

Vers un cadre statistique
pour la mesure
des flux financiers illicites
fiscaux et commerciaux



Vers un cadre statistique
pour la mesure
des flux financiers illicites
fiscaux et commerciaux



Nations
Unies

Genève, 2024

© 2024, Nations Unies
Tous droits réservés pour tous pays

Les demandes de reproduction ou de photocopie d'extraits de la présente publication doivent être adressées au Copyright Clearance Center depuis le site Web copyright.com.

Pour tout autre renseignement sur les droits et licences, y compris les droits dérivés, s'adresser à :

United Nations Publications
405 East 42nd Street
New York, New York 10017
États-Unis d'Amérique
Courriel : publications@un.org
Site Web : <https://shop.un.org/>

Les résultats, interprétations et conclusions exprimés dans le présent document n'engagent que les auteurs et ne reflètent pas nécessairement les points de vue de l'Organisation des Nations Unies, de ses fonctionnaires ou de ses États Membres.

Les appellations employées dans la présente publication et la présentation des données qui y figurent n'impliquent, de la part du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies, aucune prise de position quant au statut juridique des pays, territoires, villes ou zones ou de leurs autorités, ni quant au tracé de leurs frontières ou limites.

La mention d'une entreprise ou d'un procédé breveté n'implique aucune approbation de la part de l'Organisation des Nations Unies.

La publication a été revue par un service d'édition externe.

Publication des Nations Unies établie par la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement.

UNCTAD/STAT/2023/5

eISBN : 978-92-1-358603-7

REMERCIEMENTS

Le présent document technique a été élaboré par Diana Camerini, Bojan Nastav et Amandine Rushenguziminega, du Service de statistique de la CNUCED, sous la direction d'Anu Peltola, du même Service. Il a bénéficié de l'étroite collaboration et de contributions de fond du Service de la recherche et de l'analyse des tendances de l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDD).

Par ailleurs, Federico Sallusti a notamment contribué à la rédaction des chapitres 2, 3, 4, 5 et 6, et Miroslav Palanský à celle du chapitre 4. Le document a aussi bénéficié des apports de Xiaohan Ma, Cloe Anne Schaub, Agrippine Tchuente Mvondo et Nour Barnat pour ce qui est du chapitre 4.

En outre, le présent document technique s'appuie sur le *Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites* établi par la CNUCED et l'ONUDD en consultation avec une équipe spéciale internationale pour la mesure statistique des flux financiers illicites¹ et d'autres partenaires. Ce travail a tiré parti d'activités de renforcement des capacités menées en commun avec des partenaires régionaux, en particulier la Commission économique pour l'Afrique (CEA), la Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes (CEPALC), la Commission économique et sociale pour l'Asie et le Pacifique (CESAP) et la Commission économique et sociale pour l'Asie occidentale (CESAO). Des projets menés en Amérique latine, en Afrique et en Asie ont alimenté la réflexion sur les notions et les méthodes exposées dans le présent document. Les méthodes de mesure des flux financiers illicites (FFI) fiscaux et commerciaux ont été essayées à titre pilote par l'Afrique du Sud, l'Angola, le Bénin, le Burkina Faso, l'Égypte, le Gabon, le Ghana, le Kirghizstan, le Mozambique, la Namibie, le Nigéria, l'Ouzbékistan, le Sénégal et la Zambie. La collaboration avec les États membres et les organisations partenaires a été déterminante dans la mise au point du *Cadre conceptuel* et des méthodes de mesure des FFI.

Le présent document technique communique les résultats du travail accompli sous l'égide de la CNUCED et de l'ONUDD en tant que ces institutions exercent la responsabilité conjointe de l'indicateur 16.4.1 des objectifs de développement durable (ODD), relatif à la *valeur totale des flux financiers illicites entrants et sortants*, l'accent étant mis sur les flux fiscaux et commerciaux.

L'équipe du rapport remercie Ekaterina Chernova pour son appui décisif à la gestion du projet et Sonia Blachier, du Service de statistique de la CNUCED, pour son assistance concernant les parties graphiques, ainsi que Magali Studer et Gilles Maury, de la CNUCED, pour la conception générale et la maquette de la couverture.

