteur des ressources naturelles comporte un risque d'abus de prix de transfert plus élevé que les secteurs économiques cantonnés au marché intérieur avec des taux d'imposition standard.

Lorsque, dans un pays, le taux d'imposition des bénéfices est plus élevé dans le secteur des ressources naturelles que dans les autres secteurs, les abus de prix de transfert ne se limiteront plus aux transactions transfrontières, mais pourront être étendus aux transactions intérieures avec des associés moins imposés. Ce risque sera encore plus important si certaines opérations bénéficient d'incitations fiscales comme les régimes de faveur visant à encourager le développement d'infrastructures locales pour les activités de l'aval. Une planification fiscale internationale peut permettre de tirer le meilleur parti de ce genre d'opportunités, par exemple en faisant transiter les biens et services par des entreprises nationales associées bénéficiant d'un taux d'imposition moins élevé avant de les transférer vers les activités en amont. De tels abus peuvent même être observés au sein d'une même entreprise qui devra, comme nous l'avons expliqué plus haut, utiliser un prix de transfert entre ses activités de l'amont et de l'aval, lorsque ces activités sont imposées différemment.

Cependant, certaines caractéristiques de l'industrie des ressources naturelles diminuent son exposition à ce risque, par rapport à d'autres secteurs. Les industries extractives sont des activités physiques. La production est une matière première, et non un article de marque, et elle peut être pesée et mesurée. On peut également définir physiquement les variations en qualité et en nature. Les mesures commerciales types sont utilisées. Les prix des produits les plus courants sont cotés sur les bourses internationales. Tout cela augmente la visibilité du prix. Même si le prix du baril de pétrole est sujet à discussion, la fourchette est réduite. Les coûts facturés entre entreprises associées sont peut-être plus difficiles à évaluer, mais ils sont généralement en rapport avec les biens physiques et les opérations qui impliquent un savoir-faire technique, et ne sont pas définis par une question de propriété intellectuelle un peu floue, comme les valeurs d'une marque. Enfin, au moins pour le secteur pétrolier, les structures commerciales peuvent limiter le risque de prix de transfert, comme nous l'expliquerons plus tard. Certaines multinationales demandent à leurs filiales d'appliquer le prix du marché à toutes leurs transactions, alors que d'autres ne le font pas.

Il existe souvent, dans les différents pays, des règles spécifiques régissant les prix de transfert pour l'industrie des ressources naturelles, et les écarts d'un pays à l'autre sont importants. Dans certains pays, ces règles permettent une plus grande transparence et une plus grande efficacité de l'administration que dans d'autres.

<sup>1</sup> La discussion se limitera ici aux prix de transfert des ressources naturelles. Un guide général des prix de transfert pour les économies en développement a été préparé par les Nations Unies (2012).

On distingue trois types de règles régissant les prix de transfert :

- Règles générales de fixation des prix de transfert;
- Règles spécifiques de fixation des prix de transfert;
- Règles générales de valorisation.

## Les règles générales de fixation des prix de transfert

Une règle générale de fixation des prix de transfert préconise une imposition des transactions entre entités liées sur la base des prix de pleine concurrence. Les transactions entre entités non liées sont imposées sur la base des prix réels, qui seront considérés comme étant des prix de pleine concurrence. En général, on retrouve ce type de règle dans la législation sur l'impôt sur le revenu. Elle est parfois absente de la législation sur les redevances, ce qui constitue une réelle faiblesse lorsque les redevances sont assises sur les prix de vente.

Dans certains pays, les règles générales de fixation des prix de transfert sont imparfaites.

- La définition des transactions «de pleine concurrence» peut être trop limitative, le terme «association» étant parfois mal défini. Il peut arriver que la maison mère et la filiale tombent dans le champ de la définition, mais pas les sociétés sœurs sous contrôle partagé. Dans certains cas, la définition peut omettre de couvrir les transactions avec une entreprise non liée mais faisant partie d'un accord plus large impliquant une entreprise associée (par exemple : *A* vend des ressources naturelles pour un montant *X* à une entreprise non liée *B*, qui, dans le cadre d'un accord plus large, se charge de vendre les ressources naturelles au prix de  $X + y\%$  à une raffinerie détenue par une entreprise associée à *A*. *B* ne perçoit aucun intérêt sur le montant *X*, mais est intéressée dans *y*, ce qui fait que *X* n'est pas un prix de pleine concurrence.) Des transactions de ce type peuvent être difficiles à identifier, mais, si elles permettent une économie d'impôts, alors il serait naïf d'ignorer leur existence.
- Il arrive que les règles applicables n'obligent pas les contribuables à utiliser, pour le calcul de l'impôt, des prix de pleine concurrence pour les transactions conclues avec leurs associés. Dans les économies en développement du monde anglophone, il arrive encore que les règles régissant les prix de transfert soient fondées sur la réglementation d'avant 1998 qui *tolérait* que l'administration fiscale substitue au prix d'une transaction un prix de pleine concurrence lorsque le prix de cette transaction se traduisait par un impôt plus bas. Ces règles laissent aux contribuables toute latitude pour fixer les prix des transactions de façon erronée, et il reviendra à l'administration fiscale de détecter les abus et de définir les prix de pleine concurrence de substitution. Cela ne favorise pas une fixation appropriée des prix de transfert et est incompatible avec le principe déclaratif<sup>2</sup>.
- Les règles générales de fixation des prix de transfert ne s'appliquent pas toujours aux transactions à l'intérieur d'un pays (ce qui sera problématique si le taux d'imposition des industries extractives diffère de celui des entreprises nationales).

Il sera essentiel de corriger les règles de fixation des prix de transfert si les autorités souhaitent pouvoir les utiliser pour limiter les abus. Renforcer les capacités de l'administration ne saurait suffire. Les règles doivent être modifiées ou complétées par une législation afin de :

- définir de façon exhaustive les transactions de pleine concurrence;
- obliger les contribuables à
  - dévoiler les transactions importantes entre entités liées dans leurs déclarations;
  - utiliser des prix de pleine concurrence dans des transactions entre entités liées pour le calcul de l'impôt;
  - tenir un registre expliquant comment les prix des transactions entre entités liées ont été calculés.

La charge de la preuve doit clairement peser sur les contribuables, qui devront démontrer que les prix retenus correspondent à des prix de pleine concurrence. Des pénalités importantes devraient pouvoir être imposées en cas de manquement à ces obligations<sup>3</sup>.

## Règles spécifiques de fixation des prix de transfert

Les règles générales de fixation des prix de transfert mentionnent le principe de «pleine concurrence», mais ne précisent pas comment il doit s'appliquer. Elles se contentent, par exemple, de préciser que les prix utilisés doivent être équivalents aux prix auxquels les transactions seraient conclues si les entreprises étaient indépendantes. La législation fiscale suit parfois les principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) applicables en matière de prix de transfert. Ces principes énoncent cinq méthodes : méthode du prix comparable sur le marché libre, méthode du prix de revente minoré, méthode du coût majoré, méthode de partage des bénéfices et méthode transactionnelle de la marge nette<sup>4</sup> (pour les ressources naturelles, le terme *netback* ou valeur nette, est utilisé pour désigner la méthode du prix de revente minoré, même si, lorsque les coûts déduits incluent un certain profit, elle se rapproche plus de la méthode de partage des bénéfices). Ces méthodes peuvent aboutir à des résultats radicalement différents. La méthode du prix comparable sur le marché libre est la méthode idéale pour les ventes de ressources naturelles, la méthode du prix de revente minoré restant une solution alternative. Au vu des prix réels des

<sup>2</sup> De la même façon, aux termes de la section 482 du Code général des impôts des États-Unis, l'obligation d'identifier et d'ajuster les prix ne correspondant pas aux prix du marché revient à l'administration fiscale, mais une législation très complète oblige les entreprises à utiliser des prix de pleine concurrence à des fins fiscales et définit des pénalités qui s'appliquent en cas de non respect des obligations fiscales.

<sup>3</sup> Dans de nombreux pays en développement, les investisseurs bénéficient d'accords de stabilisation de l'impôt, mais, dans la plupart des cas, cela n'empêche pas les États de modifier les règles de procédure comme suggéré.

<sup>4</sup> Voir OCDE (2010) pour les définitions.

ressources naturelles les plus présentes dans les échanges, il est clair que les autres méthodes ne peuvent donner de résultats réalistes, étant donné qu'il n'y a pas de rapport fixe entre les coûts et les prix des ressources naturelles. En revanche, en raison des écarts de qualité des ressources naturelles, il peut être très difficile d'identifier les transactions comparables afin d'appliquer la méthode du prix comparable sur le marché libre, de savoir comment les utiliser ou quels types et niveaux de coûts prendre en compte dans les calculs de la valeur nette. Il est difficile d'établir des prix comparables pour les coûts liés aux ressources naturelles. La législation ainsi que les principes de l'OCDE ne précisent pas forcément quelle méthode est la plus appropriée, alors que ce choix peut pourtant avoir des conséquences très étendues et imprévisibles sur les recettes fiscales.

En l'absence de règles spécifiques, les entreprises auront toute latitude pour manipuler les prix de transfert, et cela empêchera l'administration fiscale de prévenir l'évasion fiscale. La plupart des économies développées bataillent pour appliquer efficacement les règles générales de fixation des prix de transfert. Même lorsque les équipes sont constituées d'experts très qualifiés, les audits de prix de transfert nécessitent des enquêtes longues et complexes, dont les conclusions sont souvent contestées et l'issue incertaine. Les administrations fiscales des pays en développement n'ont parfois ni les ressources ni la capacité pour entreprendre de tels audits. Elles sont souvent amenées à pallier les incertitudes en négociant des règles spécifiques avec des contribuables individuels dans le cadre d'accords préalables sur les prix de transfert alors qu'elles n'ont ni les informations nécessaires, ni les compétences de négociation. En pratique, les accords préalables sur les prix de transfert sont plus fréquents dans les économies développées. Les économies en développement pourraient envisager d'éclaircir certaines questions de fixation des prix de transfert par le biais d'accords et de contrats avec les entreprises de ressources naturelles (comme la méthode de fixation des prix pour les redevances). Dans un souci de transparence et de simplicité, les économies en développement pourraient préférer, lorsque c'est possible, que les prix de transfert obéissent à des règles standardisées, publiées et objectives. Un code fiscal clair et prévisible, qui ne dépend pas du pouvoir discrétionnaire d'une administration ou d'une quelconque négociation, est un fondement important de la transparence. On peut se demander si les accords individuels négociés sur les prix de transfert sont compatibles avec la transparence.

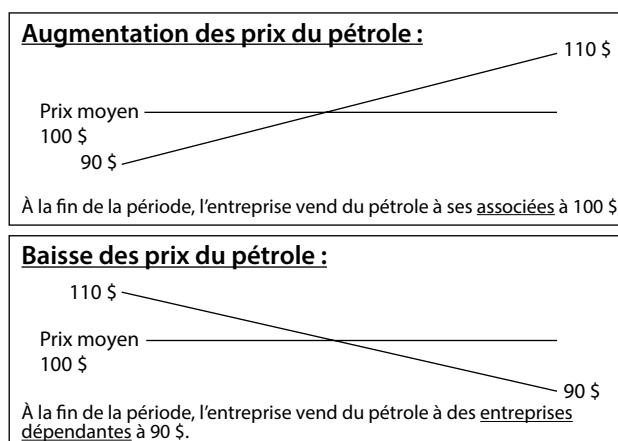
Les règles générales de fixation des prix de transfert sont donc souvent complétées ou supplantées par des règles spécifiques, dans la législation ou par le biais d'engagements contractuels, qui précisent comment les prix de transfert doivent être calculés. Dans ce contexte, la valeur des transactions entre entités liées d'un type particulier est définie par une règle de prix de transfert spécifique alors que les transactions similaires de pleine concurrence sont imposées sur la base des prix réels. Cette situation est très répandue (pas seulement dans les économies en développement) pour les ventes de ressources naturelles. La valeur d'une vente de ressources naturelles entre entités liées sera définie, à des fins fiscales, par une règle spécifique en fonction du prix moyen de pleine concurrence observé pour cette même ressource sur la période (mois ou trimestre, par exemple) pendant laquelle la vente a eu lieu.

Les règles spécifiques préconisent largement l'utilisation de prix moyens ou moyens pondérés pour évaluer les ventes de ressources naturelles. Cela présente l'avantage d'élargir le nombre de ventes de pleine concurrence servant de base au calcul des prix de transfert et permet d'utiliser une version modifiée de la méthode du prix comparable sur le marché libre. L'utilisation des prix moyens facilite également l'administration fiscale; une fois le prix moyen calculé, il peut être publié et appliqué de façon homogène à toutes les transactions entre entités liées de la période. Cela n'est pas totalement cohérent avec le principe même de pleine concurrence. Les prix des ressources naturelles étant très volatils, le prix moyen pourra être sensiblement différent du prix du marché à la date de la transaction. En théorie, cela peut mener à une double imposition, ou une imposition nulle, car il est improbable que la valeur de l'achat de l'entreprise associée soit calculée sur la base du prix moyen dans son pays d'origine. Les entreprises pourraient tenter de trouver des ajustements dans le cadre de procédure d'accords mutuels dans des conventions fiscales, mais il existe peu de preuves de cette pratique. Les groupes pourraient rechercher ce genre d'accord, partant du principe que ce qui sera perdu d'un côté sera récupéré de l'autre.

Il existe un risque que les entreprises puissent tirer profit de l'utilisation des prix moyens. Elles pourraient, par exemple, en fin de période, décider de vendre à une entité associée ou à une entité indépendante selon que les prix du marché sont plus ou moins élevés que la moyenne probable. Ou encore, décider rétrospectivement quelles livraisons devront être traitées comme des ventes à des entités indépendantes. Plus la période de calcul est longue, plus les risques de manipulation sont élevés. Un examen détaillé des règles établira l'étendue potentielle de tels abus (qui sont souvent plus complexes que la description ci-dessus le suggère). Mais ce type de manipulation est souvent possible et, si c'est possible en théorie, cela arrivera dans la pratique. En 2006, le Royaume-Uni a révisé ses règles de valorisation du pétrole pour corriger les manques à percevoir importants qui résultaient de ce genre de manipulation.

Étant donné qu'il n'y a pas forcément suffisamment de ventes de pleine concurrence sur une période donnée pour obtenir des données fiables, les règles de fixation des prix de transfert préconisent souvent le recours à des indices internationaux de référence pour compléter ou remplacer les prix moyens. Nous aborderons la question des indices de référence en détail plus tard. Ces indices fournissent un prix de pleine concurrence réaliste uniquement si la ressource de référence est similaire et si les ajustements nécessaires ont pu être pratiqués pour tenir compte des variations pouvant se répercuter sur la valeur relative.

Les règles spécifiques de prix de transfert décrites ici peuvent permettre une plus grande simplicité, prévisibilité et transparence. Mais elles doivent être clairement définies, et les entreprises doivent disposer des informations nécessaires pour effectuer une déclaration. Ces règles spécifiques ne livrent pas toujours des prix de pleine concurrence totalement réalistes, mais restent acceptables si elles permettent une approximation raisonnable. Même si les principes généraux relatifs aux prix de transfert devraient être intégrés au droit primaire, il peut être judicieux d'inclure des règles spécifiques dans la réglementation secondaire afin de ménager un peu de souplesse, par exemple en cas d'apparition de nouvelles références plus fiables.

**Graphique A1.1** Exploitation des prix moyens

Source : recherches de l'auteur.

## Règles générales de valorisation

Une autre possibilité consiste à appliquer une règle générale de valorisation pour toutes les transactions d'un même type, qu'elles impliquent ou non une entreprise associée. On peut, par exemple, décider, à des fins fiscales, de valoriser toutes les ventes de ressources naturelles d'une certaine période sur la base du prix de pleine concurrence calculé pour cette période (avec la possibilité d'utiliser également les indices de référence ou une combinaison de prix réels et d'indices). Les prix réels n'étant même pas utilisés pour les transactions de pleine concurrence, il n'est même pas nécessaire de prévoir de règles de fixation des prix de transfert (même si l'objectif premier de cette méthode est justement de prévenir les abus de prix de transfert). On parle alors de méthode du prix de référence ou normalisé, ou encore d'indice de référence (*benchmark pricing*) lorsque les indices internationaux de référence sont utilisés. (Il existe cependant un risque de confusion, car les prix de référence sont aussi utilisés généralement dans les règles spécifiques.) L'intention d'une règle générale de valorisation est de permettre de calculer un prix de pleine concurrence approximatif et convenable (si la règle prévoit l'utilisation des prix de référence, le prix ne sera convenable que si les ressources naturelles sont comparables et ajustées des différences pouvant se répercuter sur la valeur). C'est l'intention en général lorsqu'une telle règle est utilisée à des fins fiscales. Dans le cas contraire, elle peut engendrer des difficultés au regard des conventions fiscales, mais ce n'est pas l'objectif lorsqu'elle est utilisée pour le calcul des redevances.

Valoriser toutes les ventes en utilisant la même règle peut présenter des avantages et des inconvénients, par rapport à une règle spécifique.

- Elle simplifie l'administration si la valeur des ventes peut être évaluée en mesurant la production totale et en la multipliant par le prix stipulé. Comme dans le cas de règles spécifiques, on utilise souvent un prix moyen qui s'appliquera à l'ensemble de la production sur une période donnée.
- Le problème d'équité mentionné plus haut est amplifié en présence d'une règle générale, car le prix moyen s'applique à toutes les ventes, et plus seulement aux ventes entre entités liées. Cela peut déplaire aux investisseurs. Un problème de double imposition pourrait apparaître si les acheteurs bénéficient de déductions fiscales sur la base des prix réels d'achat, et non des prix moyens (même s'il reste à prouver que les procédures d'accord mutuel sont utilisées dans la pratique). Afin d'atténuer ce problème, il est préférable de définir une période de base assez courte pour le calcul des prix moyens, d'un mois maximum. Cela empêche les entreprises de manipuler le système en choisissant de vendre à des entités liées ou indépendantes selon le prix, mais elles pourront toujours jouer sur le moment de la vente pour diminuer l'impôt dû une fois que le prix moyen pour la période commence à se préciser, surtout si la règle fiscale ne mentionne pas la date précise de la vente.
- La règle générale de valorisation présente l'avantage non négligeable de ne pas obliger l'administration fiscale à identifier les transactions avec des entités liées, ce qui peut s'avérer difficile. L'administration est parfois en mesure d'identifier les transactions douteuses, mais ne peut pas forcément prouver qu'elles n'ont pas été conclues en situation de pleine concurrence au titre des règles de fixation des prix de transfert. (Cependant, lorsque la règle générale de valorisation préconise d'utiliser le prix moyen des ventes de pleine concurrence sur une période donnée, il faut quand même être en mesure d'exclure du calcul de la moyenne les transactions entre entités liées, faute de quoi elles risqueraient de faire baisser la moyenne.)
- Les règles générales de valorisation qui utilisent les indices internationaux de référence (*benchmark*) présentent également des avantages en matière de transparence. Ces prix peuvent être publiés et vérifiés, et l'opinion publique fera davantage confiance aux autorités publiques pour assurer leur application que pour identifier les transactions entre entités liées et leur attribuer une valeur correcte.
- En revanche, les règles générales de valorisation souffrent souvent d'une pénurie de données. Les indices internationaux de référence (liés, par exemple, aux indices de référence du brut) peuvent se transformer en prix entre entités liées à la faveur des variations du marché et des variations régionales. Il est par conséquent essentiel de maintenir tous les prix à jour afin d'éviter une double imposition ou une absence totale d'imposition.



Lorsqu'un pays a opté pour une règle générale de valorisation, les règles de fixation des prix de transfert (qu'elles soient générales ou spécifiques) ne sont pas indispensables, mais restent néanmoins très utiles, car une règle générale de valorisation risque de ne pas être adaptée à toutes les ventes de ressources naturelles et encore moins à la valorisation des coûts.

Les pays utilisent ces différents types de règles de manières variées. Certains appliquent la même règle à tous les impôts sur les ressources naturelles; d'autres utilisent différentes règles pour différents impôts sur les ressources naturelles (une règle générale de fixation des prix de transfert pour l'IS et une règle générale de valorisation pour les redevances). Une même règle peut s'appliquer à tous les types de ressources naturelles tout comme on peut avoir différentes règles pour différents types de ressources. Les règles spécifiques de fixation des prix de transfert permettent plus de simplicité, de clarté et de visibilité qu'une règle générale, mais, pour certaines ressources naturelles, il sera plus difficile de formuler la règle afin qu'elle permette de valoriser de façon réaliste les transactions entre entités liées. Il sera aussi plus difficile de valoriser correctement les coûts que les ventes. Une règle générale de valorisation aura d'autres avantages, mais les entreprises hésiteront à remplacer les prix réels payés par des entreprises indépendantes par les prix imposés par l'État, surtout si les seconds sont constamment plus élevés que les premiers. De plus, formuler une règle générale permettant d'évaluer les transactions de façon réaliste sera moins aisé pour certaines ressources naturelles et certaines transactions que pour d'autres. Fixer un prix de transfert pour différents types de ressources naturelles implique de définir une base commune assez large, alors qu'il existe des différences importantes entre le pétrole, le gaz et les ressources minérales, comme nous le verrons plus tard.