¹ L'Équipe spéciale est constituée de statisticiens originaires de l'Afrique du Sud, du Brésil, de la Finlande, de l'Irlande, de l'Italie, du Pérou, et du Royaume-Uni. Elle compte aussi en son sein des experts d'organisations internationales aux compétences reconnues dans ce domaine : Commission économique pour l'Afrique (CEA), Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes (CEPALC), Commission économique et sociale pour l'Asie et le Pacifique (CESAP), Eurostat, Fonds monétaire international (FMI), Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Division de statistique de l'ONU, Organisation mondiale des douanes (OMD), CNUCED et ONUDD

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
1.1	Flux financiers illicites et ODD	2
1.2	Difficultés sur le plan statistique	2
1.3	Appui de la CNUCED et de l'ONUDC concernant la mesure des flux.....	3
1.4	Structure du document technique.....	5
2	LA TRANSITION D'UN CADRE CONCEPTUEL À UN CADRE STATISTIQUE DE MESURE DES FFI FISCAUX ET COMMERCIAUX.....	7
2.1	Définition statistique des flux financiers illicites	8
2.2	Pratiques fiscales et commerciales illicites.....	12
2.3	Mesurer les flux financiers illicites selon les cadres statistiques existants.....	17
2.3.1	Application des notions de génération de revenus et de gestion de revenus aux flux financiers illicites fiscaux et commerciaux	18
2.3.2	La génération et la gestion de revenus dans la séquence de la comptabilité nationale et de la balance des paiements.....	21
2.3.3	Comment interpréter les différents FFI fiscaux et commerciaux selon le cadre des activités de génération/gestion de revenus	26
2.3.4	Autres aspects de la mise en correspondance avec les cadres statistiques.....	30
2.4	Diagramme de décision et tableau de bord permettant de relier les pratiques fiscales et commerciales aux typologies de FFI	33
3	RENFORCER LES CAPACITÉS DE MESURE DES FLUX FINANCIERS ILLICITES	39
3.1	Principales sources de données	40
3.2	Orientations pratiques à l'intention des autorités chargées des statistiques.....	45
3.2.1	Détection des risques en matière de flux financiers illicites et besoins en information...	46
3.2.2	Cartographie du système institutionnel national.....	48
3.2.3	Examen et sélection des données disponibles	51
3.2.4	La classification par rangs et l'utilisation des méthodes.....	53
3.2.5	Définition pratique des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux pour les statistiques	54
3.2.6	Compilation et diffusion des estimations des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux	56
3.2.7	Recommandations concernant la compilation pilote des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux	58
3.3	Classification pour la mesure des flux financiers illicites	60

4	MESURER LES FLUX FINANCIERS ILLICITES FISCAUX ET COMMERCIAUX.....	67
4.1	Fausse facturation	68
4.1.1	Méthode n° 1 : méthode du pays partenaire « plus »	68
4.1.2	Méthode n° 2 : méthode des filtres de prix « plus »	75
4.2	Transfert de bénéfices.....	81
4.2.1	Méthode n° 3 : répartition mondiale des bénéfices des EMN.....	82
4.2.2	Méthode n° 4 : Transfert de bénéfices des EMN par rapport aux entreprises comparables autres que les EMN	89
4.3	L'évasion fiscale des personnes physiques	94
4.3.1	Méthode n° 5 : indicateur des avoirs offshore non déclarés.....	96
4.3.2	Méthode n° 6 : flux de patrimoine financier offshore par pays.....	101
4.4	Classification par rangs des méthodes et autres approches.....	105
5	COMMUNICATION D'INFORMATIONS RELATIVES À L'INDICATEUR 16.4.1 DES ODD	109
5.1	Agrégation et chevauchements dans la mesure des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux	110
5.2	Communication d'informations relatives à l'indicateur 16.4.1 des ODD.....	119
6	OBJECTIFS POUR LA SUITE DES TRAVAUX ET LA RECHERCHE.....	121
6.1	Extension de la comptabilité nationale aux flux financiers illicites	122
6.2	Prochaines étapes	123
	Références	125

1

INTRODUCTION

1.1 FLUX FINANCIERS ILLICITES ET ODD

Chaque année, la criminalité organisée et le commerce de produits illégaux (trafic de drogues ou d'armes à feu, par exemple) ainsi que les pratiques fiscales et commerciales illégales ou illicites sont à l'origine de flux illicites évalués à plusieurs milliards de dollars. Le produit du crime peut être transféré à l'étranger, souvent vers des paradis fiscaux. Il peut aussi être blanchi et réinvesti sur le marché légal. Les flux financiers illicites (FFI) issus d'activités illégales comme la criminalité et la corruption ainsi que de la criminalité organisée à grande échelle sapent le fonctionnement des systèmes de justice pénale, diminuent les recettes de l'État et la base d'imposition et fragilisent les institutions publiques. Les FFI provenant de l'économie légale peuvent aussi empiéter sur les ressources nécessaires au développement, en décourageant l'investissement public et privé et en ôtant à l'économie licite des ressources indispensables au développement durable et à la croissance économique.