Certains pays associent différentes règles. Le Nigéria, par exemple, utilise les prix de référence, mais exige que la valorisation soit effectuée sur la base du prix le plus élevé entre le prix moyen de référence et le prix réel de vente. Les investisseurs peuvent cependant être en désaccord avec une telle politique. Dans certains pays, les conventions minières et pétrolières appliquent un prix de transfert aux ventes entre entités liées, mais comprennent également une règle générale exigeant que toutes les ventes soient effectuées aux prix internationaux ou interdisant les ventes à la décote, ce qui pourrait inciter l'administration fiscale à revaloriser une vente conclue à un prix en dessous du prix du marché, même si celle-ci a été négociée en situation de pleine concurrence.

## Valorisation du pétrole<sup>5</sup>

Que ce soit pour les redevances ou pour les impôts sur les bénéfices, la valeur du brut est généralement fixée au lieu de vente ou de livraison, c'est-à-dire au moment de la vente où la propriété est transférée à l'acheteur et où la production est mesurée pour être vendue. Le moment de la valorisation a moins d'importance dans le cas du pétrole que dans le cas du gaz ou l'extraction de roches dures. Les opérations amont et aval sont bien distinctes. L'extraction et le raffinage sont en général pris en charge par des entreprises différentes. Les opérations entre le lieu d'extraction et le lieu de livraison se limitent généralement à un traitement initial (retrait de l'eau, du sel et autres impuretés), au transport, stockage et marketing. De ce fait, l'écart de valeur est en général assez faible entre ces deux points. Les coûts, frais d'entreposage et d'oléoduc, par exemple, sont limités et relativement faciles à mesurer. En pratique, ils sont souvent déductibles dans le calcul des impôts sur les ressources naturelles, sujets à des questions de prix de transfert lorsqu'ils sont versés à une entreprise associée. Ils ne sont pas toujours déductibles dans le calcul des redevances, mais ce n'est en général pas sujet à litige, du moment que les règles de base sont claires. Pour les économies en développement qui exportent la plus grande partie de leur production, le lieu de livraison est souvent le terminal où le pétrole est chargé sur un pétrolier. Dans le cas d'une production offshore, le terminal est souvent situé sur une plateforme offshore où le pétrole arrive à la surface, parfois en provenance de plusieurs puits sous-marins. Une partie de la production peut être envoyée vers une raffinerie locale, où se trouvera le lieu de livraison.

Dans certains cas exceptionnels, les coûts entre le lieu d'extraction (la tête de puits) et le lieu de livraison seront élevés. Dans ces cas-là, on pourra décider de fixer la valeur de la production plus près de la tête de puits.

- Cela concernera, par exemple, la production extraite dans un pays sans accès à la mer et qui devra donc être transportée par oléoduc ou plus rarement par la route ou par chemin de fer vers un lieu de chargement situé dans un autre pays, pour être transférée sur un pétrolier. Ce lieu sera considéré comme le lieu de livraison, mais les coûts de transport pour l'atteindre seront très élevés. Si l'on considère que le lieu de livraison est le lieu de chargement du pétrole dans l'oléoduc, il faudra définir la valeur (ou prix de transfert interne) à ce moment-là. Il suffira pour ce faire de déduire les frais d'oléoduc du prix de vente au lieu de chargement sur le pétrolier. Ces coûts ne pourront donc plus être déduits dans le calcul de l'impôt sur les bénéfices (ce qui équivaldrait à une double déduction). Si le prix de la vente au lieu de chargement et les frais d'oléoduc sont des prix de pleine concurrence, cela constituera une bonne base de calcul du prix de transfert interne. Il pourrait également être utilisé pour le calcul des redevances, si l'objectif politique de l'État est d'asseoir les redevances sur le prix de pleine concurrence calculé au lieu de chargement. Si le lieu de chargement sur le pétrolier est choisi comme point de valorisation, les frais d'oléoduc et autres coûts de transport pourraient normalement être déductibles pour le calcul des impôts sur les bénéfices (avec fixation de prix de transfert si versés à une entreprise associée); décider de rendre ces coûts déductibles pour le calcul des redevances sera, là encore, un choix politique.
- Le Nigéria présente un autre cas exceptionnel de coûts élevés entre la tête de puits et le lieu de livraison. Les coûts de transport par oléoduc y sont anormalement gonflés par les vols de pétrole (sur les oléoducs). Au Nigéria, la valeur du pétrole est calculée sur la base d'un prix de référence, que ce soit pour les impôts, les redevances ou les accords de partage de production, et une polémique a eu lieu pour savoir si la production devait être mesurée à la tête de puits (thèse défendue par les autorités) ou au lieu de livraison (où les volumes peuvent être beaucoup moins élevés).

<sup>5</sup> Cette section ne traite que du secteur pétrolier.

La valeur du pétrole utilisée dans le calcul de l'impôt ou des redevances sera calculée soit sur la base des prix de vente, soit soumise à une règle spécifique de prix de transfert ou en fonction d'un prix normalisé ou d'un indice. Cette dernière méthode est moins fréquente, mais elle reste utilisée par certains gros producteurs comme l'Angola, le Nigéria ou la Norvège. Dans le cas du pétrole, le prix de vente sur le marché libre du pétrole d'un même gisement pourra être considéré comme un prix comparable non contrôlé pour évaluer les transactions entre entités liées, car la qualité de la production d'un même réservoir reste plus ou moins constante, au moins sur le court ou moyen terme. Les règles de valorisation du pétrole sont souvent fondées sur cette hypothèse<sup>6</sup> et prévoient souvent d'utiliser des moyennes mensuelles ou trimestrielles afin d'augmenter la base de comparaison sur le marché libre.

S'il n'y a pas suffisamment de ventes de pleine concurrence sur une période donnée pour obtenir un ensemble de prix comparables sur le marché libre, il est possible d'utiliser les indices internationaux de référence, seuls ou en complément de prix réels de pleine concurrence du brut devant être évalué, ou encore d'associer plusieurs indices internationaux de référence. Il y a des écarts de qualité — le brut léger, ou WTI (West Texas Intermediate), contient plus de composants légers, comme l'essence, très en demande, et le brut non corrosif (peu sulfuré) peut être raffiné à moindre coût par rapport au brut sulfureux —, mais les pétroles bruts issus de gisements différents présenteront souvent des caractéristiques physiques comparables et s'échangeront à un prix similaire. Le prix au comptant des types de bruts les plus vendus<sup>7</sup> est coté sur les bourses internationales et dans les publications et bases de données d'organisations telles que Platts, qui fournit les données nécessaires pour fixer un prix en fonction du prix de référence ou des indices internationaux de référence. En général, lorsqu'un brut de référence de qualité similaire a été identifié, les formules standard peuvent être appliquées pour ajuster le prix en fonction des différences qualitatives physiques mesurées. Comme nous l'avons déjà noté, il faudra également tenir compte du différentiel de coûts de transport. La fixation du prix en fonction des indices de référence est tout à fait cohérente avec les pratiques commerciales courantes, car les ventes sur le marché libre sont souvent tarifées en fonction de l'indice de référence d'un brut, auquel on applique une décote ou un bonus. Si les prix des ventes non contrôlées sont régulièrement fixés de cette façon, il doit être possible d'utiliser tout simplement le bonus ou la décote standard au lieu de calculer séparément le différentiel de coût en fonction de la qualité et du transport.

Il faut éviter les incohérences entre les règles de fixation des prix de transfert des accords de partage de production (APP) et la législation fiscale. Habituellement, un paragraphe de l'APP fixe des règles de valorisation du pétrole en vue du partage de la production et du calcul des redevances. Il comprend généralement une règle spécifique de fixation des prix de transfert (ou bien, dans certains cas, des règles de prix normalisé) qui n'est pas toujours reprise dans l'impôt général sur le revenu, qui ne fixe qu'une règle générale de fixation des prix de transfert. Les règles de valorisation des APP sont diverses et variées, mais prévoient souvent d'évaluer les transactions de pleine concurrence sur la base des prix réels de vente et les transactions contrôlées à l'aide d'une moyenne pondérée des prix des ventes libres du mois ou du trimestre. Si moins de la moitié de la production de pétrole du mois a été vendue sur le marché libre, on utilisera le prix moyen d'un ou de plusieurs indices de référence retenus, ajusté en fonction des différentiels de qualité et coûts de transports. Ce genre de règle spécifique ne pourra pas découler d'une règle générale de fixation des prix de transfert et risquerait même de se trouver en contradiction avec celle-ci, car les prix moyens peuvent différer des prix du marché libre à la date de la vente. Il n'y a en général pas de raison politique claire justifiant que les règles de valorisation du pétrole soient différentes pour le calcul de l'impôt sur le revenu, des redevances et du partage de production. De plus, utiliser la même base présente de vrais avantages sur le plan administratif. Les désaccords sur la valorisation du pétrole pour les différents impôts ne devraient pas être régis par des règles différentes sans raison. Les règles applicables aux APP devraient pouvoir être appliquées à l'impôt sur le revenu dans la pratique, même si, théoriquement, les APP ne peuvent avoir la préséance sur la législation fiscale générale. Il faudrait donc que les règles régissant l'impôt sur le revenu soient alignées sur les dispositions des APP, sauf si, exceptionnellement, il existe une vraie raison politique de ne pas les aligner.

## Valorisation du gaz<sup>8</sup>

Lorsque le gaz est vendu sous forme de gaz naturel liquéfié (GNL), le moment de valorisation peut poser des difficultés. Comme le pétrole, le gaz est en général soumis à un régime d'imposition spécifique. C'est d'ailleurs bien souvent le même que le pétrole, qui est parfois modifié. Dans les pays en développement, si une partie du gaz est vendue sur le marché intérieur, la grande partie de la production est exportée sous forme de GNL. Cela signifie que, contrairement au pétrole, les coûts de traitement avant exportation seront très élevés, car les usines de liquéfaction sont extrêmement coûteuses à la construction et doivent être amorties<sup>9</sup>. On distingue deux méthodes d'imposition des exportations de GNL :

- La méthode agrégée : La production en amont et les opérations en aval (et intermédiaires), traitement du GNL inclus, sont imposées comme un seul et même projet. Dans cette méthode, il n'y a qu'une valorisation pour tous les impôts visant la production gazière, fixée au point de vente en sortie d'usine de liquéfaction. La fixation des prix de transfert n'est pertinente que pour les transactions entre entités liées à ce point de vente. De façon générale, cette méthode n'est cependant pas recommandée,

<sup>6</sup> Lorsque différents hydrocarbures sont acheminés par un même oléoduc (vers un terminal de chargement majeur, par exemple), le produit transporté et mis en marché sera un mélange. Afin de refléter les différences qualitatives entre les volumes de chaque gisement, les propriétaires calculeront un volume ajusté des paramètres de qualité. Il est important d'en tenir compte lors du calcul de l'impôt sur les bénéfices et des redevances. Le mécanisme précis dépendra du lieu de valorisation et des caractéristiques propres au réseau d'oléoducs.

<sup>7</sup> Le Brent et le West Texas Intermediate sont parmi les plus cotés.

<sup>8</sup> Cette section ne traite que du secteur gazier.

<sup>9</sup> Il y a également des coûts de gazoducs, mais l'on considère, pour simplifier, qu'il n'y a pas de régime fiscal spécifique et que l'exploitation des gazoducs est imposée sous le régime des activités amont ou le régime GNL.

car, comme cela a été expliqué, l'objectif d'un régime fiscal applicable aux activités en amont est de mesurer et de capter la rente économique de la ressource non renouvelable. Or, une usine GNL, en tant qu'activité isolée, est une infrastructure à faible risque qui ne génère pas de rente économique et devrait donc être imposée comme toute autre activité industrielle.

- La méthode segmentée (plus répandue et recommandée) : La production amont et la transformation du GNL sont soumises à des régimes différents. En règle générale, les usines de GNL sont soumises à la fiscalité générale des entreprises, même si elles bénéficient parfois d'un régime préférentiel. La valeur du gaz doit être fixée au moment où il entre dans l'usine de liquéfaction, en vue du calcul des impôts spécifiques. (Cette méthode peut inclure les gazoducs dans les activités de l'amont, ou les traiter séparément.) Si l'usine et le gisement de gaz qui l'approvisionne appartiennent au même groupe, il faudra fixer à ce moment-là un prix de transfert. Cependant, les États régulent souvent le prix du gaz vendu aux usines de liquéfaction, et ce pour différentes raisons : pour garantir à l'usine un rendement satisfaisant afin d'encourager les investissements, pour éviter que les usines ne tirent avantage de leur situation de monopsonne (étant les seuls acheteurs), ou pour augmenter les bénéfices en amont, soumis à des taux d'imposition plus élevés. Le prix régulé est parfois calculé selon la méthode du coût majoré. Il peut s'agir d'un péage visant à garantir à l'usine le taux de rendement prévu après impôt. Toutes les ventes à l'usine doivent être évaluées sur cette base, qu'elles soient réalisées entre entités liées ou non. Dans ce cas, l'État devra définir avec les exploitants de l'usine quelles données doivent être conservées et être fournies à la demande de l'État, pour apporter la preuve que les transactions ont bien été tarifées en fonction de la base prévue. L'audit de ces dossiers peut nécessiter une certaine expertise technique, mais la base de fixation des prix de transfert ne devrait pas être source d'incertitudes ou de disputes<sup>10</sup>.

L'application des règles spécifiques de fixation des prix de transfert et des prix moyens est plus compliquée pour les ventes de gaz sur le marché intérieur et les exportations de GNL que pour le pétrole. La qualité du gaz peut varier selon la proportion de liquides et d'impuretés, mais, après traitement, la qualité est plutôt constante. Il n'existe pourtant pas de prix au comptant international qui pourrait servir de référence pour évaluer les ventes contrôlées sur le marché intérieur. Les prix au comptant sont cotés dans les pays qui disposent d'un réseau de distribution efficace et d'infrastructures étendues et très développées pour l'approvisionnement des ménages, comme les États-Unis et l'Europe, mais la situation change d'une région à l'autre, et ces prix au comptant ne veulent pas dire grand-chose pour les économies en développement, qui connaissent des situations tout à fait différentes. Les prix du gaz sur le marché intérieur sont souvent régulés par les États, ce qui signifie que les prix de transfert ne sont pas en cause : toutes les ventes sont évaluées sur la même base, qu'elles soient réalisées entre entités liées ou non. Les prix internationaux sont plus pertinents pour les exportations de GNL, mais, alors que la forte croissance des ventes de GNL à l'international laisse présager une standardisation des prix au comptant à l'avenir, les variations restent élevées d'une région à l'autre en raison des conditions locales de l'offre et de la demande. Les ventes de GNL sont souvent fixées dans des contrats à long terme, et non au comptant. Les prix fixés dans ces contrats sont souvent déterminés en fonction du prix à la date de la livraison d'un produit non gazeux comparable, comme les carburants alternatifs ou le pétrole, dans la région de l'acheteur. Les contrats contiennent parfois une obligation d'achat d'une certaine quantité de gaz (contrat d'enlèvement ferme — *take or pay*)<sup>11</sup>. Les coûts de transport peuvent être déduits. Si une usine de liquéfaction vend du gaz à une entreprise associée, par exemple à une société marketing, cela se fait souvent dans le cadre d'un contrat à long terme similaire. En général, il n'y a pas de vente de gaz du même gisement conclue au prix au comptant sur le marché libre dans le même mois ou trimestre qui puisse être utilisée pour fixer un prix de transfert; les prix au comptant cotés ailleurs ne seront pas forcément pertinents, et, d'une façon générale, les prix au comptant ne s'appliquent pas à la fixation du prix dans les transactions normales sur le marché libre. Bien que les prix fixés par le contrat aient pu être calculés sur la base des indices internationaux de référence, tous les aspects du contrat (comme le lieu où se trouve l'acheteur) doivent être pris en compte pour déterminer si ces prix correspondent aux prix sur le marché libre. L'administration fiscale devra décider si les produits de comparaison, la durée du contrat, les clauses de résiliation, les obligations d'enlèvement ferme, les ajustements pour coûts de transport et autres spécificités reflètent les conditions normales de transaction de pleine concurrence sur ce même marché. Si ce n'est pas le cas, les autorités devront faire en sorte que les écarts atypiques par rapport à la normale soient pris en compte dans le prix. Cela peut se révéler une tâche très difficile, surtout lorsqu'un nouveau gaz est mis sur le marché, auquel cas il risque de ne pas y avoir de contrat local de vente de gaz à long terme sur le marché libre comme élément de comparaison. La croissance rapide des marchés internationaux du gaz, poussée par la croissance du GNL et des gaz non conventionnels, accroît encore cette difficulté. Les autorités publiques pourraient avoir besoin de l'aide d'experts extérieurs.

Comme les contrats à long terme définissent les prix pour plusieurs années, les États peuvent exiger que les termes des contrats soient approuvés au préalable lorsqu'ils impliquent des entreprises associées. Ils doivent également effectuer des contrôles pour vérifier que les termes du contrat sont bien respectés dans la pratique (ou modifiés uniquement après accord préalable).

## Valorisation des minerais<sup>12</sup>

Dans le cas des minerais, les coûts engagés entre le lieu d'extraction et le lieu de vente peuvent être très élevés, et cela peut avoir un impact important sur la valeur. Le lieu où la production sera valorisée aux fins de l'impôt prend donc une grande importance. De

<sup>10</sup> Voir le chapitre de Kellas dans le rapport du FMI (2010) pour de plus amples informations sur la tarification du GNL.

<sup>11</sup> Les contrats d'enlèvement ferme doivent prévoir des règles claires et bien comprises fixant le moment d'imposition. Pour des raisons comptables, les paiements reçus dans le cadre de ces contrats ne sont en général pas reportés sur le compte de résultats, mais comme revenus différés sur le bilan, et ils ne sont transférés sur le compte de résultats que lorsque les volumes ont été livrés.

<sup>12</sup> Cette section ne traite que du secteur minier.

nombreux pays imposent les activités minières sur le revenu, de la même façon que les autres industries, et sans fiscalité spécifique. Le lieu de valorisation n'est pas prévu précisément, et les recettes brutes, calculées sur les ventes, sont soumises aux mêmes règles de fixation de prix de transfert que les autres activités industrielles. Les redevances calculées en fonction de la production sont souvent l'impôt spécifique principal, et les règles prévoyant le lieu et la méthode de valorisation ne s'appliquent qu'au calcul de ces redevances. Ces règles n'aboutissent pas toutes à la même valorisation de la production. Il existe, d'un pays à l'autre, une grande variété de méthodes de calcul de la valeur de la production dans le calcul des redevances<sup>13</sup>. Un même pays peut parfois appliquer une méthode différente pour chaque minerai.

L'exemple simplifié ci-dessous permet d'illustrer les différentes options. Cet exemple part de l'hypothèse que la valeur ajoutée des différentes opérations est clairement quantifiable, ce qui n'est pas forcément le cas dans la réalité (et les valeurs utilisées ne sont pas forcément réalistes non plus).

#### EXEMPLE :

	Coûts	Cumul
Valeur de 100 tonnes de minerai	500 \$	500 \$
+ coût/valeur ajoutée du concassage, broyage, criblage	100 \$	600 \$
+ coût/valeur ajoutée du traitement chimique, concentration, etc.	100 \$	700 \$
+ coût/valeur ajoutée du transport intérieur	50 \$	750 \$
+ coût/valeur ajoutée du transport à l'étranger, assurance	50 \$	800 \$
+ coût/valeur ajoutée de la fonderie et de l'affinage	150 \$	950 \$
+ coût/valeur ajoutée des autres entrants (ex. : marketing)	50 \$	1.000 \$ (prix LME <sup>14</sup> )

Source : recherches de l'auteur.

On considère ici que le concassage, le broyage et la concentration sont effectués à la mine, avant transport, mais ces opérations pourraient aussi être effectuées ailleurs. La fonderie et l'affinage sont en général situés sur un autre site, qui peut appartenir au même groupe ou à une entreprise distincte (qui peut être associée). Les procédés peuvent être différents de ceux de l'exemple : la lixiviation *in situ* peut produire un métal fini ou semi-fini. Le minerai peut être vendu concassé, trié, concentré ou sous forme de métal fini. Il est rare que la sortie de la mine soit retenue comme point de vente. Pour les exportations, le point de vente sera soit le lieu de chargement des matériaux exportés, soit le lieu de livraison à l'étranger. Pour les ventes intérieures, ce sera l'usine de traitement ou, dans le cas de métaux finis, chez l'utilisateur final.