Le Programme de développement durable à l'horizon 2030 définit 17 objectifs de développement durable (ODD) afin que l'on parvienne à un développement équitable et durable pour tous, sans laisser personne de côté. Il désigne également la réduction des FFI comme un domaine prioritaire, à la cible 16.4 des ODD, libellée comme suit : « [d]'ici à 2030, réduire nettement les flux financiers illicites et le trafic d'armes, renforcer les activités de récupération et de restitution des biens volés et lutter contre toutes les formes de criminalité organisée ». Les FFI ont également été désignés comme une priorité mondiale dans le Programme d'action d'Addis-Abeba sur le financement du développement (United Nations, 2015), qui invite à redoubler d'efforts pour réduire de façon appréciable les flux financiers illicites d'ici à 2030, en vue de les éliminer à terme.

Les données concernant l'indicateur 16.4.1 des ODD, « [v]aleur totale des flux financiers illicites entrants et sortants », ne sont pas encore communiquées systématiquement, en dépit de l'importance de cet indicateur (United Nations, 2017b). Il est nécessaire de disposer au niveau mondial de statistiques comparables et fiables sur les FFI pour mettre en évidence les activités, les secteurs et les circuits les plus sujets au financement illicite, en indiquant à quel niveau des mesures doivent être prises en priorité pour enrayer ces flux. En 2017, lorsque l'Assemblée générale des Nations Unies a adopté le cadre mondial d'indicateurs des ODD, la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED) et l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDDC), en qualité d'organismes coresponsables de l'indicateur 16.4.1, ont engagé des travaux méthodologiques et de larges consultations sur la mise au point de définitions statistiques et de méthodes de mesure des FFI.

1.2 DIFFICULTÉS SUR LE PLAN STATISTIQUE

La mesure des FFI pose nombre de difficultés sur le plan statistique qui peuvent être d'ordre conceptuel, méthodologique et pratique (limites inhérentes aux données, notamment). Comme l'indique le *Cadre conceptuel pour la mesure statistique des flux financiers illicites* (UNCTAD and UNODC, 2020) (ci-après le *Cadre conceptuel*), l'absence de statistiques cohérentes sur les FFI est source d'incertitude concernant l'ampleur et les tendances des flux illicites, l'origine de ces flux et leurs répercussions sur le développement. Les FFI peuvent être très différents selon les pays et les régions et l'absence de cadre commun les rend impossibles à mesurer.

Si le *Cadre conceptuel* remédie à plusieurs des difficultés théoriques, principalement en proposant la toute première définition des FFI pour la mesure statistique de l'indicateur 16.4.1 des ODD, la variabilité des méthodologies et des couvertures employées dans les différentes études limite la possibilité de regrouper les FFI pour l'agrégation en un seul chiffre et la comparabilité dans l'espace et dans le temps. Certains types de FFI peuvent présenter des chevauchements et/ou il peut s'agir de cas limites, par exemple entre la manipulation des prix et le blanchiment d'argent sous couvert d'activité commerciale, ou l'évasion fiscale et des pratiques à la limite de la légalité comme l'évitement fiscal agressif, même

si ces notions sont clairement établies en théorie par le *Cadre conceptuel*. Cela empêche de disposer d'éléments d'appréciation fiables et freine l'action publique visant à lutter contre les FFI dans le contexte national et à convenir d'objectifs communs au niveau international.

Les FFI sont dissimulés à dessein, et ils revêtent de nombreuses formes et empruntent des circuits variables, ce qui les rend difficiles à évaluer. Les problèmes de mesure des FFI diffèrent d'un pays à l'autre, ce qui appelle des pratiques et des méthodes différentes de mesure des activités économiques illégales, non observées ou autres qui peuvent être à l'origine de FFI. Les pays ont donc besoin d'une certaine latitude pour mener des solutions qui leur sont propres et appliquer avec souplesse des méthodes s'inspirant d'un cadre commun. Si la mesure des FFI, qui sont dissimulés par nature, ne peut se faire par l'observation directe du phénomène, il est possible en revanche de concentrer son attention sur les traces que ces activités laissent dans l'économie et sur les données connexes.