Certains pays calculent tout simplement la redevance sur le montant des ventes, quel que soit le point de vente du minerai<sup>15</sup>. Dans l'exemple, la valeur de la redevance calculée avec cette méthode se situerait en théorie entre 500 dollars et 1.000 dollars, selon le lieu retenu comme point de vente (même si, dans la pratique, le minerai n'est jamais vendu sans avoir subi de traitement). Cette méthode présente l'avantage d'être cohérente avec l'impôt sur le revenu, mais cet argument n'a souvent pas beaucoup de poids, surtout lorsque les redevances sont définies et gérées séparément, comme c'est le cas usuel. Dans cette méthode, toute valeur ajoutée par les traitements effectués sur le marché intérieur serait soumise à la redevance. Il y a fort à parier que les États et les investisseurs acceptent peut-être cette approche lorsque la transformation fait partie intégrante de l'opération d'extraction. Le produit des opérations de broyage, de concassage, de concentration et de tous les traitements effectués à la mine est normalement assimilé à un produit de l'extraction dans le calcul des redevances. La plupart des pays en développement qui produisent de l'or, par exemple, l'exportent sous forme d'argent aurifère (alliage d'or et d'argent), et l'affinage final a lieu à l'extérieur du pays. Ces exportations sont assimilées à une production minière pour le calcul de la redevance, même si les traitements nécessaires pour transformer le minerai d'or en argent aurifère sont considérables. Cependant, inclure dans l'assiette de l'impôt la valeur ajoutée de traitements ne faisant pas partie intégrante de l'extraction, comme la fusion, pourrait être non souhaitable, surtout si l'État cherche à encourager le développement de fonderies locales. Les groupes pourraient aussi chercher à réduire le montant des redevances minières en vendant le minerai non traité à une entreprise (y compris au sein du groupe) non extractive qui ne sera pas soumise aux redevances.

Une autre possibilité consiste à faire la distinction entre les activités extractives et les autres activités et, lorsqu'une entreprise possède les deux, appliquer les redevances à un prix de transfert interne. Cependant, la distinction entre extraction et traitement est plus floue que lorsqu'il s'agit de pétrole. Le pétrole est une substance identifiable et précieuse. Certes, il contient des impuretés qu'il convient d'éliminer, mais le raffinage vise plutôt à le distiller pour en séparer les différents composants, tous très recherchés. Les minerais, à l'inverse, se trouvent en faible concentration dans la matière première extraite, constituée en grande partie de déchets. Cette matière extraite du sol doit ensuite subir plusieurs traitements pour séparer le minerai des déchets. L'extraction et les traitements sont donc très

<sup>13</sup> Cette notion est largement discutée par Otto *et al.* (2006).

<sup>14</sup> LME = London Metal Exchange. Les ventes de minerai sont souvent tarifées en référence aux prix LME publiés, même si d'autres références peuvent aussi être utilisées.

<sup>15</sup> C'est la méthode choisie par la Zambie pour le cuivre, même s'il y a débat sur ses répercussions sur les fonderies locales.

proches, en théorie, et si les États décident d'imposer des taux plus élevés à l'un ou l'autre, ils devront définir où finit l'extraction et où commence la transformation. Ils pourront ensuite sortir les opérations de transformation et leur produit de l'assiette des redevances, pour n'imposer que les intrants de ces opérations, qu'ils soient issus d'une vente ou d'un transfert intragroupe. Dans notre exemple, les 150 dollars de valeur attribués à la fonderie seront exclus de l'assiette, qui inclura la valeur ajoutée des autres transformations et les coûts intervenus jusque-là. Au lieu d'exclure de l'assiette de la redevance le produit de certains traitements, certains pays appliquent un taux de redevance à la vente modulé en fonction du degré de traitement du produit vendu. Cela peut être difficile à administrer.

Certains pays calculent la redevance sur la production à la sortie de la mine (carreau). Si l'on prend comme base la valeur réelle à ce moment-là, la redevance sera de 700 dollars dans l'exemple, incluant tous les coûts engagés avant ainsi que la concentration effectuée dans l'enceinte de la mine. Mais cela entraîne des difficultés sur le plan politique comme dans la pratique. Sur le plan politique, si une entreprise crée de la valeur ajoutée en transformant le minerai sur le site de la mine et une autre entreprise ajoute une valeur équivalente en effectuant un traitement similaire dans une usine séparée, il est difficile de comprendre que la seconde paie une redevance moins élevée que la première. Cet écart pourrait encourager les abus. En pratique, un prix de transfert interne doit être calculé pour la production en sortie de mine, étant donné qu'il n'y a en général pas de vente à ce moment-là, mais, pour cette même raison, il n'y a pas de vente sur le marché libre permettant de calculer un prix comparable non contrôlé. De plus, les indices internationaux de référence pour les minerais non raffinés sont difficiles à identifier, comme nous le verrons plus tard. Les écarts de qualité entre les différentes mines ou même entre deux chargements venant d'une même mine rendent la fixation de prix comparables non contrôlés encore plus ardue.

En l'absence de prix comparables non contrôlés ou de références utiles, les pays évaluent la production à la sortie de la mine en retranchant, au prix d'une vente ultérieure, les coûts intervenus entre la sortie de la mine et le point de vente<sup>16</sup>. Mais cela n'est pas toujours si simple. Les coûts de traitement après la sortie de la mine peuvent varier fortement et impliquent des étapes nombreuses et variées. Le minerai peut contenir différents minéraux ayant des valeurs différentes et pour lesquels les coûts de traitement seront différents. Des minerais de différentes sources sont parfois mélangés lors du traitement. Le transport sera plus ou moins long et se fera parfois en plusieurs étapes. Lorsque la transformation et le transport sont assurés par des entreprises associées, cela soulèvera la question des prix de transfert, et il peut être difficile d'identifier et de rechercher les coûts. Les coûts varieront en fonction de l'échelle des opérations. La vente dont on retranchera les coûts sera peut-être une vente réalisée entre entités liées pour laquelle il faudra ensuite établir un prix de transfert en déduisant les coûts du prix d'une vente ultérieure à un acheteur indépendant, et les mêmes difficultés se répéteront. Plus la vente à un acheteur indépendant intervient tard dans le processus, plus les calculs pour aboutir au prix net seront complexes. Il arrive que les coûts à retrancher ne soient connus que bien après la mesure de la production à la sortie de la mine, ce qui complique la tâche lorsque les redevances doivent être calculées et payées sur une base mensuelle. En raison de tous ces éléments, il peut s'avérer très difficile de fixer la valeur à la sortie de la mine en retranchant les coûts au point de vente, ce qui enlève au système des redevances sa simplicité, c'est-à-dire son avantage par rapport à l'impôt sur les bénéfices. Les redevances ne doivent pas nécessairement être calculées sur la base de la valeur réelle, et les pays peuvent tout simplement décider d'inclure certains coûts et d'en exclure d'autres dans la valeur nette fixée — inclure les coûts intérieurs mais exclure les autres, ou inclure les coûts de transport mais exclure les coûts de traitement. Cela peut simplifier la gestion du système, surtout si la décision a été prise pour faciliter la valorisation. Des règles claires seront de mise, et le calcul des coûts à déduire doit être clairement défini (se limiter aux coûts directs ou inclure les frais généraux induits, par exemple). On ne devra pas se préoccuper de savoir si la méthode de calcul choisie aboutit à l'équivalent d'une valeur sur le marché libre.

Certains pays choisissent une méthode totalement différente et préfèrent calculer la valeur d'un minerai sur les indices de référence du minerai fini, par exemple les cours du LME ou le London Fixing Price<sup>17</sup> pour l'or. Cela permet d'éviter les écueils des autres méthodes. Pour simplifier, on pourra mesurer la production à la sortie de la mine, mais le véritable moment de valorisation n'a pas d'importance. Dans notre exemple, la redevance sera de 1.000 dollars quel que soit le lieu de valorisation. La production pourra être évaluée à l'endroit où il sera le plus facile de la mesurer physiquement. Cette méthode ne dissuade pas d'effectuer la transformation dans le pays, car la redevance représente une plus petite proportion de la valeur du minerai traité que du minerai non traité. La redevance sera plus élevée que le prix de vente du minerai non affiné, mais les États peuvent compenser en appliquant des taux plus bas. Dans une certaine mesure, les redevances calculées en fonction du contenu en minerai pur refléteront la valeur marchande, car un minerai riche aura plus de valeur qu'un minerai plus pauvre et entraînera une redevance plus élevée à la tonne, mais ce rapport n'est pas pour autant toujours correct. Deux tonnes de minerai à 35 % aura la même valeur qu'une tonne à 70 %, alors qu'en réalité, sa valeur est moins élevée, car les coûts de transport et de traitement seront plus élevés. Le taux de redevance pourrait être progressif afin de compenser cet effet, mais cela compliquerait le système. Autre alternative : accorder une réduction en fonction des coûts de transport et de traitement afin de diminuer la redevance et la mettre en adéquation avec la valeur réelle, c'est-à-dire réintroduire certaines complexités de la méthode de la valeur nette. Cette méthode de valorisation ne permettant pas de définir la valeur de vente sur le marché libre pour les minerais non raffinés, elle devra, dans un souci de cohérence, être utilisée comme une règle générale de valorisation s'appliquant à toutes les ventes de minerai non raffiné des contribuables, au lieu de la limiter aux ventes à des entités liées ou transferts intragroupe. Elle n'est cependant pas aussi simple que la règle générale de valorisation décrite ci-dessus pour le pétrole, qui se résume à une simple multiplication de la quantité par le prix, alors que, pour mesurer correctement la teneur en minerai, il faudra également effectuer un échantillonnage et des essais nécessitant une véritable expertise.

<sup>16</sup> C'est, dans les grandes lignes, l'option choisie par l'Australie pour son impôt sur la rente tirée des ressources naturelles (Minerals Resource Rent Tax). (Les redevances sont imposées au niveau de l'État, et plusieurs méthodes sont utilisées.)

<sup>17</sup> C'est, dans les grandes lignes, l'option choisie par la Mongolie pour le calcul des redevances.



Le choix de la méthode sera le fruit d'un compromis entre les objectifs politiques et la facilité d'administration. Parmi les méthodes les plus simples, certaines, comme le calcul de la valeur en fonction de l'indice de référence du minerai raffiné, donnent des valeurs sans aucun rapport avec le prix de vente de libre concurrence. Est-ce un problème? Du point de vue des entreprises d'extraction, toute redevance calculée sur la production est arbitraire, car elle ne prend pas en compte les bénéfices, qui sont leur préoccupation principale. On pourrait dire qu'avec cette base théorique de valorisation, les redevances restent arbitraires, mais d'une façon légèrement différente. Les coûts de traitement et autres coûts ignorés par cette méthode peuvent parfois être relativement négligeables. L'argent aurifère est, par exemple, souvent évalué en multipliant sa teneur en or par le London Fixing Price. La valeur ainsi calculée est légèrement surestimée, mais l'écart se révèle bien souvent marginal. De plus, le taux de redevance est souvent bas, et celle-ci est souvent déductible des impôts, ce qui fait que cette légère survalorisation a généralement un impact très faible sur la fiscalité. Une valeur théorique calculée en fonction du contenu en minerai pur présente des avantages indéniables par rapport à une valeur réelle incertaine et sujette à polémique. Il sera également bien accueilli par le public.

En fin de compte, il s'agit de faire un choix politique, et ce n'est pas simple. Avec l'augmentation des prix des matières premières, les pays cherchent à s'arroger une proportion plus importante de la rente minière en introduisant des taux de redevances progressifs. Les redevances augmentant, elles risquent de devenir dissuasives pour les investisseurs si elles ne sont pas calculées sur des valeurs réalistes. L'écart entre une redevance calculée sur le prix du minerai raffiné et la valeur de vente du produit non raffiné est souvent important. Les entreprises considèrent que le système est injuste et arbitraire, et cela peut avoir des répercussions négatives sur les investissements et la volonté de se conformer aux règles. N'oublions pas qu'un État ayant choisi la méthode qui lui paraissait la plus simple à administrer et qui tenterait de compenser les inconvénients de cette méthode (distorsions du marché, fiscalité dissuasive) en y ajoutant de nombreuses dispositions particulières risque de se retrouver avec tous les inconvénients, mais aucun avantage : une méthode difficile à appliquer ne servant pas les objectifs de la politique nationale.

Sur le plan administratif, il est essentiel que les règles soient claires. Elles doivent donner une description claire du moment et de la méthode de valorisation et surtout spécifier les coûts qui doivent être pris en compte (pouvant inclure, en plus des coûts de transport et de traitement déjà mentionnés : coûts de surveillance au port, frais d'entreposage, coûts d'arbitrage — intervention d'un juge-arbitre —, coûts d'emballages, etc.). Il arrive fréquemment que les règles ne soient pas suffisamment claires, probablement parce que les redevances *ad valorem* ont la réputation usurpée d'être un impôt simple. Dans ce cas, une législation plus claire ou des recommandations plus précises pourront être nécessaires.

Pour les impôts sur les bénéfices spécifiques à l'industrie minière, la valorisation sur la base du principe de pleine concurrence sera plus indiquée que pour les redevances. Les États s'intéressent de plus en plus à ces impôts, qui peuvent se présenter sous forme d'un impôt sur le revenu plus élevé pour les activités minières, d'un IRR spécifique ou de taxe sur les bénéfices exceptionnels. Leur justification est de taxer la rente économique plus précisément qu'avec les redevances, et l'objectif ne sera pas atteint si les calculs sont basés sur des valeurs théoriques irréalistes. Les pays qui optent pour ces impôts doivent donc définir précisément les activités minières concernées et la méthode et le moment de valorisation. Les méthodes de valorisation simples des redevances, qui donnent des valeurs non réalistes, risquent de s'avérer inadaptées. En conséquence, ces impôts seront plus difficiles à administrer, mais les options visant à introduire une progressivité des redevances en fonction de la production et à les rendre plus réactives à la rente manquent souvent leur objectif et se traduisent souvent par une complexification administrative, cumulant ainsi les inconvénients des deux approches. Si les pays conçoivent des méthodes de valorisation plus réalistes pour les impôts sur la production minière, ils devraient également envisager de les appliquer aux redevances. Même si cela n'est pas indispensable et peut compliquer la gestion des redevances, cela permettrait aussi de diminuer les distorsions et d'améliorer leur attractivité. En conséquence, la fiscalité sera perçue comme étant plus simple et plus cohérente.

Si la politique prévoit une valorisation de la production sur la base des prix de pleine concurrence, il sera peut-être possible d'introduire des règles spécifiques pour simplifier la fixation du prix de transfert et la rendre plus transparente et prévisible. Cela sera plus ardu pour les minerais que pour le pétrole. La qualité des minerais non affinés n'est pas aussi régulière que la production de pétrole et de gaz, il est donc plus délicat de définir des prix comparables sur le marché libre pour les ventes contrôlées, même en utilisant des prix moyens (lorsque le point de valorisation est la sortie de la mine, il n'y a probablement pas de vente sur le marché libre à cet endroit). Les indices de référence publiés concernent principalement les minéraux affinés, et non la production de minerais bruts, alors qu'il y a un indice de référence pour les différents types de brut non raffiné. La tarification de certains concentrés de minerais plus communs, comme les concentrés de cuivre ou de fer, est plus transparente, mais, généralement, il ne sera pas possible d'utiliser des formules standard pour ajuster les valeurs aux différentiels de qualité, comme c'est le cas pour le brut. En raison de toutes ces particularités, il sera difficile de définir une règle générale de valorisation permettant de calculer approximativement le prix de marché des minerais.

En revanche, pour de nombreux minerais, les indices de référence sont utilisés dans les transactions sur le marché libre, et il est envisageable de les utiliser de la même façon lors de l'élaboration des règles spécifiques de fixation des prix de transfert. En général, les termes des ventes de pleine concurrence à des fonderies ou entreprises d'affinage stipulent que le matériau fini sera vendu pour le compte de la société minière et que celle-ci recevra le prix coté sur une bourse reconnue, comme le LME, déduction faite des coûts d'affinage et de traitement, avec un bonus pour les sous-produits secondaires de valeur et des pénalités lorsque la proportion d'impuretés dépasse un certain niveau. Ce prix, le retour net de fonderie (RNF), est souvent accepté comme référence de valorisation pour le calcul de l'impôt et des redevances. La base de fixation du prix utilisée (FAB, CAF ou CF) doit être clairement définie et en cohérence avec les règles de déduction des coûts de transport et autres coûts. Soumis aux ajustements expliqués précédemment, le RNF est souvent utilisé comme prix de vente dans la pratique commerciale. Dans beaucoup de pays, la grande majorité des ventes

de production minière se fait sous forme d'exportations vers des entreprises non associées selon les termes exposés plus haut. Les questions de fixation des prix de transfert ne se posent pas.

La difficulté de cette méthode réside dans le fait qu'en général, la fonderie paie un montant prévisionnel à la mine à la date de la vente. Ce montant est calculé en fonction du prix international à la date de la vente, mais le prix définitif est calculé lorsque la fonderie vend le minerai fini, en tenant compte des ajustements ci-dessus. Il est fréquent que les redevances doivent être calculées et payées à la date de la vente, ou une date proche, parfois mensuellement, avant que n'interviennent les coûts de traitement et d'affinage et que le prix final du minerai raffiné ne soit connu. Les redevances doivent soit être déclarées et payées sur la base d'une estimation du RNF (ou sur une tout autre base), ou encore déclarées et payées de façon prévisionnelle et recalculées plus tard. La solution réside dans l'adoption de meilleures procédures de valorisation, et non d'une autre base de valorisation, même si cela est de nature à compliquer l'administration. La majorité des pays arrive à gérer l'impôt sur le revenu comme un impôt annuel payé en plusieurs versements au cours de l'exercice, et non en le calculant mensuellement. Il n'y a donc aucune raison pour que les redevances ne puissent pas bénéficier d'un régime similaire (cela sera abordé en détail au chapitre 4).

Lorsqu'une entreprise minière vend sa production à une entreprise associée, ce n'est souvent pas parce que le groupe possède sa propre fonderie, mais parce que les ventes à des fonderies indépendantes passent par une entreprise marketing groupe. Cette entité va collecter les recettes de la vente et facturer ses services de marketing et d'administration. Elle sera parfois enregistrée dans un paradis fiscal (souvent à Singapour pour les ventes au marché asiatique). Dans ces cas-là, le prix de vente appliqué par l'entreprise minière devrait correspondre aux recettes de la vente encaissées par l'entreprise marketing, sur la base du RNF. Cela constituera le prix comparable non contrôlé. La présence d'une entreprise de marketing ne devrait pas empêcher l'administration fiscale de vérifier dans les ventes enregistrées si ce prix a été appliqué. Les frais de marketing doivent être traités séparément. S'ils sont déductibles, il faudra fixer un prix de transfert sur le marché libre. Mais il serait encore plus simple de se doter d'une loi exigeant que, dans une vente à une entreprise associée, les frais de marketing soient considérés, en vertu des règles de cantonnement des comptabilités, comme un coût aval non déductible des revenus amont<sup>18</sup>.

En cas de vente à l'exportation à une entreprise de fonderie associée, le prix de transfert devrait être basé sur le RNF calculé en fonction d'un indice de référence, comme expliqué ci-dessus. À la différence des transactions de pleine concurrence, les frais de traitement et d'affinage et les autres ajustements nécessiteront un prix de transfert. Un accès complet aux registres de l'entreprise associée sera nécessaire pour vérifier que les coûts et ajustements calculés sont raisonnables. Cependant, même s'ils le sont, les règles générales de fixation des prix de transfert sont propices aux désaccords et incertitudes sur la méthode de fixation devant être utilisée, surtout si l'entreprise de fonderie prétend utiliser une technologie propriétaire particulière. Malgré tout, la fixation des prix de transfert pour les coûts de traitement et d'affinage est relativement transparente. Dans de nombreux pays, les prix du marché pour les coûts de traitement et de raffinage sont définis jusqu'à un an avant, et certaines organisations commerciales publient des données sur la fixation des prix de traitement et d'affinage pour certains minéraux. Dans ces cas-là, on pourrait envisager d'imposer une règle spécifique de fixation des prix de transfert sur la base des indices de référence pour ces coûts, et de l'inclure dans la réglementation (ou encore, si cela est impossible, l'utiliser comme base aux accords individuels préalables sur les prix). Certains pays, au contraire, autorisent l'utilisation de simples pourcentages pour déduire les coûts de transformation. Cela n'est pas tout à fait cohérent avec le principe de pleine concurrence, mais, lorsque ces coûts sont très bas et que le pourcentage utilisé correspond à ce qui se fait généralement, cette solution est acceptable dans la pratique et présente l'avantage d'être simple et prévisible.

Si une entreprise minière transforme sa production localement, un prix de transfert interne sera calculé sur la base du RNF de la même façon : au moment où la production arrive sur le site de l'usine de transformation. La valeur d'une vente à une entreprise associée locale pourra être calculée sur la même base. Le risque que les groupes décident de déplacer les activités de transformation des mines vers des sites séparés afin de réduire les impôts amont est bien réel, et il pourra être nécessaire de limiter les coûts de traitement et de raffinage à des procédés clairement définis<sup>19</sup>.

Pour les minerais plus rares, les marchés ne sont pas toujours suffisamment profonds pour que les prix soient cotés et utilisés dans le calcul du RNF. Il reviendra aux entreprises de prouver que les ventes à des entités liées ont été facturées sur la base des prix sur le marché libre, mais il est impossible de prescrire l'utilisation d'un indice de référence.

Le charbon, comme le pétrole et le gaz, est un hydrocarbure. Il se différencie des minerais, car il ne nécessite pas de transformation aussi complexe. Ainsi, pour le charbon, les méthodes de valorisation se rapprocheront de celles préconisées pour le pétrole.

Pour les pierres précieuses, même si certaines caractéristiques identifiables déterminent la valeur, il n'y a pas d'indice de référence, et les plus grosses pierres doivent être évaluées par un expert. Pour les ventes à des entités liées, l'administration fiscale n'aura parfois pas d'autre possibilité que de procéder à un examen physique avant la vente, avec recours à un arbitrage en cas de litige<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Au Royaume Uni, les frais de marketing sont déductibles dans le calcul de l'impôt sur les revenus du pétrole, uniquement s'il s'agit d'une vente à une entreprise indépendante.

<sup>19</sup> Comme pour les terminaux GNL, le prix des fonderies nationales pourrait être déterminé par une réglementation de l'État en fonction des objectifs de la politique industrielle générale et pas seulement de la fiscalité.

<sup>20</sup> C'est obligatoire dans beaucoup de pays pour toutes les transactions, pas seulement les ventes contrôlées, ce qui peut s'avérer onéreux. (En Sierra Leone, récemment, les frais d'expertise représentaient environ un tiers des redevances et droits de douane à l'exportation sur les ventes de diamants.) Si l'intention est de faire en sorte que les impôts soient en rapport avec les valeurs réelles, il n'est pas logique de substituer une valorisation par l'État à un prix de pleine concurrence, surtout s'il ne fait aucun doute que l'acheteur est bien une entreprise indépendante.

## Règles de fixation des prix de transfert pour les coûts

Une règle générale de valorisation respectant le principe de pleine concurrence n'est pas applicable à l'ensemble des coûts d'une activité d'extraction. Elle risquerait d'induire une double imposition et des problèmes de crédibilité fiscale. Les économies en développement appliquent fréquemment des limites de recouvrement des coûts aux impôts sur les bénéfices (limitant les coûts à un pourcentage du chiffre d'affaires), mais cela ne se répercute en général que sur le calendrier des déductions. Le Nigéria (où, pour de multiples raisons, les coûts sont très élevés) a envisagé de faire un étalonnage administratif des coûts dans le cadre de la fiscalité, mais les modalités pratiques restent assez floues. Il est évident que les pays devraient comparer leurs coûts à ceux des autres pays et, lorsqu'ils sont plus élevés, tenter de comprendre pourquoi et trouver des moyens de les réduire. Les écarts de coûts entre plusieurs projets dans un même pays devraient entraîner une valorisation du risque d'audit. Cependant, de tels écarts sont fréquents et ne sont pas nécessairement liés aux pratiques de prix de transfert. Ils résultent souvent de difficultés physiques ou technologiques, de coûts plus élevés découlant de la législation, ou d'un risque perçu plus élevé selon le pays de destination des biens et services.

Il reste cependant possible d'appliquer des règles spécifiques de fixation des prix de transfert aux coûts des industries extractives. Là encore, les pratiques varient grandement d'un pays à l'autre.

Pour ce qui est du pétrole, les coentreprises sont fréquentes et impliquent des restrictions de coûts, offrant ainsi aux États une protection non négligeable contre les abus de prix de transfert<sup>21</sup>. Une entreprise d'exploitation supportera les coûts pour la coentreprise et les refacturera à chaque associé à hauteur de ses parts. En ce qui concerne les coûts partagés, les intérêts de l'exploitant et des autres participants à la coentreprise sont divergents. Si l'un des associés facture des prix de transfert exagérément élevés, cela diminuera d'autant les bénéfices des autres participants et les impôts. Les accords d'exploitation commune, qui sont relativement fréquents dans le secteur, s'accompagnent ainsi de règles de fixation des prix de transfert spécifiques basés sur les faits, suivant le principe selon lequel les coûts facturés par un associé à un autre associé doivent correspondre aux coûts réellement payés. Les associés pourront demander un audit pour vérifier le respect de cette règle. Cela ne signifie pas que les États peuvent s'en remettre entièrement aux partenaires d'une coentreprise pour faire respecter cette règle de non-profit, mais ils peuvent l'inclure dans les APP (rédigés dans la droite ligne des accords de coentreprise) et/ou dans la législation sur la fiscalité du pétrole, et ils ne s'en privent pas. Cette règle de non-profit pourrait à première vue paraître contraire aux principes de l'OCDE, mais, en fait, elle est l'équivalent de la méthode du prix comparable sur le marché libre appliquée aux coûts entre participants non liés dans les coentreprises pétrolières dans le monde entier<sup>22</sup>. Charge ensuite aux autorités de prouver que les biens et services fournis ont été facturés par les associés. Il est souvent conseillé aux pays de négocier des accords d'échange d'informations avec d'autres pays, y compris avec les paradis fiscaux. Même si c'est possible en théorie, cela ne servira pas l'objectif recherché ici. Les pouvoirs d'audit doivent permettre aux administrations fiscales de faire respecter cette règle. Dans certains cas, il suffira que la législation générale impose aux contribuables de conserver les justificatifs pour étayer leurs déclarations de revenus. Si ce n'est pas suffisant, des dispositions spécifiques prévoyant que les coûts facturés par des associés ne seront pas déductibles si le contribuable ne veut pas ou ne peut pas (y compris s'il invoque des raisons de confidentialité) apporter la preuve qu'ils ont été refacturés au coût réel. On pourra aussi exiger un certificat délivré par un commissaire aux comptes indépendant approuvé par l'État. Les entreprises doivent avoir la charge de la preuve<sup>23</sup>.

Dans l'industrie minière, les coentreprises appliquant le principe de non-profit ne sont pas légion, et il n'est pas non plus fréquent d'intégrer ce principe dans la législation et dans les engagements contractuels. Il y aurait pourtant des raisons de le faire. Les associés fournissent souvent des biens et des services miniers qu'ils ont achetés à des fournisseurs étrangers, et il paraîtrait logique de considérer le coût pesant sur le groupe comme le prix comparable sur le marché et de l'utiliser pour calculer le prix de transfert intragroupe. Si la crainte d'être en désaccord avec les principes de l'OCDE persiste, on pourra permettre une légère majoration à la méthode du coût majoré. Cependant, les États doivent savoir que, dans ce cas-là, il sera plus facile pour les groupes de gonfler les coûts en les faisant transiter par une entreprise de services basée dans un paradis fiscal.

Une autre option est de prévoir des règles spécifiques pour la fixation des prix de transfert pour les coûts. Une méthode assez répandue consiste à limiter les frais de gestion en pourcentage des coûts totaux d'exploitation ou des recettes totales. Les pourcentages maximums varient fortement d'un pays à l'autre. Même si l'on peut se féliciter que cette méthode soit en accord avec la méthode transactionnelle de la marge nette, il s'agit d'une méthode inexacte et quelque peu arbitraire pour déterminer un prix de pleine concurrence. Il n'en reste pas moins qu'elle présente des avantages indéniables en termes de clarté et d'objectivité. Lorsqu'elle est inscrite dans la législation ou les engagements contractuels dès le départ, les États peuvent tenir compte de ses largesses (ou absence de largesses) dans la planification de la fiscalité des ressources naturelles, et les entreprises peuvent de leur côté en tenir compte dans leurs décisions d'investir dans le pays. Des règles de ce type sont acceptables et applicables, dans certaines limites. Les APP contiennent souvent des règles types pour estimer le coût des équipements déjà utilisés. Là encore, ces règles ne sont pas forcément en adéquation totale avec le principe de pleine concurrence, mais présentent l'avantage d'être simples et prévisibles.

<sup>21</sup> Ainsi, il sera plus prudent d'allouer les licences d'exploitation pétrolières à des coentreprises qu'à des entreprises isolées.

<sup>22</sup> Limiter les coûts aux coûts réels aura pour effet de limiter les paiements versés à une filiale d'assurance, lorsque l'entreprise est auto-assurée. Les filiales d'assurance sont généralement enregistrées dans des paradis fiscaux et constituent un problème généralisé en matière de prix de transfert.

<sup>23</sup> La plupart des méthodes de fixation des prix de transfert de l'OCDE ne peuvent être vérifiées qu'avec les données de l'associé à l'étranger. Il est donc judicieux que, dans la réglementation sur les prix de transfert, la déductibilité des paiements aux associés soit conditionnée à l'accès aux comptes et aux justificatifs de l'associé en question par l'administration fiscale, lorsque cela s'avère nécessaire pour vérifier la base de valorisation utilisée. Cela sera particulièrement important avec les paradis fiscaux en raison de leurs règles de confidentialité très strictes.

Les coûts d'extraction et de forage facturés par des entreprises associées peuvent être très élevés et représenter un vrai risque en l'absence de règles spécifiques claires. Si les coûts réels ne peuvent pas être déterminés, l'utilisation de taux standard sera envisageable, comme pour la location de plateformes de forage par exemple, mais la comparaison risque d'être difficile en raison des spécificités, et l'administration fiscale risque de rencontrer des difficultés pour obtenir des données. Le coût d'extraction des ressources naturelles peut varier considérablement d'un lieu à l'autre en raison des contraintes techniques, par exemple. Les entreprises auront également des niveaux de coûts différents selon leurs choix en matière de sécurité et d'environnement (les pays riches en ressources naturelles auront tout à gagner à partager ces informations). S'il s'avère impossible de définir des règles spécifiques de fixation des prix de transfert, alors les entreprises devront pouvoir justifier les prix facturés.

Les paiements versés à des entreprises associées au titre de la propriété intellectuelle (technologies de transformation spéciales, recherche technique, etc.) sont moins fréquents que dans d'autres secteurs, mais ils existent. Les structures propriétaires peuvent être basées dans des paradis fiscaux. Déterminer un prix est très difficile. Les règles de cantonnement des comptabilités (sur lesquelles nous reviendrons en détail) pourront annuler la déductibilité de certains coûts, ou imposer des limites s'ils ne sont pas spécifiquement reliés à un projet dans le pays en question. Si ce n'est pas le cas, ces coûts (parfois injustifiés) devront être étudiés individuellement.

## Procédures de fixation de prix de transfert

L'application des règles discutées plus haut pourra reposer sur des procédures spéciales. Les procédures d'audit physiques ont un rôle essentiel à jouer dans la méthode utilisant les indices de référence. Il est souvent prévu que l'État publie des prix calculés sur les indices au lieu de laisser aux entreprises le soin de faire les calculs. Les audits physiques et les procédures de valorisation font l'objet du chapitre 4.

## COÛTS DE FINANCEMENT

Les entreprises pourraient être tentées de facturer des coûts de financement excessifs dans le but de réduire leurs impôts. C'est l'impôt sur les sociétés qui serait le plus affecté, car les coûts d'emprunt sont en général déductibles alors que les coûts de financement sur fonds propres ne le sont pas. Certains pays proposent des déductions d'intérêts généreuses dans un souci de stimuler la fiscalité, mais la discussion qui suit part du principe que les pays vont chercher à diminuer les déductions. Les coûts de financement peuvent être excessifs selon les deux critères suivants :

- Par rapport au montant de l'emprunt (lorsque les taux d'intérêt ou le nantissement ou les honoraires de montage de financement sont facturés à un taux supérieur au prix du marché); et/ou
- Le niveau d'emprunt peut être excessif (généralement qualifié de «capitalisation restreinte»).

La capitalisation restreinte est une catégorie particulière de risques liés aux prix de transfert. On parle de capitalisation restreinte lorsqu'un contribuable, membre d'un groupe d'entreprises, emprunte plus qu'il ne pourrait le faire en tant qu'entité indépendante. Les risques liés à la capitalisation restreinte ne touchent pas uniquement la fiscalité des ressources naturelles, mais la capitalisation restreinte est tout aussi attirante et offre autant d'occasions que les autres abus de prix de transfert. Les caractéristiques particulières de cette industrie ainsi que les nombreux risques liés aux opérations d'exploration pourront justifier la présence de règles spéciales.

Il existe beaucoup de méthodes pour combattre la capitalisation restreinte, certaines contribuant plus que d'autres à une administration efficace et transparente. Certains pays n'offrent contre l'emprunt ou les taux d'intérêt excessifs qu'une timide protection se limitant à des règles générales de fixation des prix de transfert (qui, comme nous l'avons déjà démontré, sont souvent peu conçues pour cette problématique et difficiles à appliquer). D'autres imposent des limites spécifiques, telles que :

- Ratio d'endettement plafonné : Les intérêts de la dette dépassant ce ratio ne sont pas déductibles; ce ratio varie considérablement, de 1:1 à 4:1. Il est parfois difficile de savoir si le ratio représente une limite maximum autorisée ou un niveau au-delà duquel des restrictions vont s'appliquer. Les entreprises d'extraction de ressources naturelles n'ont souvent pas de ratio d'endettement spécifique, et une entreprise de recherche opérant dans une nouvelle province (et qui n'aurait pas pu emprunter au prix du marché si elle avait été indépendante) pourra même avoir un ratio généreux. Il arrive que cette règle ne s'applique qu'aux emprunts contractés à l'étranger et/ou auprès d'associés. Cela peut mener à un endettement excessif par le biais de contre-crédits (crédits accordés par une entreprise associée par l'intermédiaire d'une banque indépendante) ou des garanties fournies par la société mère (explicites ou implicites). Les règles laissent souvent la porte ouverte à des polémiques sur la définition de la dette ou des capitaux propres (exemple : la définition se réfère-t-elle à l'endettement moyen sur une certaine période ou au niveau d'endettement à un moment défini? Les instruments assimilables à des titres de créance, comme les actions privilégiées, sont-ils inclus?).
- Plafonds selon la finalité de l'emprunt : Les intérêts ne pourront, par exemple, être déduits que s'ils concernent des emprunts destinés à financer les coûts de mise en valeur ou un pourcentage de ces mêmes coûts. Ce dispositif risque d'encourager les entreprises à accumuler les emprunts même lorsqu'ils ne sont plus justifiés par l'objectif initial, et un examen supplémentaire des besoins pourra être requis. L'APP d'Ouganda est un bon exemple : il autorise les intérêts sur emprunts (toutes origines) pour financer les opérations de mise en valeur dans la limite de 50 % du besoin total en financement. Les intérêts sur les emprunts finançant les activités de recherche ne sont pas inclus. Cette restriction peut être complétée par une réglementation ou des principes définissant le besoin de financement comme le flux de trésorerie négatif cumulé, incluant les impôts et à l'exclusion des autres coûts non déductibles.



- Limiter les intérêts à un pourcentage des bénéfices avant intérêts (et parfois avant dépréciation et amortissement) est une disposition contre le dépouillement des gains. Là encore, les plafonds diffèrent d'un pays à l'autre. Étant donné que les coûts non déductibles peuvent être reportés sur un exercice ultérieur, ces règles permettent plus d'éviter les déductions excessives que de les annuler totalement.

Certains pays ont opté pour des solutions plus simples limitant les *taux* d'intérêt déductibles. Ils n'ont dans certains cas qu'une règle générale de fixation des prix de transfert, prévoyant, par exemple, que le taux d'intérêt doit correspondre aux taux commerciaux habituels. La difficulté réside dans le fait que ces taux sont parfois difficiles à déterminer. Lorsque les règles sur la capitalisation restreinte sont inadaptées, le comble est que les entreprises peuvent emprunter beaucoup plus que si elles opéraient seules et ensuite se plaindre que les taux d'intérêt devraient être plus élevés qu'habituellement afin de refléter le risque exceptionnel. Une autre méthode serait de fixer un taux maximum quelques points de pourcentage au-dessus d'un indice de référence, par exemple le LIBOR dollar à six mois plus 2 %.

Dans certains pays, les ministères ont toute discrétion pour fixer le plafond de déduction des coûts de financement. Les entreprises doivent faire approuver les emprunts et leurs modalités. Ce dispositif de protection contre les coûts de financement excessifs peut être utilisé seul ou couplé à d'autres restrictions. Même si c'est mieux que rien, il est préférable de disposer de règles publiées, transparentes sur le plan administratif et efficaces.

Les intérêts masqués sont également un risque, et les restrictions de déductibilité doivent s'appliquer à toutes les charges financières, et pas seulement à celles qui sont explicitement présentées comme étant des intérêts. Les entreprises peuvent masquer des coûts de financement pour contourner les plafonds de déductibilité évoqués ci-dessus; contourner l'exclusion des intérêts dans les impôts spécifiques comme les impôts sur la rente des ressources naturelles (IRR) ou le partage de production; ou éviter la retenue d'impôt sur le paiement des intérêts. Elles peuvent utiliser, pour ce faire, des instruments financiers tels que le leasing financier pour masquer les intérêts. Un leasing financier (ou crédit-bail) est, en substance, un achat d'actif financé par un emprunt, mais, sur le plan juridique, il s'agit d'une location. Même si les normes comptables internationales reconnaissent qu'il s'agit d'un achat d'actif, la fiscalité de certains pays ne fait pas de même<sup>24</sup>. Les autres types de paiement (par exemples les primes de garantie) ou instruments financiers (swap de taux d'intérêt, par exemple) seront également utilisés. (Lorsque les instruments de couverture des taux d'intérêt sont utilisés, l'évasion sera possible sauf s'il est obligatoire de compenser les coûts financiers par les gains financiers au cours du marché<sup>25</sup>.)

## OPÉRATIONS DE COUVERTURE

Les prix des ressources naturelles étant très volatils, les entreprises souhaiteront parfois une couverture. En principe, les résultats doivent être imprévisibles. Depuis une dizaine d'années, les prix des ressources naturelles ont fortement augmenté en moyenne, et, comme les producteurs de ressources naturelles se couvrent en cas de baisse des prix, les opérations de couverture ont en pratique généré plus de pertes que de gains. L'imposition des pertes et gains des opérations de couverture change d'un pays à l'autre.

Lorsque les pays reconnaissent les pertes et les gains des opérations de couverture dans la fiscalité des ressources naturelles, les règles peuvent s'avérer complexes et inciter à l'évasion fiscale. Certains pays les prennent en compte pour certains impôts, mais pas pour d'autres (par exemple pour les impôts qui utilisent une règle générale de valorisation pour déterminer la valeur de la ressource naturelle). Certains en tiennent compte lorsque les instruments sont véritablement utilisés à des fins de couverture, et non à des fins spéculatives, même s'il est parfois difficile de faire la différence. Certains reconnaissent les gains et les pertes de certains types de couverture (ventes à terme sur une base de gré à gré, par exemple), mais pas les autres types (contrats à terme négociés en bourse, par exemple). Ces instruments se valent souvent sur le plan économique et les traiter de façon différente peut paraître incohérent sur le plan politique et encourager la planification fiscale artificielle. Une crainte très répandue est que les entreprises de ressources naturelles puissent manipuler les opérations de couverture et le calendrier des transactions afin de générer des pertes prévisibles, soit parce que les conditions sont contrôlées, soit parce qu'elles sont compensées par des gains réalisés par des entreprises associées basées dans des paradis fiscaux<sup>26</sup>. Il est possible que ces craintes soient fondées, mais elles reflètent peut-être simplement le fait que, ces dernières années, les pertes de couverture ont été plus fréquentes que les gains. Cependant, lorsque des manipulations sont possibles, les pays qui reconnaissent les pertes et les gains de couverture dans la fiscalité devraient avoir une disposition anti-évasion pour les éviter. Pour éviter les abus de calendrier, la contrepartie des opérations de couverture devra être clairement définie, et les instruments de couverture devront être au cours du marché.

Les administrations fiscales n'auront pas toujours les capacités ou la confiance pour traiter ces problèmes même avec l'aide de dispositions anti-évasion. On peut avancer que, dans tous les cas de figure, en matière de politique, il appartient aux États de décider dans quelle mesure ils souhaitent se couvrir contre le risque de fluctuation des prix des ressources naturelles au lieu de laisser les entreprises

<sup>24</sup> Autre avantage du leasing financier pour les entreprises : il permet de contourner les règles des APP stipulant que la propriété des actifs acquis pour l'exploitation revient à l'État.

<sup>25</sup> Certains pays reclassent les coûts financiers exclus en dividendes. Cela ajoute de la complexité, mais, selon les règles de retenues d'impôt dans le pays, il faudra s'assurer qu'ils ne bénéficient pas d'une fiscalité plus favorable que les dividendes.

<sup>26</sup> Voici un exemple simplifié qui permettra d'illustrer ces craintes. Une entreprise A basée dans un pays producteur (avec un taux d'imposition à 50 %) conclut un contrat à terme pour vendre du brut à 100 dollars dans six mois. L'entreprise associée B basée dans un paradis fiscal (avec un taux d'imposition à 0 %) paie 5 dollars pour une option d'achat sur du brut à 100 % à la même date. Si le prix monte jusqu'à 120 dollars, A enregistrera une perte de couverture de 20 dollars, 10 dollars après impôt; B exerce son option et génère un bénéfice de 15 dollars. Si le prix tombe à 80 dollars, A fera un gain de couverture de 20 dollars, 10 dollars après impôt; B laisse son option expirer et accuse une perte de 5 dollars. Dans les deux cas, le gain total est de 5 dollars, mais, dans le premier cas, aucun gain ne sera imposé.



décider à leur place de façon indirecte. Pour toutes ces raisons, certains pays décident de ne pas prendre en compte les gains et pertes des opérations de couverture dans la fiscalité sur les ressources naturelles (ils peuvent aussi les imposer séparément au titre des revenus hors production). Sur le plan administratif, c'est la façon la plus simple et la plus efficace de gérer le risque d'évasion, et les États qui n'optent pas pour cette solution devraient étudier de plus près les arguments politiques et administratifs en sa faveur. (Les contrats à terme étant un mécanisme de couverture, cela suppose que toutes les ventes à terme soient évaluées sur la base du prix du marché à la date de la livraison, et non sur le prix mentionné au contrat. Cela peut être prévu dans une règle générale de valorisation lorsqu'elle existe — voir ci-dessus le passage sur les prix de transfert; dans le cas contraire, les contrats à terme devront être considérés comme des transactions entre entités liées. Cela sera cependant très délicat lorsque les prix au comptant sur le marché libre sont difficiles à définir, des exceptions seront donc peut-être nécessaires.)

## CONDITIONS GÉNÉRALES DE DÉDUCTIBILITÉ DES COÛTS

Les pays ont besoin de conditions générales de déductibilité des coûts, mais l'interprétation de ces règles peut poser des difficultés. Si les pays se contentent de dresser une liste de toutes les catégories de coûts déductibles et non déductibles, il y aura forcément des coûts qui ne tomberont dans aucune catégorie et dont le régime fiscal ne sera pas clair. La législation devrait donc prévoir que les coûts qui ne sont pas clairement exclus et qui remplissent certaines conditions générales sont déductibles. Il arrive que la législation applique les mêmes conditions générales qu'en fiscalité générale des entreprises, mais il existe parfois des conditions générales spécifiques à l'exploitation des ressources naturelles<sup>27</sup>.

Il est assez répandu, et potentiellement problématique, de limiter les coûts aux coûts «ordinaires et nécessaires», ou aux coûts servant «pleinement, exclusivement et nécessairement» à l'activité de l'entreprise<sup>28</sup>. On peut avancer que les entreprises n'ont pas besoin d'encourir quelque coût particulier pour l'activité de l'entreprise (lorsqu'elles creusent, par exemple, plusieurs puits en différents lieux, il leur sera difficile de prouver que tel ou tel puits qui n'a rien donné était «nécessaire»). Certaines catégories de dépenses générales ne sont pas «nécessaires» au sens strict du terme (certaines entreprises extractives supportent elles-mêmes les risques et choisissent de ne pas prendre d'assurance, on peut donc dire que les primes d'assurance ne sont pas des coûts «nécessaires»). Il ne serait pas raisonnable de considérer pour autant que ces coûts ne sont pas déductibles et, en pratique, la plupart des pays donnent une interprétation assez large du terme «nécessaire», traitant tous les coûts visant à générer un revenu comme des coûts nécessaires, tant qu'ils ne sont pas explicitement non déductibles. D'autres pays ont une position plus ambiguë, et l'administration fiscale se réserve le droit d'utiliser ce critère pour remettre en question les coûts normaux de l'entreprise pour des raisons commerciales.

Cela soulève la question plus large de la relation entre la fiscalité et la réglementation industrielle. Les pays laissent en général au ministère des ressources naturelles (et parfois à l'EPE) toute latitude pour contrôler les coûts. Les entreprises privées d'exploitation des ressources naturelles doivent typiquement soumettre leurs programmes de travail et leurs budgets pour approbation, mais cette approbation peut être retardée pour différents motifs. Les États ont légitimement intérêt à s'assurer que les décisions commerciales des entreprises sont conformes à la politique nationale de gestion des ressources naturelles. Ils ont également intérêt à ce que les entreprises limitent les coûts, ce que certaines parviennent à faire mieux que d'autres. Ainsi, en principe, le contrôle public et la réglementation sont indispensables pour contrôler les coûts (même si, dans la pratique, les réglementations excessives, inefficaces et avides de rentes mises en place par certains pays sont la cause principale du niveau très élevé des coûts de revient). Contrôle et réglementation s'appliquent en général en temps réel. Certains pays craignent que la fiscalité des ressources naturelles encourage insuffisamment l'entreprise à contrôler ses coûts; en effet, lorsque le taux d'imposition est supérieur à 50 %, l'État supporte une part plus importante des coûts que les entreprises. Dans des cas très extrêmes, l'inquiétude est que le régime fiscal crée des incitations à encourir des coûts non nécessaires, notamment lorsqu'un dollar dépensé permet d'économiser plus d'un dollar en impôt. Il existe en pratique peu d'exemples de ce genre d'incitations dues à la «surréglementation», mais, lorsqu'elles existent, elles constituent une grave faiblesse de la législation.

Il faut se demander si les règles fiscales (comme l'examen du caractère «nécessaire» d'un coût) doivent être interprétées de façon à permettre aux États de qualifier de non déductibles certains coûts qu'ils désapprouvent, après que la dépense ait eu lieu. Si c'est le cas :

- Interprétées de façon plus stricte, ces règles fiscales peuvent servir à qualifier certains coûts commerciaux de non déductibles dès lors qu'ils ne sont pas clairement déductibles dans la réglementation;
- Dans une interprétation plus large, elles permettront à l'administration fiscale de décider après coup si des coûts commerciaux auraient dû être approuvés ou non.

L'administration fiscale ne doit pas annuler la déductibilité de certains coûts au motif qu'ils ne sont pas nécessaires sauf si les raisons en sont clairement exposées dans la législation ou les recommandations officielles. Dans le cas contraire, la législation deviendrait totalement opaque; les vérificateurs aux comptes devraient prendre des décisions et des jugements pour lesquels ils ne sont pas qualifiés; cela

<sup>27</sup> Les coûts de réalisation des infrastructures et les coûts opérationnels, ainsi que les dépenses pour la communauté et la réhabilitation environnementale — pour lesquelles l'industrie vient épauler l'État —, peuvent poser problème; pour les investisseurs, il s'agit là de véritables coûts économiques qui devraient être déductibles. L'administration doit savoir que les règles de déductibilité qui sont perçues comme injustes augmentent le risque de non-respect des obligations fiscales, car les entreprises vont toujours chercher à obtenir des abattements pour les dépenses qu'elles considèrent comme des dépenses légitimes liées à leur activité.

<sup>28</sup> «Ordinaires et nécessaires» est utilisé aux États-Unis et «pleinement, exclusivement engagés pour l'activité de l'entreprise» est employé au Royaume-Uni, mais les coûts déductibles du revenu d'emploi doivent servir «pleinement, exclusivement et nécessairement» l'activité de l'entreprise, et cette formulation est souvent utilisée pour définir le coût de revient de l'activité dans les pays anglophones.

ouvrirait la porte à la corruption, et les investisseurs se retrouveraient face à des incertitudes et des risques, ce qui nuirait au climat des investissements. Si les conditions générales de déductibilité sont floues ou ambiguës, l'administration devra publier des recommandations à l'intention des vérificateurs et des contribuables expliquant comment elles doivent être appliquées. La déductibilité des coûts pourra, par exemple, être annulée si ces coûts découlent d'activités illégales ou d'une négligence établie par une procédure judiciaire<sup>29</sup>.

## CANTONNEMENT DES COÛTS

Les pays ont coutume de cantonner l'extraction des ressources naturelles, ce qui signifie que seuls les coûts qui y sont directement attribuables sont déductibles. Cela est nécessaire lorsque le secteur des ressources naturelles est soumis à des taux d'IS plus élevés que les autres secteurs, ou à des impôts supplémentaires sur les bénéfices<sup>30</sup>. Le cantonnement des comptabilités augmente la complexité administrative et les risques, surtout lorsque des permis ou des projets individuels sont cantonnés, comme c'est le cas dans beaucoup de pays<sup>31</sup>. Les zones ou activités à cantonner et les coûts inclus dans le cantonnement doivent être clairement définis. Il faut ensuite définir une base pour la répartition des coûts partagés entre plusieurs zones cantonnées séparément.

- Les coûts à répartir peuvent être à la charge de l'*entreprise locale*. La base de répartition ne sera pas forcément simple, par exemple si l'entreprise transfère des équipements entre deux zones cantonnées séparément. Dans ce genre de situation, il faudra une règle type de répartition des coûts, par exemple une répartition des amortissements autorisés au prorata du temps, qui donnera un résultat tout à fait acceptable en moyenne et sera appliquée de façon cohérente. Bien souvent, il n'existe pas de règle, de législation ou de recommandations claires en ce domaine. Le problème de la répartition des coûts se posera surtout lorsque le cantonnement des comptabilités est appliqué à des mines ou des gisements de pétrole situés à l'intérieur d'un permis ou d'une zone sous contrat, car, dans ce cas, la même entreprise sera impliquée dans différents projets. En cas de cantonnement par contrat ou par permis, les entreprises qui exploitent plusieurs zones sous contrat devront répartir les coûts entre ces différentes zones. Cela dit, certains pays exigent de créer une entreprise pour chaque zone sous contrat, ce qui limite l'application des règles de cantonnement des comptabilités. Cette méthode est probablement moins lourde du point de vue administratif, mais peu efficace pour les investisseurs<sup>32</sup>. Lorsqu'il existe un régime d'imposition des bénéfices différent pour chaque ressource naturelle (régime commun pour le pétrole et le gaz, par exemple), les bénéfices devront être calculés séparément, soulevant des questions de répartition des coûts similaires et encore plus complexes, surtout si les ressources naturelles proviennent du même gisement ou de la même mine, ce qui appelle à une règle standard de répartition des coûts.
- Les coûts communs peuvent inclure des coûts de service refacturés par une *société mère ou société de gestion étrangère* à sa filiale d'exploitation (gestion ou services techniques, par exemple). Comme nous l'avons déjà abordé, cela posera des difficultés en matière de fixation des prix de transfert, mais la définition des frais de siège communs susceptibles d'être refacturés et la méthode de répartition de ces frais sont des questions de cantonnement distinctes, même si elles conduisent à des problèmes similaires. Les entreprises adoptent souvent des méthodes standard semblables pour répartir ces coûts de siège (par exemple sur la base de la proportion de la production ou la répartition du capital). Les pays doivent disposer soit de leurs propres règles à cet égard, soit d'un mécanisme tel qu'un accord préalable de prix pour négocier une répartition cohérente et raisonnable de ces coûts. Dans ce cas, en plus d'un principe de répartition négocié à l'avance, il sera peut-être nécessaire de s'accorder sur les documents et justificatifs qui seront fournis par le siège comme preuve du respect des obligations fiscales.

## TRÊVES FISCALES

Il est fréquent que les États proposent des incitations fiscales à l'investissement<sup>33</sup>, et, pour les activités minières, celles-ci prennent souvent la forme de trêves fiscales (ou exonérations temporaires). Ces trêves sont moins fréquentes dans le secteur du pétrole. Les trêves fiscales sont considérées comme une incitation à l'investissement très sommaire, et qui plus est, qui met en danger l'ensemble du système fiscal. Beaucoup d'objections portent sur les difficultés politiques, mais elles peuvent également avoir des inconvénients administratifs. Les pays les adoptent, car elles sont vues comme une incitation fiscale «simple», et, par conséquent, leur nature précise et leurs limites sont souvent mal définies. La définition du périmètre du projet concerné par cette mesure sera parfois vague; on aura du mal à savoir si la trêve est purement limitée à une période dans le temps, ou si la production et la qualité seront prises en compte et, si c'est le cas, quelles seront les conséquences si la qualité et la production réelles diffèrent des prévisions; le traitement des actifs

<sup>29</sup> Les pertes des opérations de couverture pourraient en théorie être considérées comme «non nécessaires» et donc non déductibles (les entreprises ne sont pas obligées de se couvrir), mais, dans ce cas-là, il sera essentiel d'informer les entreprises à l'avance.

<sup>30</sup> L'industrie des ressources naturelles, ou certains permis ou projets particuliers, bénéficient parfois de mesures fiscales avantageuses, telles que les trêves fiscales. Dans ce cas, le cantonnement sera nécessaire pour s'assurer que seuls les revenus concernés en bénéficient.

<sup>31</sup> La Norvège n'applique pas de cantonnement par permis ou par gisement pour le pétrole, ce qui simplifie considérablement sa fiscalité.

<sup>32</sup> Si une entreprise de ressources naturelles investit dans plusieurs projets dans la même juridiction fiscale, il y a de fortes chances qu'elle partage des coûts entre les différents projets, que ceux-ci relèvent ou non d'une entité juridique distincte. L'obligation de créer des entreprises distinctes ne résoudra donc pas la question de la répartition des coûts et risque au contraire d'ajouter des coûts (enregistrement, déclarations). Elle risque même d'empêcher les entreprises extractives de bénéficier de synergies fiscales auprès de leurs autorités fiscales d'origine, ce qui entamera l'attractivité du régime fiscal du pays hôte.

<sup>33</sup> Voir Zee, Stotsky et Ley (2002), qui traitent principalement des questions politiques, mais abordent également les considérations administratives et la transparence.

amortis à la fin de la trêve sera peut-être incertain. Tous ces facteurs peuvent se traduire par de grandes incertitudes et des différends techniques. Ils créent autant d'opportunités d'abus, par l'intermédiaire des prix de transfert et autres accords de transfert de bénéfices. Le passage au régime général à la fin de la trêve fiscale risque d'être difficile à gérer sur le plan administratif, même lorsque les règles sont claires, surtout en l'absence d'exigences appropriées en matière de tenue de registres et de justificatifs. Pour les trêves déjà concédées, il convient de bien comprendre et gérer les risques et complexités administratifs et de reconnaître les inconvénients de cette forme d'incitation. À l'avenir, il faut envisager d'autres formes d'incitations plus simples à administrer, telles que l'amortissement accéléré qui facilitera l'administration (voir raisons exposées ci-dessous).

## DÉPENSES EN CAPITAL

Il existe bien souvent des règles spécifiques pour les dépenses en capital dans le secteur des ressources naturelles. L'amortissement aux fins de l'impôt est parfois régi par une classification complexe des actifs qui peut s'avérer difficile à appliquer aux ressources naturelles, ce qui risque de mener à des conflits techniques. Une nouvelle classification d'actifs, spécifique à l'extraction de ressources naturelles, pourrait être introduite, mais risque d'être complexe et de nécessiter des recommandations détaillées, ouvrant là encore la porte à des conflits d'ordre technique. Ces complications ne sont pas nécessaires, et il est préférable de les éviter. Les États permettent souvent un amortissement accéléré des dépenses en capital relatives aux ressources naturelles, offrant ainsi une incitation fiscale à l'investissement (associée à un équilibre des redevances *ad valorem* ou des plafonds de recouvrement des coûts afin qu'un impôt soit exigible dès le début de production). Avec ce dispositif, les règles d'amortissement seront plus simples que si l'on vise à prendre en compte les multiples vies des différentes immobilisations. Cela limite aussi le non-respect des obligations fiscales, car classer des dépenses en capital en dépenses d'exploitation génère peu d'avantages fiscaux. Même sans amortissement accéléré, les pays ont tout intérêt à réduire le nombre de catégories et à simplifier la classification.

Pour le pétrole, les dépenses peuvent être classées en trois catégories plus larges : recherche, mise en valeur et production. Les dépenses de *production* peuvent être traitées comme des dépenses d'exploitation et immédiatement passées en charges. Les dépenses de *mise en valeur* peuvent être traitées comme des dépenses en capital, qui seront toutes soumises à une règle d'amortissement commune, avec, si possible, un nombre limité d'exceptions clairement définies. Les normes comptables permettent un traitement différent des dépenses de *recherche*. Dans un souci de cohérence, il est préférable de préciser comment ces dépenses doivent être traitées aux fins de l'impôt. La recherche est souvent considérée comme une dépense en capital dans la fiscalité générale, mais, en pratique, les États lui appliquent souvent des incitations fiscales particulières, telles que la dépréciation immédiate ou l'exemption des restrictions de cantonnement habituelles. Ces trois catégories sont généralement définies dans la législation et sont bien comprises par les acteurs de l'industrie; leur utilisation peut donc simplifier considérablement l'administration. Il y aura cependant toujours des sujets de désaccord : l'évaluation de réservoir ou de sites miniers doit-elle être considérée comme une dépense de mise en valeur, et non plus comme une dépense de recherche? Les dépenses de récupération assistée après le début de la production sont-elles considérées comme des dépenses de mise en valeur? Des règles claires et des directives supplémentaires seront parfois nécessaires. Le traitement des coûts indirects ou investissements incorporels, tels que les coûts de forage incorporels, est fréquemment une source de désaccords. L'administration est simplifiée lorsque la loi accepte que les dépenses capitalisées dans le cadre des principes comptables normalisés puissent aussi l'être à des fins fiscales.

De semblables classifications sont susceptibles d'être utiles dans le secteur minier, mais les règles seront certainement plus complexes. Dans le cas du pétrole, le forage et l'installation des machines ont principalement lieu aux stades de la recherche et de la mise en valeur. Des stades distincts similaires existent également en exploitation minière, mais, pendant la production, il est fréquent de devoir renouveler des équipements très lourds, dépenses qui sont normalement considérées comme des dépenses en capital même si encourues en dehors de la mise en valeur de la mine. Là encore, il pourrait être utile d'appliquer une classification simple (dépenses en capital et dépenses d'exploitation) en application des règles comptables généralement reconnues. Les entreprises doivent présenter leurs résultats de façon favorable dans leurs comptes commerciaux, ce qui les incitera à capitaliser les dépenses au lieu de les passer immédiatement en charges.

(Mines) Le traitement fiscal des *frais de découverte* (enlèvement des stériles et des déchets pour accéder au minerai) peut être source de difficultés. En comptabilité, les frais de découverte engagés avant le début de la production sont généralement capitalisés. Jusqu'à très récemment, il existait une grande diversité d'approches comptables pour la prise en compte des frais de découverte après la mise en production. Dans ce contexte, il apparaît judicieux de définir un traitement standard de ces frais aux fins de l'impôt, prévoyant, par exemple, que les frais de découverte soient passés en charges. Cependant, une norme internationale (IFRIC 20), entrée en vigueur en janvier 2013, propose des recommandations permettant de décider quand les frais de découverte doivent être capitalisés et amortis et quand ils doivent être passés en charges. Les règles sont complexes, mais devraient apporter plus de cohérence.

Les règles de calcul des amortissements peuvent présenter de véritables casse-têtes administratifs si elles ne sont pas assez claires. En vertu des principes comptables, les actifs doivent généralement être amortis sur la période où ils sont économiquement productifs. L'amortissement devrait donc être basé sur des facteurs économiques, comme le taux d'épuisement des ressources minérales (méthode de l'«unité de production»), la durée de vie de la mine ou la durée de vie utile de l'actif. Dans certains pays, l'amortissement des actifs aux fins de l'impôt suit les principes comptables, ou bien les concepts tels que la vie utile, la durée de vie de la mine et le taux d'épuisement de la ressource minérale sont explicitement mentionnés dans les règles fiscales d'amortissement. En conséquence, les

vérificateurs fiscaux doivent évaluer le volume de ressources naturelles encore dans le sol et le temps qu'il faudra pour tout extraire. Or, même les experts auraient du mal à se prononcer avec précision sur ces points. Ces règles vont inciter les administrations fiscales à acquérir une expertise technologique très spécialisée, mais, même dans ce cas, il restera des risques de planification fiscale et de litiges. Qui plus est, l'estimation du taux d'épuisement et de la durée de vie de la mine change d'une année sur l'autre, ce qui complique encore les calculs et multiplie les sujets de discorde. L'administration est beaucoup plus simple lorsque l'amortissement suit des règles simples (par exemple : amortissement linéaire des dépenses en capital sur  $x$  années, ou sur le nombre d'années restantes sous le permis actuel si ce nombre est plus bas). Les règles doivent être très claires sur la date de début de l'amortissement (ainsi que pour le calcul du prorata sur l'année) pour éviter les manipulations de calendrier (l'amortissement peut démarrer en même temps que la production ou lorsque l'actif est mis en service — on choisira la date la plus avancée entre les deux).

Les abattements pour investissement (appelées parfois «suramortissement») et les crédits pour dépenses en capital sont très fréquents en fiscalité des ressources naturelles, mais, à l'instar d'autres coûts fiscaux artificiels, favorisent la planification fiscale artificielle et les abus, surtout lorsque les taux sont élevés<sup>34</sup>, et le risque de mauvaise classification des dépenses est grand. Les règles de calcul de ces déductions, et notamment leur rapport avec l'amortissement, manquent parfois de clarté et peuvent déclencher des différends. Il est indispensable de comprendre et de gérer ces risques. L'amortissement accéléré sera parfois plus simple à administrer que les suramortissements et les crédits d'impôts.

Les bénéfices doivent être mis de côté pour faire face à l'accumulation des coûts de fermeture des mines et des puits et de réhabilitation environnementale. Il est de la responsabilité du ministère des ressources naturelles de négocier les programmes d'abandon et de démantèlement et leur financement. De nombreux pays obligent les entreprises extractives à placer des fonds sur un compte séquestre afin de pourvoir à ces dépenses. Il arrive que les règles fiscales générales ne permettent pas la déduction des réserves et provisions, ou laissent régner l'incertitude sur leur traitement. Il est reconnu largement que cela n'est pas adapté aux coûts d'abandon des exploitations de ressources naturelles, car il est dans l'intérêt de l'État que les entreprises prévoient ces coûts, et les bénéfices qui seront générés pendant les années d'abandon risquent de ne pas pouvoir les couvrir. Du point de vue de l'administration fiscale, la méthode la plus simple est de conditionner la déductibilité des réserves à la mise au point du programme d'abandon entre le ministère des ressources naturelles et l'entreprise (à l'évidence, les provisions excédant les dépenses réelles seront imposées). Le ministère des ressources naturelles doit chercher à négocier un plan simple et objectif d'accumulation de réserves pour couvrir les coûts d'abandon estimés, mais cet accord devra être réexaminé régulièrement, car les estimations risquent de fluctuer et de s'affiner avec le temps.

## COÛTS D'INFRASTRUCTURES SOCIALES

La loi sur la déductibilité des coûts liés aux infrastructures sociales nécessite souvent d'être précisée. Il est clair que les dépenses en capital engagées dans le cadre des activités d'extraction, comme les frais d'infrastructures de transport, doivent être déductibles, mais la situation est moins limpide lorsqu'il s'agit de dépenses liées aux écoles, aux hôpitaux et autres installations qui ne sont pas directement utilisées dans les activités d'extraction. Cela reflète parfois un flou politique. Il arrive, par exemple, que les États demandent aux entreprises d'extraction d'assumer certains coûts aux termes d'accords négociés, mais les règles de déductions dans le cadre de l'impôt sur les sociétés ne prévoient pas toujours clairement que ces coûts pourront être déduits. Les entreprises d'extraction reconnues, conscientes de la nécessité d'emporter le soutien du public, engageront parfois des dépenses d'infrastructures sociales non incluses dans les accords. Il n'est pas toujours évident que ces coûts seront déductibles. Il y a parfois des incohérences entre les règles régissant l'impôt sur les sociétés et les autres impôts, comme les partages de production. Cela pourrait être le signe que les intentions politiques sous-tendant chaque impôt sont différentes, mais cela montre probablement tout simplement que la politique fiscale n'a pas été bien réfléchie. Lorsque la loi n'est pas limpide, les autorités devront défendre clairement les intentions politiques de l'État et appliquer la loi en conséquence. Lorsque la loi exclut clairement certains coûts, l'administration fiscale ne pourra pas les accepter. Dans ce cas-là, il sera peut-être judicieux d'envisager d'amender la loi si elle n'est pas cohérente avec les intentions de l'État.

## TRANSFERTS DE PERMIS

Les transferts de permis d'exploitation de ressources naturelles sont fréquents, et la fiscalité applicable peut varier considérablement. L'imposition des transferts d'activités n'est pas l'apanage du secteur des ressources naturelles, mais les montants concernés peuvent être extrêmement élevés, atteignant plusieurs milliards de dollars, et il existe souvent des dispositions spécifiques aux ressources naturelles. Certains pays ne les imposent pas du tout<sup>35</sup>. Certains appliquent l'IS (ou la taxe sur les gains en capital) au gain du vendeur, mais permettent à l'acheteur d'amortir le coût (un permis est un actif qui ne rapporte rien). Ce système est globalement symétrique, mais l'État est gagnant sur le calendrier des flux de trésorerie. Dans d'autres pays, les gains sont imposés à l'impôt sur les sociétés, mais les

<sup>34</sup> Dans un abattement pour investissement, la dépense d'investissement déductible est augmentée d'un certain pourcentage. Ainsi, avec un suramortissement de 30 %, chaque dépense de développement de 100 dollars ouvrira droit à une déduction de 130 dollars. À l'inverse, un crédit d'impôt à l'investissement de 30 % signifie que, pour chaque dépense de développement de 100 dollars, l'impôt de l'entreprise sera diminué de 30 dollars.

<sup>35</sup> Cela est peut-être fondé sur l'idée que les transferts de permis ont des effets économiques bénéfiques et que l'État perçoit déjà une part justifiée des rentes tout au long de la vie du projet.

coûts engagés par l'acheteur sont plafonnés ou non déductibles. Certains pays permettent de déduire certains coûts d'acquisition, comme les primes à la signature, ou appliquent d'autres taxes comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou un droit de timbre sur le produit de la vente.

Dans certains pays, les règles sont compliquées, et notamment en association avec les règles d'amortissement. Les taux diffèrent selon les types d'actifs inclus dans la vente, ce qui peut mener à des différends sur la valorisation et se traduire par une planification fiscale artificielle. Les prix de transfert peuvent encore compliquer la situation. Le traitement des pertes non éliminées, pour le vendeur, peut également se révéler complexe, car de nombreuses règles seront nécessaires pour éviter le « rachat de pertes fiscales » (*loss-buying*) : rachat d'une entreprise déficitaire afin d'utiliser ses pertes pour compenser les bénéfices d'une autre entreprise (les règles de cantonnement des comptabilités seront parfois suffisantes pour se prémunir contre cette pratique).

Les entreprises essaieront d'éviter les impôts sur les transferts de permis. L'incitation sera plus forte dans les pays où les gains imposés sont artificiels (car ne prennent pas en compte les coûts d'acquisition) ou le régime appliqué aux vendeurs et aux acheteurs n'est pas symétrique.

- Recourir aux *transferts indirects* est une manière d'éviter les impôts sur les transferts de permis (transferts de participation dans l'entreprise qui détient le permis). L'administration fiscale aura peine à détecter cette pratique<sup>36</sup>. La législation générale sur l'imposition des gains ne s'applique pas toujours aux ventes d'actions détenues à l'étranger. Même lorsque c'est le cas, il sera parfois impossible de percevoir l'impôt dû en raison des restrictions incluses dans les conventions. Certains pays, très préoccupés par les transferts indirects, ont mis en place une législation visant à les imposer plus efficacement. L'une des méthodes (adoptée par le Royaume-Uni) est d'imposer les non-résidents sur les gains tirés de ventes de participations dont la valeur provient, entièrement ou majoritairement, d'actifs ou de droits d'exploitation de ressources naturelles, à quoi s'ajoute le droit, pour l'administration, de recouvrer le montant des impôts impayés auprès du détenteur du permis. Une autre approche est de considérer que, lorsqu'il y a un changement dans l'actionnariat (direct ou indirect) d'une entreprise détenant un permis, c'est que celle-ci a opéré un transfert total ou partiel<sup>37</sup>. Les entreprises devraient déclarer ces gains et, à défaut, être pénalisées. Ces règles risquent cependant de présenter des difficultés techniques importantes.
- Les transferts de licence en retour de *contrepartie non monétaire*, tels que les swaps et les amodiations (*farm-outs*), peuvent offrir des opportunités d'évasion fiscale. Ces contrats peuvent être très complexes. Une amodiation peut, par exemple, prévoir que l'amodiataire prendra à sa charge une part des coûts plus élevée que la proportion de la propriété qu'il acquiert, ou qu'il paiera à l'amodiant des « redevances dérogatoires » en fonction des résultats. La question qui se pose alors n'est pas tant de savoir comment traiter fiscalement les paiements effectués, mais comment taxer la valeur du droit de recevoir ces paiements lorsque les intérêts sont transférés. Le régime d'imposition des gains en capital ne sera pas toujours approprié, et les vérificateurs risquent de ne pas reconnaître les gains de ce type, ou trouver la loi trop difficile à appliquer dans la pratique (nécessité d'évaluer une mine ou un gisement de pétrole, par exemple)<sup>38</sup>. Si les transferts de permis en retour de contreparties monétaires sont imposés alors que les transferts en retour de contreparties non monétaires ne le sont pas, il est évident que les entreprises s'organiseront pour éviter de payer l'impôt. Il faudra peut-être modifier la législation et/ou faire un effort de formation, pour s'assurer que les contreparties non monétaires de valeur sont imposées.

Il existe bien sûr dans certains cas de vraies raisons commerciales qui justifient la structure des transferts, mais, lorsque la raison de la structuration est d'éviter l'impôt, les montants peuvent être très élevés.

## GROUPEMENTS ET REDÉTERMINATIONS

(Pétrole) Lorsqu'un gisement de pétrole couvre les zones de plusieurs permis détenus par des entités distinctes ou s'étend sur le territoire de plusieurs pays, le développement du gisement comme projet unique — appelé *groupement* — est en général plus rentable et causera moins de différends. Dans le premier cas, le ministère chargé du pétrole demandera en général aux détenteurs de permis de conclure un accord de groupement; dans le second cas, le groupement sera négocié dans le cadre d'une convention internationale. En général, une évaluation déterminera le volume de pétrole présent dans chaque zone couverte par un permis (ou chaque pays), un exploitant sera désigné et les parties s'accorderont pour partager les coûts et extraire le pétrole au prorata de leur part du groupement. Les coûts et revenus seront imposés en fonction du régime fiscal applicable à la zone du permis (ou pays) concernée. L'administration fiscale ne devrait normalement pas être impliquée dans la négociation des accords de groupement ou dans les évaluations requises. Les accords de groupement prévoient habituellement une réévaluation de la part de chaque partie au fur et à mesure de la mise en valeur du gisement, lorsque les réserves présentes dans chaque zone (ou pays) se précisent — c'est la *redétermination*. Il est de coutume, à ce stade, de procéder à un ajustement financier entre les parties de façon à ce que la situation soit semblable à ce qu'elle aurait été si les parts réévaluées avaient été appliquées dès le départ. Cet ajustement inclut fréquemment un ajustement des intérêts. Aux fins de l'impôt, la redétermination n'est pas considérée comme un transfert de droits attachés à un permis; cependant, l'impôt à venir devra

<sup>36</sup> Les entreprises doivent en général obtenir l'aval du ministère pour tout transfert de permis, mais cela ne s'appliquera pas forcément aux transferts indirects.

<sup>37</sup> Cela se traduira par une symétrie de traitement, car on peut aussi considérer que le détenteur du permis a immédiatement réacquis les droits attachés au permis.

<sup>38</sup> Dans les pays où les normes comptables internationales sont en vigueur, les entreprises devront parfois comptabiliser ces ventes à leur juste valeur, et cette valeur servira de base à la déclaration des gains (éventuellement soumise à un audit).



réfléter les parts révisées, et les impôts exigibles avant la redétermination devront peut-être être ajustés à leur tour. Cet ajustement peut se révéler complexe et source de problèmes, et il est donc fréquent d'avoir une règle simple pour l'imposition de tous les ajustements dus à une redétermination pour les années passées; par exemple, le traiter simplement comme un coût ou un revenu de l'exploitation du pétrole à la date de l'accord sur la créance ou sur le droit à percevoir.

## RETENUE D'IMPÔT ET CONVENTION SUR LA DOUBLE IMPOSITION

La retenue d'impôt et les conventions sur la double imposition jouent un rôle important en fiscalité des ressources naturelles, et il existe une grande variété de méthodes. Leurs répercussions sur l'administration sont variées. Certains pays ont des régimes de retenue d'impôt qui sont extrêmement complexes — en fiscalité nationale ou résultant des différents taux négociés dans les conventions sur la double imposition —, accroissant les lourdeurs administratives et incitant à la planification fiscale internationale. Le risque de chalandage fiscal est réel (sur la retenue d'impôt sur les intérêts et les dividendes ainsi que sur les paiements de services), mais tout dépendra de la nature et de l'étendue des conventions que le pays a signées sur la double imposition. Limiter les variations de taux de retenue d'impôt et définir dans les grandes lignes les paiements auxquels ces taux doivent être appliqués peuvent permettre de simplifier l'administration. Les règles de la retenue d'impôt seront appliquées aux paiements selon qu'il s'agira de paiements de service nationaux ou de revenus de source étrangère. L'origine des paiements peut être source de différends. Une définition claire du terme établissement permanent et des revenus d'origine nationale est nécessaire, mais elle est parfois absente. Pour les pays qui produisent des ressources naturelles, il est plus avantageux que la législation et les conventions sur la double imposition étendent la définition de l'établissement permanent pour inclure la recherche des gisements de ressources naturelles et les installations d'exploitation, afin qu'aucun doute ne soit permis sur le fait que le pays d'accueil a les pleins pouvoirs pour imposer les activités d'exploitation des ressources naturelles sur son territoire.

## TVA ET EXEMPTIONS DE DROITS À L'IMPORTATION

Il n'est pas rare que les importations destinées à l'extraction de ressources naturelles soient exemptées de TVA et de droits de douane. L'une des raisons principales pour exempter les importations de TVA est d'éviter les problèmes administratifs de traitement des demandes de remboursement de montants très élevés de TVA dues au taux zéro appliqué aux exportations de ressources naturelles. Il est parfois difficile de distinguer les importations exemptées de celles qui ne le sont pas, et cela peut se traduire par des abus. Pour éviter ces abus et pour limiter leurs répercussions économiques, ces exemptions devront être clairement définies et limitées aux biens d'équipement spécifiques à ce secteur et qui ne sont pas disponibles ou revendables sur le marché intérieur. Une législation et des règles claires seront requises, qui seront souvent résumées dans la «liste minière» préparée conjointement par l'administration des douanes et par le ministère des ressources naturelles, ainsi qu'une expertise adéquate pour pouvoir vérifier que les importations remplissent les critères d'exemption. Cela nécessitera une coopération entre les douanes et le ministère. Évaluer la valeur des importations exemptées sera une bonne occasion de mesurer la moins-value fiscale et constituera une bonne base de valorisation future si l'utilisation des biens en question ne correspond pas à celle qui a été approuvée<sup>39</sup>. Si les entreprises extractives sont soumises à la TVA sur la production (ventes sur le marché intérieur, par exemple), un plan de paiement différé pourra être utilisé. Dans ce cas-là, le paiement de la TVA sur les biens importés sera différé jusqu'à ce que le contribuable remplisse sa déclaration de TVA, le crédit d'impôt sur les intrants venant diminuer d'autant les montants à verser.

## INCITATIONS À LA TRANSFORMATION ET LA CONSOMMATION LOCALES

Les États mettent parfois en place une fiscalité incitative pour l'industrie locale de transformation des ressources naturelles. Des règles de fixation des prix de transfert favorables s'appliquent, par exemple, lorsqu'une entreprise de production a recours à une raffinerie locale ou une usine GNL ou une fonderie du même groupe. Cela peut être coûteux et mener à des abus. Une autre possibilité sera de soumettre les exportations de produits non finis à des droits de sortie ou de limiter l'application de la TVA à taux zéro aux exportations de produits finis. La définition d'un produit fini peut ne pas être très claire et déclencher des différends. Limiter la TVA à taux zéro aux produits finis risque d'être particulièrement compliqué, car il sera difficile de savoir, à tous les stades de la production, dans quelle mesure les coûts de production s'appliquent à un produit qui sera finalement exporté comme produit fini. Octroyer une subvention à la production aux usines locales de transformation sera une mesure incitative plus simple, plus ciblée et plus transparente pour encourager la transformation locale.

Les États subissent souvent des pressions pour subventionner la consommation de ressources naturelles locales afin que la communauté puisse en profiter directement. Ils le font soit en contrôlant les prix, soit en réduisant les impôts sur les ressources naturelles destinées au marché local. Cela peut coûter très cher à l'État et, sur le plan politique, cette mesure est critiquée, car elle profite principalement aux plus aisés. Sur le plan administratif, cela peut encourager l'évasion et la fraude fiscale si la production ainsi subventionnée est en fait exportée par contrebande ou dans le cadre de transactions intragroupe très sophistiquées.

<sup>39</sup> Pour aller plus loin sur le sujet, voir Mullins (Daniel, Keen et McPherson, 2010).

*This page intentionally left blank*

## Exemple de cadre administratif harmonisé pour la fiscalité des ressources naturelles

La présente annexe rassemble certains sujets évoqués au chapitre 4 et propose un exemple de règles qui rationaliseraient et harmoniseraient l'administration de la fiscalité des ressources naturelles en accord avec les principes déclaratifs<sup>40</sup>.

- 1) Définir l'impôt comme recouvrant toutes les recettes fiscales payables par les compagnies extractives, y compris les versements en nature au profit de l'entreprise publique d'exploitation (EPE) ou d'autres institutions publiques.

*Commentaire :*

- A) *Les recettes fiscales comprennent, par exemple, l'impôt sur les sociétés (IS), l'impôt sur la rente tirée des ressources naturelles (IRR ou la part publique de la production), la location des surfaces, la contribution éducative (dépendant sans doute du niveau de bénéficiaires), les contributions régionales (dépendant sans doute également du niveau de bénéficiaires), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les retenues d'impôt (RI, y compris les impôts retenus à la source) et les primes. Dans certaines circonstances, les dividendes au titre des participations de l'État peuvent être également inclus dans cette définition.*
  - B) *On pourrait évidemment avoir des régimes distincts pour les impôts ordinaires s'appliquant aux entreprises, comme la TVA et la RI, d'une part, et les impôts sur les ressources naturelles, d'autre part, mais nous prenons l'hypothèse d'un cadre commun à tous les impôts pour illustrer la simplicité maximale.*
  - C) *La complication créée par les recettes fiscales en nature n'existe habituellement que pour le pétrole.*
- 2) Les compagnies extractives soumettent une déclaration d'impôt pour l'année civile écoulée avant une date fixe, par exemple le 30 avril.

*Commentaire :*

- A) *Il peut s'agir d'une déclaration consolidée qui reprenne tous les impôts évoqués, calculés sur une base annuelle, et l'impôt payable en nature (ou une déclaration consolidée pour un sous-ensemble d'impôts à caractéristiques similaires, comme l'IS et l'IRR).*
  - B) *Les déclarations sont obligatoires dès le début des opérations (à définir), que des impôts soient effectivement dus ou non.*
  - C) *L'État n'émet pas de liquidation d'office, sauf exceptions identifiées ci-dessous.*
- 3) Si une entreprise n'envoie pas sa déclaration avant la date limite :
    - La pénalité de retard s'applique automatiquement; et
    - Le fisc peut procéder à une liquidation d'office éclairée.

*Commentaire :*

- A) *Les pénalités de retard doivent être suffisamment lourdes pour être dissuasives et être révisées régulièrement.*
- B) *La liquidation d'office correspond à l'estimation totale de l'impôt dû.*
- C) *La liquidation d'office serait traitée comme une autoliquidation. Les contribuables ne peuvent exercer aucun recours à son encontre, mais peuvent soumettre une déclaration rectificative.*

<sup>40</sup> Ceci n'est pas une description complète de toutes règles de procédures à inclure dans un code de procédure fiscale (CPF). Un CPF devrait également couvrir d'autres domaines, dont l'immatriculation et l'utilisation de numéros d'identification fiscale, les obligations d'archivage, les rescrits, les dégrèvements et remboursements d'impôts, la confidentialité. Tous ces éléments profiteraient également de la mise au point de règles cohérentes et harmonisées applicables aux différentes recettes fiscales tirées des ressources naturelles.

- 4) Les déclarations sont dans un format, de préférence électronique, défini par le fisc, y compris pour les pièces justificatives.
- Commentaire :*
- A) *Les déclarations doivent être pensées pour produire les informations nécessaires à une évaluation initiale du risque d'audit, dont, entre autres, le rapprochement du bénéfice au titre de l'IS et du bénéfice comptable, le détail des transactions entre sociétés apparentées, le rapprochement de divers impôts.*
- B) *L'idéal serait d'adopter une loi exigeant la déclaration en ligne selon un format prédéterminé, ce qui interdirait l'envoi de données incomplètes ou incohérentes. Il ne serait donc plus nécessaire de procéder à des contrôles ou vérifications documentaires au service d'impôt dans le cadre du traitement des déclarations.*
- 5) Les entreprises règlent leurs impôts mensuellement ou trimestriellement (hormis les paiements en nature, couverts ci-dessous) dans les 21 jours suivant la fin de la période, règlent le solde éventuel dans les 21 jours suivant la date limite d'envoi de leur déclaration annuelle le 30 avril et règlent les impôts dus au titre des liquidations d'office dans les 21 jours suivant leur émission.
- Commentaire :*
- A) *Les versements incluent tous les impôts dus sur la période.*
- 6) Les versements mensuels et trimestriels sont fonction des résultats estimés pour la période (attribués à la période comme les recettes annuelles le sont à l'année pleine).
- Commentaire :*
- A) *On pourrait avoir des acomptes au prorata des résultats annuels (ce qui est plus facile à gérer mais ne fonctionne pas pour les paiements en nature, est plus difficile à calculer précisément pour les entreprises et est rarement pratiqué hormis pour l'IS), mais il vaut mieux utiliser la même méthode pour tous les impôts.*
- B) *Il est parfois préférable de prévoir le versement des primes aux dates indiquées dans l'accord d'investissement, mais le présent exemple utilise un principe unique par souci de simplicité.*
- 7) Les entreprises fournissent au fisc dans les 21 jours suivant la fin de chaque période un relevé de paiement correspondant qui fait apparaître le calcul des impôts de la période et identifie les impôts payables en nature à l'EPE et les impôts payables en numéraire.
- Commentaire : Il suffit d'un simple récapitulatif des divers impôts composant le versement, à transmettre en ligne. Les sommes dues (telles qu'elles ont été calculées) sont portées au compte du contribuable, mais ne sont pas vérifiées. Les entreprises ne peuvent que consulter leur compte.*
- 8) Si une entreprise n'envoie pas de relevé de paiement avant la date limite :
- La pénalité de retard s'applique automatiquement; et
  - Le fisc peut procéder à un avis de liquidation d'office de l'impôt.
- Commentaire : Les pénalités de retard doivent être suffisamment lourdes pour être dissuasives. De plus, l'avis de cotisation s'applique à tous les impôts, et les entreprises ne peuvent exercer aucun recours, mais peuvent seulement soumettre leur propre relevé de paiement.*
- 9) Les entreprises virent en ligne les impôts dus, avant la date limite et sans attendre un rappel, sur le compte bancaire de l'État (compte unique du Trésor).
- Commentaire :*
- A) *Législation nécessaire pour imposer le paiement en ligne obligatoire.*
- 10) Les versements reçus sont ventilés par impôt dû sur le compte courant du contribuable.
- 11) Si les impôts sont payés, quelle qu'en soit la raison, après la date limite définie par la disposition relative aux acomptes, les intérêts courent automatiquement de cette date à la date de paiement effectif. (Les intérêts s'appliquent également aux paiements tardifs des pénalités; date de paiement des pénalités à définir). Les intérêts sur les trop-perçus sont portés au crédit du contribuable.
- Commentaire : Il faut alors que tous les paiements tardifs, comme le solde d'impôts après déclaration annuelle ou évaluation d'office, soient attribués aux bonnes périodes.*
- 12) Des pouvoirs d'application et de recouvrement, comme d'ordinaire, mais consolidés pour l'ensemble des impôts.
- 13) Toute sous-déclaration des impôts annuels dans la déclaration annuelle du fait de négligence ou de fraude encourt des pénalités, comme le veut l'usage.
- 14) Toute sous-déclaration notable, du fait de négligence ou de fraude, de l'impôt versé périodiquement à l'égard des relevés de compte (individuels ou collectivement) encourt des pénalités majorées.

- 15) Donner au fisc les pouvoirs de contrôle, complétés par des pénalités, en cas de comportement non coopératif, comme d'ordinaire, mais qui soient assortis d'un délai de deux ans pour les contrôles «ordinaires», à savoir des contrôles ne résultant pas d'informations supplémentaires (voir ci-dessous).

*Commentaire : On peut aussi fixer l'objectif, non formalisé en droit, de lancer les contrôles dans l'année qui suit la déclaration et de les finaliser dans les deux ans; c'est juste envers les contribuables (définir un point final) et promeut de bonnes pratiques de gestion.*

- 16) Donner au fisc les pouvoirs nécessaires pour obtenir des informations auprès des tiers, notamment des pouvoirs particuliers pour contrôler les déclarations des exploitants de coentreprises.

*Commentaire :*

A) *Donner le droit de demander des informations auprès des autres départements ministériels et de l'EPE et d'appliquer des pénalités pour non-respect des obligations.*

B) *Contrôler les déclarations et les comptes de l'exploitant en cas de coentreprise ou de contrat de partage de la production pour éviter les dédoublements et assurer la cohérence entre les divers partenaires de la coentreprise.*

- 17) Si le fisc considère qu'il y a eu sous-déclaration, il peut procéder à des liquidations d'office complémentaires pendant, par exemple, six ans et utiliser au besoin son droit de contrôle et d'information pour calculer la sous-déclaration; délai notablement plus long en cas de négligence et de fraude.

*Commentaire : Donner des garanties, non formalisées en droit, que le contrôle et l'estimation ne seront utilisés hors du délai ordinaire de deux ans qu'en cas de nouvelle information (à définir largement, par exemple, la confirmation d'erreurs dans l'année en cours qui pourraient avoir été commises les années précédentes).*

- 18) La possibilité de recours contre les redressements fiscaux et des règles pour le paiement des impôts faisant l'objet du contentieux, comme d'ordinaire, sous réserve de dispositions permettant l'accès à l'arbitrage international aux termes des accords d'investissement.

*Commentaire : Tout impôt finalement payable après litige porte intérêts à compter de la date où il aurait été payable selon la procédure déclarative.*

- 19) Les recettes fiscales en nature sont livrées à l'EPE ou à toute autre institution publique pertinente dans les 21 jours suivant la fin du mois ou du trimestre (ou selon les dispositions des accords).

- 20) La valeur numéraire des recettes en nature, calculée selon les règles ordinaires de valorisation fiscale, est portée par l'EPE sur sa déclaration annuelle, est reversée par acomptes mensuels ou trimestriels et est soumise à toutes les dispositions décrites ci-dessus.

- 21) S'il est établi que les recettes fiscales en nature livrées à l'EPE sur une période donnée sont inexactes, la valeur des livraisons excédentaires ou insuffisantes est traitée comme un versement en numéraire excédentaire ou insuffisant au trimestre correspondant.

*Commentaire : Le recouvrement des redressements fiscaux en nature n'est ni raisonnable ni pratique.*



*This page intentionally left blank*

---

## Le rôle de la modélisation économique

---

Les modèles économiques reposant sur les contrats sont un outil essentiel de la fiscalité des ressources naturelles et de la prévision et de l'administration des recettes correspondantes. En somme, un modèle économique est un tableur qui inclut les règles de calcul des recettes fiscales tirées des ressources naturelles dans une zone contractuelle sur la durée du projet. Les modèles peuvent être ajustés pour prendre en compte divers impôts et taxes, l'amortissement, le taux de recouvrement, etc. On peut fournir au modèle diverses projections des prix, des coûts ou des niveaux de production, ce qui permet de mesurer leur incidence sur les recettes fiscales, le retour sur investissement, la progressivité et l'étalement des recettes dans le temps. Les administrations des économies en développement n'ont généralement pas les compétences de modélisation nécessaires, mais les experts en fiscalité en construisent régulièrement pour évaluer les régimes fiscaux des ressources naturelles, et il y a donc diverses sources d'assistance technique pour les concevoir et les maintenir. Les modèles contractuels s'utilisent comme suit :

- Conception de la fiscalité des ressources naturelles et négociation de contrat : Les États peuvent utiliser ces modèles pour tester diverses politiques publiques possibles et en mesurer les effets. Ils peuvent les utiliser pour évaluer l'effet de la modification des conditions fiscales proposées pendant la négociation des contrats dans des scénarios intégrant divers niveaux de prix, de coûts et de production. Les entreprises utilisent régulièrement des modèles économiques pour évaluer la fiscalité des ressources naturelles et, dans la négociation de contrats, les États sont sérieusement désavantagés s'ils ne disposent pas des mêmes outils.
- Prévision des recettes tirées des ressources naturelles et gestion des dépenses : Des projections de coûts, de prix et de niveaux de production à moyen terme et sur le cycle de vie complet du projet peuvent et doivent être obtenues régulièrement auprès des compagnies extractives et être complétées par les données propres dont dispose l'État. La responsabilité de la collecte et du partage des données avec les autres ministères, qu'elle relève du ministère des finances, de celui en charge des ressources naturelles ou conjointement des deux, doit être clairement définie. Il peut être nécessaire d'imposer aux compagnies extractives l'obligation juridique de fournir les données nécessaires (profil de production, dépenses de recherche, capital ventilé entre catégories d'amortissement, coûts d'exploitation et coûts de fermeture et de réhabilitation, hypothèses de prix, notamment pour la production vendue par contrat), mais il est généralement de leur intérêt de le faire puisque la prévisibilité des recettes publiques tend à renforcer la confiance du public. Ces projections, particulièrement celles à long terme, peuvent être sujettes à incertitudes. Les modèles sont souvent légèrement simplifiés; ils peuvent ainsi considérer que le coût en capital commercial et les coûts de fonctionnement sont traités de la même façon du point de vue de la fiscalité, ce qui n'est pas nécessairement vrai, ou ne pas prendre en compte certains impôts comme la fiscalité du travail ou les impôts indirects. Les prévisions fournies par les modèles sont néanmoins un bien meilleur fondement pour la prévision et la planification que de simples conjectures. On peut fournir au modèle diverses hypothèses de prix et de coût, ce qui permet d'obtenir différents résultats centrés autour d'une prévision budgétaire de référence et permet donc d'envisager les mesures nécessaires en cas d'imprévu. Les hypothèses doivent être régulièrement mises à jour, au moins trimestriellement. On peut gérer les attentes trop souvent irréalistes du public en publiant les prévisions des modèles pour les recettes tirées des ressources naturelles. Les projections à long terme sont également essentielles pour permettre aux pays qui attendent des recettes exceptionnelles de concevoir la fiscalité nécessaire à la gestion de la richesse naturelle.
- Explication des recettes réellement tirées des ressources naturelles : Les coûts, prix et niveaux de production réels déclarés à des fins fiscales par les entreprises peuvent être introduits dans le modèle, et les projections de recettes qu'il fournit avec ces paramètres peuvent être comparées avec les recettes réelles. Tant que les recettes réelles correspondent aux projections du modèle (ajustées du fait des hypothèses simplifiées), alors l'État et le public peuvent être assurés que les recettes correspondent aux objectifs de politique publique, à condition que les chiffres déclarés soient exacts. Cela devrait permettre de renforcer la transparence et la confiance du public dans l'intégrité du régime. Il faut néanmoins redire que la concordance entre recettes prévues et réelles ne garantit pas leur exactitude, cela dépend de l'exactitude des chiffres déclarés. Le fisc doit fournir des explications lorsque les recettes réelles ne correspondent pas aux projections du modèle. Cela présuppose que les systèmes

comptables du ministère puissent remplir cette tâche, ce qui n'est pas toujours le cas. Les discordances (autres que celles résultant d'erreurs comptables du ministère) peuvent être dues à des arriérés d'impôts impayés ou à des erreurs de calcul dans les déclarations des entreprises (auquel cas il faudra également montrer que les redressements adéquats ont été effectués).

- Évaluation du risque d'audit : Si les services fiscaux disposent des systèmes informatiques permettant la déclaration et le calcul de l'impôt ainsi que l'interrogation des bases de données, les modèles économiques n'apportent pas grand-chose (d'autant qu'ils sont peut-être déjà intégrés dans les systèmes informatiques). À défaut, la comparaison des projections des modèles et des recettes réelles peut permettre d'identifier des erreurs qui sinon resteraient invisibles (par exemple des erreurs de calcul ou des incohérences entre les valeurs des évaluations pour divers impôts ou une répartition inexacte des coûts d'un contrat aux entreprises). Les discordances entre recettes prévues et recouvrées peuvent également exposer des augmentations de coûts ou des baisses de prix inattendus que les contrôleurs fiscaux devraient analyser plus en détail.

Comme le rôle principal des modèles économiques est de soutenir la formulation des politiques publiques ainsi que la prévision et la planification économiques, c'est au ministère des finances que devrait revenir la responsabilité première de les développer, de les entretenir et d'en diffuser les résultats. Ceci suppose que le ministère des finances soit responsable de la fiscalité des ressources naturelles; en pratique, c'est au ministère en charge des ressources naturelles ou à une EPE que peut revenir la responsabilité première de la négociation des contrats. Les services fiscaux devraient néanmoins avoir la responsabilité de l'introduction des données déclarées dans le modèle pour comparer et rapprocher les recettes prévues et réelles et, si nécessaire, les utiliser pour évaluer les risques. De plus, il est généralement recommandé de faire réviser et mettre à jour régulièrement les modèles par un groupe interministériel de représentants des ministères concernés par les ressources naturelles et des services fiscaux.

## Exemple de rapport annuel sur les recettes tirées des ressources naturelles

### 1) Panorama du secteur des ressources naturelles.

Description sommaire des principaux événements dans le secteur des ressources naturelles pour l'année *X*.

### 2) Énoncé des responsabilités ayant trait aux recettes tirées des ressources naturelles.

Énumérer les recettes tirées des ressources naturelles et expliquer les responsabilités du service et les échanges d'information nécessaires. (On suppose que le service fiscal a la responsabilité de l'ensemble des impôts dus par les compagnies extractives et qu'ils sont tous considérés, aux fins du rapport, comme des recettes tirées des ressources naturelles.)

Expliquer qui assure le suivi et l'enregistrement des volumes et la qualité de la production (contrôle physique) et décrire l'externalisation éventuelle de la fonction.

### 3) Rappel des principaux changements dans le domaine de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles.

Exemple : «Nous avons centralisé toute l'administration des recettes tirées des ressources naturelles au sein des services fiscaux, introduit le régime déclaratif, inclus les procédures rationalisées applicables aux ressources naturelles dans le code de procédure fiscal et les avons automatisées, publié un manuel de la fiscalité des ressources naturelles, développé un site Internet dédié à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles, appliqué un programme de services aux contribuables producteurs de ressources naturelles et sommes devenus conformes à l'Initiative de transparence des industries extractives (ITIE)» (une année bien chargée).

### 4) Contribuables producteurs de ressources naturelles inscrits et actifs.

(Définir les contribuables producteurs de ressources naturelles : supposés être tous les contribuables ayant des activités dans le secteur des ressources naturelles en amont.)

Entreprises	Cellule «gros contribuable» (CGC)	Hors CGC
- Inscrites en début d'année		
- Nouvelles inscriptions		
- Cessation d'activité		
- Inscrites en fin d'année		
Individus		
- Comme ci-dessus		

Exposer la répartition des responsabilités de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles au sein du service, notamment la segmentation par taille et par secteur ainsi que les critères de segmentation.

Exposer les éventuels indicateurs de performance clefs (IPC). Fournir les données nécessaires à l'évaluation de la performance par rapport aux objectifs des IPC.

### 5) Déclaration des contribuables producteurs de ressources naturelles.

	Année <i>X</i>	Année précédente
Déclarations attendues		
Déclarations dans les délais		
Déclarations hors délai		
Total des déclarations reçues		
Déclarations en attente		

Déclarations attendues  
 Déclarations dans les délais  
 Déclarations hors délai  
 Total des déclarations reçues  
 Déclarations en attente

Exposer les obligations déclaratives et les principes du régime déclaratif. On suppose ici que toutes les recettes tirées des ressources naturelles sont reprises dans une déclaration annuelle unique; si ce n'est pas le cas, exposer quelles déclarations correspondent aux différentes recettes et pour quelles périodes et donner ces informations séparément pour chaque type de déclaration.

Distinguer CGC et hors CGC.

Exposer les IPC pour la transmission et le traitement des déclarations. Cela pourrait inclure un pourcentage de déclarations dans les délais (disponible dans les chiffres ci-dessus, objectifs sans doute différents en CGC et hors CGC), ou des IPC pour le traitement (par exemple la vitesse et l'exactitude du traitement ou un pourcentage de déclarations en ligne) ou l'observation des obligations déclaratives (par exemple pénalités de retard et évaluation d'office pour 100 % des déclarations hors délai dans les deux semaines après la date limite). Fournir les données nécessaires à la mesure de la performance au regard des IPC.

#### 6) Liquidations.

Recettes tirées des ressources naturelles  
ayant fait l'objet de liquidation

Année X  
┌───────────┴───────────┐  
Autoliquidations    Liquidations d'office

Année précédente  
  
Redressements sur  
les années précédentes

Impôt sur les sociétés  
Redevances  
Partage de production  
Impôt sur la rente tirée des ressources naturelles  
Location de surfaces  
Droits et primes  
Taxe sur la valeur ajoutée  
Impôts prélevés à la source  
Autres retenues d'impôt  
Autres recettes (liste)  
Intérêts de retard  
Pénalités  
Total

La liste des recettes dépend du régime fiscal. Ces données ne sont disponibles qu'après réception des déclarations de l'année X. Indiquer la monnaie de compte et de paiement de l'impôt par les compagnies extractives et, si nécessaire, le taux de change utilisé. Distinguer CGC et hors CGC.

#### 7) Recettes tirées des ressources naturelles encaissées dans l'année X.

Arriérés en début d'année  
Impôts de l'année X dus dans l'année X  
Impôts de l'année précédente dus dans l'année X  
Moins - remboursements  
    - arriérés en fin d'année  
Total

Année X

Année précédente

Distinguer CGC et hors CGC. Exposer les règles de versement de l'impôt, notamment les modalités d'acompte, et le rapport entre les recettes évaluées et les sommes dues. Confirmer que le total des sommes encaissées a fait l'objet de rapports ITIE (le cas échéant) et budgétaire, donner une analyse des chiffres ITIE publiés. Détailler, le cas échéant, les sommes conservées pour couvrir les frais administratifs ainsi que les sommes reversées aux administrations infranationales, et non au budget de l'État.

Expliquer les IPC éventuels. Cela pourrait inclure un pourcentage d'avis d'acompte dans les délais et l'envoi des avis de pénalités de retard et des demandes d'acompte pour 100 % des transmissions hors délai dans les deux semaines après la date limite. Fournir les données complémentaires nécessaires à la mesure de la performance au regard des IPC. Identifier, ici comme ailleurs, les cas de non-respect des obligations fiscales des compagnies extractives.

#### 8) Arriérés de versement.

Les arriérés sont à décrire par type d'impôt, ancienneté, taille et probabilité de recouvrement. Si des services multiples encaissent différents impôts, il est important d'échanger des informations et de coordonner (ou d'intégrer) les procédures de recouvrement.



	Année <i>X</i>	Année précédente
Valeur en début d'année		
Nouveaux arriérés apparus dans l'année		
Arriérés recouverts		
Abandon d'arriérés		
Arriérés en fin d'année		
Ventilation des arriérés par ancienneté		
- Moins de 12 mois de retard		
- 12 mois de retard ou plus		
- Total (pour comparer aux arriérés en fin d'année)		

Distinguer CGC et hors CGC.

Expliquer les externalisations éventuelles de recouvrement des arriérés. Expliquer la politique d'abandon d'arriérés et, le cas échéant, les raisons des abandons exceptionnellement élevés. Expliquer les IPC. Fournir les données complémentaires nécessaires à la mesure de la performance au regard des IPC.

9) Contrôles fiscaux.

En cours en début d'année
Ouverts au cours de l'année
Clos au cours de l'année
En cours en fin d'année

Clos	Nombre	Redressements additionnels	Pénalités/intérêts	Sommes encaissées
Complet				
Spécifique				
Contrôle documentaire				

Inclure également des chiffres pour les années précédentes. Distinguer CGC et hors CGC.

Expliquer la stratégie de contrôle et sa portée. Expliquer les externalisations éventuelles des contrôles fiscaux. Expliquer et commenter les conclusions importantes des contrôles clos. Expliquer les IPC des contrôles et fournir les données de performance pertinentes.

10) Contestations et contentieux.

Contestations	Nombre	Valeur
- En cours en début d'année <i>X</i>		
- Reçues en cours d'année		
- Régérées en cours d'année (sommes contestées)		
(sommes définitives)		
- En cours en fin d'année		

Contentieux

- Comme pour les contestations

Expliquer les conséquences des contestations et du contentieux sur les paiements. Expliquer les modalités de contestation et de contentieux, y compris les possibilités de recours à l'arbitrage international. Expliquer l'externalisation du conseil et de la représentation juridique. Expliquer les principaux points de droit réglés. Expliquer les IPC de contestations et de contentieux et fournir les données de performance pertinentes.

11) Services aux contribuables.

Détailler les services aux contribuables et les données relatives à la satisfaction des contribuables producteurs de ressources naturelles. Expliquer les IPC et fournir les données de mesure de la performance pertinentes.

12) Décaissements liés à la fiscalité des ressources naturelles.

Lister, quantifier et expliquer les décaissements liés à la fiscalité des ressources naturelles.

13) Production de ressources naturelles.

Ventilation des volumes et des valeurs fiscales de ressources naturelles produites dans l'année *X* par type de ressource naturelle et par cours de référence utilisé pour la valorisation.

Expliquer les modalités de mesure des volumes et de la qualité et la méthode de valorisation, y compris l'établissement du cours de référence.

14) Comparaison de la valeur et des résultats nets des partages de production.

Valeur marchande de la part de l'État (voir 6) ci-dessus)

Résultats réellement obtenus des compagnies extractives

Écart (dépenses de commercialisation des compagnies extractives)

15) Nombre d'agents participant à l'administration des recettes tirées des ressources naturelles.

	Services centraux	Gestion de comptes	Contrôle
Nombre moyen au cours de l'année			
Distinguer CGC et hors CGC.			

16) Coût de l'administration des recettes tirées des ressources naturelles.

	Année X	Année précédente
Total des dépenses annuelles		
Total des charges opérationnelles		
- Personnel		
- Autres frais de fonctionnement		
Total des dépenses d'investissement		

*Note* : Il faut également publier les données douanières pertinentes (non reprises ici).

---

# Bibliographie

---

- Banque mondiale, 2008, *Implementing the Extractive Industries Transparency Initiative: Lessons from the Field* (Washington).
- Biber, Edmund, 2010, *Revenue Administration: Taxpayer Audit—Development of Effective Plans* (Washington: International Monetary Fund). [www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1003.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1003.pdf).
- Crandall, William Joseph, 2010, *Revenue Administration: Performance Management in Tax Administration* (Washington: International Monetary Fund). [www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=23956.0](http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=23956.0).
- Daniel, Philip, Michael Keen, and Charles McPherson, eds., 2010, *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice* (Washington: International Monetary Fund and London: Routledge).
- Fonds monétaire international (FMI), 2007, *Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles* (Washington); <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/guidef.pdf>.
- , 2010, *Managing Natural Resource Wealth* (Washington). [www.imf.org/external/np/otm/2010/110110.pdf](http://www.imf.org/external/np/otm/2010/110110.pdf).
- , 2011, *Revenue Mobilization in Developing Countries* (Washington). [www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/030811.pdf](http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/030811.pdf).
- , 2012, *Fiscal Regimes for Extractive Industries: Design and Implementation*, Fiscal Affairs Department Paper (Washington).
- Guj, Pietro, Boubacar Bocoum, James Limerick, Murray Meaton, and Bryan Maybee, 2013, *How to Improve Mining Tax Administration and Collection Frameworks: A Sourcebook* (Washington: World Bank).
- Humphreys, Macartan, Jeffrey D. Sachs, and Joseph E. Stiglitz, eds., 2007, *Escaping the Resource Curse* (New York: Columbia University Press).
- Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE), n.d., Page d'accueil. <https://eiti.org/fr>.
- Kidd, Maureen, 2010, *Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration* (Washington: International Monetary Fund). [www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1010.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1010.pdf).
- Nations Unies, 2012, *Transfer Pricing: Practical Manual for Developing Countries* (New York). [www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd\\_tp.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm).
- Natural Resource Charter, n.d., Home page. [www.naturalresourcecharter.org](http://www.naturalresourcecharter.org).
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), 2010, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris). [www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm).
- Otto, James, Craig Andrews, Fred Cawood, Michael Doggett, Pietro Guj, Frank Stermole, John Stermole, and John Tilton, 2006, *Mining Royalties: A Global Study of Their Impact on Investors, Government and Civil Society* (Washington: World Bank). <http://documents.worldbank.org/curated/en/2006/06/7045893/mining-royalties-global-study-impact-investors-government-civil-society-vol-1-2>.
- Ross, Michael L., 2013, *The Oil Curse: How Petroleum Wealth Shapes the Development of Nations* (Princeton, New Jersey: Princeton University Press).
- Russell, Barrie, 2010, *Revenue Administration: Managing the Shadow Economy* (Washington: International Monetary Fund). [www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1014.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1014.pdf).
- Zee, Howell H., Janet G. Stotsky, and Eduardo Ley, 2002, "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries," *World Development*, Vol. 30, No. 9, pp. 1497–516.

*This page intentionally left blank*

---

# Index

---

Les mentions *n* ou *t* qui suivent les numéros désignent des notes de bas de page ou des tableaux, respectivement.

## A

Accès du public à l'information, 56–59  
Accords commerciaux de partage des risques, 10–11  
Accords de partage de la production (APP)  
codes de procédure fiscale et, 38  
contentieux fiscal et, 51  
EPE et, 32  
fixation des prix de transfert et, 77  
IS et, 29  
paiement en nature et, 43  
production de pétrole, 14  
recettes non fiscales et, 25  
Accords de partage de risques, 11–12  
Accords de stabilité, 10, 20, 24, 38, 55  
Accords en consortium, 11–12  
Accords spécifiques, 8  
Acomptes, 41, 82  
Actions préférentielles, 26, 84  
Administration des recettes des ressources naturelles  
besoins d'affectation du personnel pour l', 64–65  
cadre juridique et politique pour l', 15–16, 59  
capacités en interne pour l', 69  
conséquences pour l', 14–15  
défis liés à l', 8  
des coentreprises, 11  
échange d'information, 34–35  
évaluer et renforcer l', 16–17  
financement pour l', 69  
formation et compétences pour l', 66–67  
fragmentée, 29–30, 57  
intégrée, 30–31, 35–36  
lutter contre la corruption dans l', 14  
organisation de l', 27–28, 33–34, 35  
pactes fiscaux spécifiques et, 7  
politique budgétaire, 9, 19, 27  
risques d'exploration et, 6  
systèmes comptables, 49, 56, 97–98  
Administration fiscale générale, 30, 33, 35, 63, 66, 68  
Administration fiscale, 14, 20–21  
Amodiations (*farm-outs*), 90  
Amortissement fiscal, 23, 88, 89, 90, 97  
Amortissement, règles de calcul de l', 88  
Audit (*voir* contrôle)

## B

Besoins en personnel, 64–65, 66

## C

Cadre juridique et politique, 15–16, 57–59  
Cantonement des coûts, 6, 87  
Capacité administrative  
besoins d'affectation du personnel et, 64–65  
financement et autonomie et, 69  
formation, 66–67  
gestion de l'information et, 68  
gestion de la performance et, 68  
introduction à la, xi, 63–64  
recrutement, 65–66  
réformes, réussite des, et 69–70  
rôle du secteur privé dans la, 69  
salaires et, 65  
Capitalisation restreinte, 84  
Cellule des gros contribuables (CGC), 33, 34, 64–65, 99–101  
Codes de procédure fiscale, 38  
Coentreprises  
accords, 11–12, 26  
contrôles, 47–50  
fixation de prix de transfert, 83  
Compromis d'obsolescence (*obsolescing bargain*), 10  
Comptabilité en devises, 43  
Concentration géographique, 10  
Conception et mise en œuvre des impôts, 7, 21–22  
Connaissances spécialisées dans l'exploitation des ressources naturelles, 8–9  
Contrepartie non monétaire, 90  
Contrôle  
agressif et inéquitable, 47  
compétences nécessaires au, 16  
conception des impôts et, 21  
conjoint ou collaboratif, 36  
des déclarations, 47  
évaluation du risque de, 49, 98  
fonctions spécialisées, 44–51  
intégrité et, 59  
IS (impôt sur les sociétés) et, 48  
non fiscal, 49  
paiements en nature et, 43  
physique, 31, 46–47, 66  
procédures rationalisées et, 57–58

recrutement en vue d'un, 65

redressements fiscaux issus d'un, 50, 95

Contrôle fiscal (*voir* contrôle)

Contrôles non fiscaux, 49

Contrôles physiques, 31, 46, 66

Corruption, 14, 65

Cours de formation, 67

Cours de référence

compétences nécessaires à l'établissement des, 5

conception des impôts et, 20

établissement des, 47

règles de fixation des, 75

ressources naturelles et, 5

service fiscal et, 30

valorisation des minerais et, 78–79

Cours de référence (*voir aussi* prix de référence), 101

Coûts «ordinaires et nécessaires», 86

Coûts d'abandon, 9, 89

Coûts d'infrastructures sociales, 89

Coûts irrécouvrables, 9

## D

Décentralisation fiscale, 28, 32

Déclaration et paiement en ligne, 44

Déclarations fiscales

contrôle des, 47

redevances et, 41

système déclaratif, 93, 94

Déductibilité des coûts, 86–87

Deepwater Horizon, accident sur la plateforme, 6

Dégrèvements étrangers, 9, 30

Dépenses de développement, 89

Dépenses de production, 88

Dépenses de recherche, 88

Dépenses en capital, 88–89

Développement d'infrastructures, 3, 26, 45, 87*n*

Dispositions fiscales, dispersion des, 55

Dispositions fiscales, mauvaise conception des, 24

Dividendes, 25, 26

Double imposition, 5*n*, 75, 91

Droit fiscal, accessibilité du, 19–20

Droits d'extraction, 3–4

Droits initiaux, 7, 8, 9



**E**

Économie parallèle du secteur minier, 45

Entreprise publique d'exploitation des ressources naturelles (EPE)  
administration intégrée par l', 28–29  
codes de procédures fiscale et, 38  
conception des impôts et, 21  
contrôles physiques, 46  
éléments particuliers appliqués à l', 45  
impôts hétéroclites, 23  
intégrité, 59–60  
paiement en nature, 43–44  
participation publique et, 25  
propriété, 12, 54–55  
responsabilités de l', 32, 55

Évaluation et gestion du risque, 44, 49

Exemptions de droits à l'importation, 91

Exploitations minières artisanales, 4, 45

Exportations et importations, 10–11

Extraction de pétrole

APP et, 13  
contrôles physiques, 31  
dépenses en capital, 88  
fixation des prix de transfert, 83  
incertitude et risque, 6  
redevances, 3–4

**F**

Financement

coûts de, 84–85  
des ressources naturelles, 7  
traitement fiscal du, 9  
transparence, 37

Fiscalité des ressources naturelles

attribution des paiements selon la, 42  
base de fixation du prix et, 71–72  
cantonnement des coûts et, 87  
complexité en matière de, 23–41  
convention sur la double imposition et, 91  
coûts d'infrastructures sociales et, 89  
coûts de financement et, 84–85  
déclarations distinctes selon la, 41  
déductibilité des coûts et, 86–87  
dépenses en capital et, 88–89  
exemptions de droits à l'importation et, 91  
fixation de prix de transfert, 71, 84  
fréquence des acomptes, 41–42  
groupements et redéterminations, et, 90–91  
incitations à la consommation et, 91  
mise en œuvre de la, 23–24  
modèles économiques pour évaluer la, 97–98  
moment de la valorisation et, 71  
opérations de couverture et, 85–86  
périodes comptables pour la, 40–41  
procédures de remboursement, 42–43  
rationalisation et harmonisation de la, 93–95  
recours et règlement des différends pour la, 50–51  
régime administratif de, 44  
règles de valorisation et, 75–76

transferts de permis et, 89–90

trêves fiscales et, 87–88

valorisation des minerais et, 79–82

valorisation du gaz et, 77–78

valorisation du pétrole et, 76–77

versements, 92

Fixation de prix de transfert

APP et, 77  
coentreprises et, 83  
exportations et importations et, 10  
fiscalité des ressources naturelles et, 71–73, 83–84  
pour l'administration des recettes, 5  
procédures, 83  
règles générales, 73  
règles spécifiques et, 73–75, 83  
transformation locale et, 91  
valorisation des minerais et, 78, 79

Fonctions courantes

déclaration, 39–40  
enregistrement, 39  
non-respect des, 45  
simplification des, 40–44

Fonctions spécialisées

application, 45  
contrôle, 47–50  
cours de référence, 47  
évaluation et gestion du risque, 44  
recours et règlements des différends, 50–51  
segmentation et stratégie de respect des obligations fiscales, 44–45  
services aux contribuables, 46

Formations et compétences, 66–68

Frais de découverte, 88

Frais initiaux, 10, 88

**G**

Gains en capital, 50, 89

Gaz naturel liquéfié (GNL), 77

Gestion de la performance, 68

Gestion du changement, 69–70

Gouvernance et transparence. *Voir aussi*

Administration des recettes des ressources naturelles  
accès du public à l'information et, 56–59  
définition claire des attributions et, 54–56  
garantie d'intégrité et, 59–61  
introduction à la, x–xi, 53–54  
investissements et, 53  
processus budgétaires ouverts et, 56  
Gouvernements. *Voir aussi* Entreprise publique d'exploitation (EPE); Fiscalité des ressources naturelles  
accords de stabilité, 10, 20, 55  
incitations à l'investissement, 8, 9  
participation au capital, 25–26, 55  
provinciaux et locaux, 32–33  
stratégie de lutte contre la corruption des, 60  
subventions, 11  
Groupements, 90

Groupes d'étude interministériels, 35

*Guide sur la transparence des recettes des*

*ressources naturelles* (GTRR), 15

accès du public à l'information et, 56–59

définition claire des attributions et, 54–56

garantie d'intégrité et, 59–61

processus budgétaires ouverts et, 56

**I**

Impôt sur la rente, 4–6, 21, 72

Impôt sur les sociétés (IS)

audit, 48  
régime de partage de la production et, 30  
impôt sur la rente des ressources naturelles (IRR) et, 22  
dégrèvement pour impôt payé à l'étranger et, 9, 30

Impôts sur la rente tirée des ressources naturelles (IRR), 5, 22t, 41, 48, 81, 93

Impôts vexatoires, 23, 33

Incitations à la consommation, 91

Indicateur clé de performance (ICP), 60, 99, 100, 101

Informations écrites et supports

de formation, 67

Initiative pour la transparence dans les

industries extractives (ITIE)

effets de l', xi

étapes de l', 58

objectif de l', 58–59

paiement en dollars et, 11

soutien à l', 58

système déclaratif et, 39–40

Intérêts

coûts de financement et, 84–85

masqués, 85

prélèvement automatique, 42

sur redressements fiscaux, 51

Investissement, 8–9, 13

abattement («suramortissement»), 89

gouvernance et transparence, 53

incitations à l', 8, 9

trêves fiscales et, 87

**L**

London Fixing Price, 80

**M**

«Mal hollandais», 53n

Malédiction des ressources, 53

*Managing Natural Resource Wealth Topical*

*Trust Fund* (MNRW-TTF), 53, 54

Mauvaise gouvernance, 14–15, 53, 54

Moment de valorisation, 71, 76, 79

Moyenne pondérée des prix, 47, 74, 77

**O**

Obtention de permis, 3

Opérations de couverture

gains et pertes, 85–86

prix des ressources naturelles et, 7

Opérations en amont, 1, 6, 58, 71, 77

- Opérations en aval, 1, 71, 72, 77, 82
- Organisation et coopération  
 administration intégrée et, 28–31, 35–36  
 échange d'informations et, 34–35  
 entre organismes publics, 28  
 fragmentation de l'administration et, 29–30  
 introduction à l', x, 27–28  
 services fiscaux et, 28–29, 31–33
- Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE), 5, 74, 83
- Organismes non fiscaux, 17, 29, 64–65
- P**
- Pactes fiscaux spécifiques, 7–8
- Païement en nature, 14, 38, 43–44
- Païement hors délai, 38, 39, 44
- Païements et comptabilité en dollars américains, 38, 42, 68
- Participation (au capital)  
 administration fiscale et, 15–16  
*complète, passive et gratuite*, 13  
 de l'État, 25–26, 55  
 divulgation de la, 55  
 risqué liés à la, 13
- Pays en développement  
 exportations et importations et, 10  
 informatique dans les, 68  
 redevances, 21  
 règles pour la fixation de prix de transfert dans les, 71
- Pénalités  
 pour écarts entre les acomptes, 41  
 pour non-déclaration, 42  
 pour non-païement des redevances, 38*n*  
 pour redressements fiscaux, 50
- Périodes comptables, 40–41
- Permis, 2, 45
- Politiques fiscales, 20–21
- Politiques fiscales, 9, 19, 25–26
- Pots-de-vin, 60, 65
- Pratiques de recrutement, 65–66
- Principe de «pleine concurrence», 73–79, 81–85
- Prix au comptant, 77, 78
- Prix de référence (*voir aussi* cours de référence), 75, 76
- Prix moyens, 74, 77
- Procédures  
 codes de procédure fiscale, 38–39  
 d'attribution de permis, 54  
 de remboursement, 42  
 fonctions courantes, 39–44  
 fonctions spécialisées, 44–51  
 introduction aux, x, 37
- Processus  
 budgétaires, 25, 56, 57  
 budgétaires ouverts, 56
- Programme MNRW-TTF, 53, 54
- Projets miniers  
 contrôles physiques, 31  
 dépenses en capital, 88  
 longues périodes d'exploitation, 10  
 règle de non-profit, 83  
 rentabilité, 4
- Propriété et contrôle de l'État, 12–15
- Q**
- Questions politiques et juridiques. *Voir aussi*  
 Gouvernance et transparence  
 accessibilité du droit fiscal et, 19–20  
 administration fiscale et, 20–21  
 introduction aux, ix–x, 19  
 mise en œuvre des impôts et, 21–23  
 recettes non fiscales et, 25–26
- R**
- Recettes non fiscales, 25–26
- Recettes publiques en nature, 3, 13, 16, 43, 94
- Recours et règlement des différends, 50, 51
- Redétermination, 90
- Redevances  
 autorité fiscale, 55  
 complexité des, 7  
 déclarations fiscales, 42, 46  
 description des, 3  
 évaluation, 21  
 extraction du pétrole et, 2–3  
 impôts sur les bénéfiques et la rente et, 21–22  
 pénalités de non-païement des, 38*n*  
 recours aux, 7  
 reports de paiement des, 45  
 valeur du pétrole dans le calcul des, 77  
 valorisation des minerais et, 78–79  
 valorisation, 80, 81, 82
- Réformes non fiscales, 45
- Régime de contrat de service, 14
- Régimes concessionnaires, 14, 43
- Règle de non-profit, 83
- Règles de valorisation, 49, 75, 76, 77, 85
- Responsabilités des autorités locales, 32–33  
*voir aussi* Procédures
- Responsabilités des autorités provinciales, 32–33
- Ressources naturelles  
 accords de partage de risques, 11–12  
 avantages tirés des, 53–54  
 concentration géographique, 10  
 contrats, 54, 55  
 contribuables, 39, 64, 99, 101  
 cours des (*voir aussi* prix), 61  
 critères propres aux, 2  
 dépenses en capital, 88–89  
 dispositions fiscales sur les, 24  
 échelles et niveaux de rentabilité de l'exploitation des, 4  
 exportations et importations, 10  
 financement des, 7  
 incertitude et risque, 6–8  
 investissements en capital, 8–9  
 longues périodes d'exploitation des, 10  
 mauvaise gouvernance, 14  
 non renouvelabilité des, 2–4  
 participation commerciale aux, 13  
 permis d'exploitation des, 3, 45  
 politique et administration des, 27*t*  
 potentiel de rente des, 4–6  
 prix des (*voir aussi* cours), 7, 11, 74, 85  
 propriété et contrôle de l'État, 12–14  
 rapport sur les recettes, 99–102  
 transfert des intérêts de permis d'exploitation, 12  
 valorisations des, 46, 47
- Ressources non renouvelables, 3, 4, 78
- Retenue d'impôt (RI), 9, 50, 85, 91, 93
- Retour net de fonderie (RNF), 81, 82
- S**
- Secteur privé  
 rôle du, 69  
 structure de salaire, 65
- Services aux contribuables, 46
- Services aux populations locales, 26, 29
- Services fiscaux. *Voir aussi* Administration des recettes des ressources naturelles  
 administration intégrée au sein des, 28–29  
 responsabilités des, 31–33
- Stratégie de respect des obligations fiscales, 28, 29, 44
- Stratégie de lutte contre la corruption, 60
- Structures de salaires, 65
- Système d'administration fiscale intégrée (SAFI), 68
- Systèmes comptables, 50, 56, 98
- Système déclaratif  
 avantages de l', 20, 37–38  
 déclaration d'impôt, 93, 94  
 stratégie de respect des obligations fiscales et, 44
- T**
- Taux d'amortissement, 23, 49, 66
- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), 10, 90
- Technologies de l'information (TI), 35, 68, 98
- Transactions entre entités liées, 7, 25, 47, 72–76, 82, 83
- Transfert de bénéfices, 5, 72, 88
- Transfert indirect, 90
- Transferts de permis, 12, 89
- Transformation locale, 91
- Transparence. *Voir aussi* Gouvernance et transparence
- Trêves fiscales, 7, 9, 89*n*, 89
- V**
- Valeur nette, 73
- Valorisation des minerais, 78–82
- Valorisation du gaz, 77–78
- Valorisation du pétrole, 76–77
- Valorisations, 47
- Ventilation des coûts, 49, 87

**Administering Fiscal Regimes for Extractive Industries**  
A Handbook (French)