Indépendamment des lacunes sur le plan des données, les systèmes nationaux de statistique (SNS) recueillent déjà certaines des données nécessaires à la mesure des FFI, mais celles-ci sont souvent dispersées parmi un certain nombre d'entités. À cela s'ajoute l'imbrication et le recoupement des FFI par exemple le fait que les pots-de-vin peuvent être liés au trafic de drogues ou à la manipulation des prix, ce qui empêche de mesurer distinctement ces FFI. Pour éviter les doubles emplois, il est nécessaire de prévoir une comptabilité distincte pour la génération et la gestion du revenu, qui soit cohérente avec la comptabilité nationale et d'autres pratiques statistiques. En outre, il convient que ces statistiques reposent sur des classifications statistiques exclusives. Les organismes nationaux de statistique (ONS) font généralement office de coordonnateurs des SNS pour permettre la collaboration et l'interopérabilité des données, et mettre au point des pratiques communes en ce qui concerne les classifications, méthodes et cadres statistiques. Ce sont eux également qui centralisent la compilation des indicateurs des ODD et peuvent réunir les parties prenantes nécessaires afin de mesurer les FFI.

Il est difficile sinon impossible de mesurer et d'enrayer les FFI sans disposer d'estimations fiables pour cibler efficacement l'action publique. Les données sur les FFI peuvent éclairer l'action des décideurs, servir à des travaux de recherche et d'analyse et aider la société civile et les gouvernements à bâtir un avenir plus inclusif et plus juste. Sans données fiables, les efforts peuvent être rendus vains par des désaccords sur les priorités et des erreurs d'appréciation sur les FFI qui touchent le pays, d'où le risque que les politiques visant à enrayer ces flux soient mal évaluées et jaugées. Les concepts et les méthodes mis au point par la CNUCED et l'ONU DC permettent aux pays de tirer le meilleur parti des données dont ils disposent et d'exploiter pleinement leurs moyens d'analyse pour mesurer les FFI de façon à mener des politiques plus efficaces.

1.3 APPUI DE LA CNUCED ET DE L'ONU DC CONCERNANT LA MESURE DES FLUX

Au titre de leur responsabilité commune de l'indicateur 16.4.1 des ODD, la CNUCED et l'ONU DC mènent des travaux méthodologiques à l'échelle mondiale pour mettre au point des concepts et méthodes statistiques en vue d'aider les États membres à mesurer les FFI pour le suivi des progrès vers la réalisation de la cible 16.4. La CNUCED mène des activités méthodologiques et de renforcement des capacités statistiques nationales pour la mesure des FFI fiscaux et commerciaux tandis que l'ONU DC s'occupe des FFI liés à la criminalité. À ce jour, 22 pays répartis sur trois continents ont expérimenté les méthodes de mesure des FFI proposées. L'expérience montre que si l'estimation des FFI est difficile, elle est réalisable, et les premières estimations officielles des FFI liés à la criminalité ont été publiées début 2023 dans la base de données mondiale des indicateurs relatifs aux ODD (United Nations, 2023).

À ce jour, 14 pays, soit 12 d'Afrique et 2 d'Asie, ont expérimenté des méthodes consistant à mesurer certains types de FFI fiscaux et commerciaux à l'aide de séries de données de l'administration douanière ou fiscale. Plusieurs pays ont établi des estimations préliminaires officielles des FFI provenant de la

fausse facturation en analysant les asymétries dans les déclarations douanières entre les pays ou les anomalies de prix dans les données douanières au niveau des transactions en utilisant les *Directives méthodologiques pour mesurer les flux financiers illicites fiscaux et commerciaux*, publiées par la CNUCED (UNCTAD, 2021) (ci-après les *Directives méthodologiques*). Il ressort des premières activités de mesure que la fausse facturation touche le commerce de divers produits : par exemple, les boissons, le pétrole, les minerais au Burkina Faso ; les métaux et les pierres précieuses, et les machines électriques en Afrique du Sud (UNCTAD, 2023a). Bien que les valeurs correspondent à plusieurs milliards de FFI, on notera que les différences de couverture temporelle et spatiale (partenaires commerciaux) empêchent toute comparaison directe. Les mesures relatives, notamment le pourcentage des FFI par rapport au commerce total (enregistré), montrent que ces valeurs sont loin d'être insignifiantes : dans certains pays, les FFI pourraient même atteindre la moitié du commerce officiellement enregistré.

Pour permettre la mesure à l'échelon national, la CNUCED et l'ONU DC ont organisé 21 réunions d'experts, notamment dans le cadre de l'Équipe spéciale CNUCED-ONU DC pour la mesure statistique des FFI (ci-après l'Équipe spéciale), pour mettre au point les concepts et méthodes relatifs à la mesure des FFI, entre 2017 et 2023. Cette collaboration pour permettre l'estimation des progrès vers la réalisation de l'ODD 16.4.1 a mobilisé plus de 500 experts. En outre, la CNUCED a organisé des réunions à l'occasion de 11 manifestations internationales (pour 868 participants) pour faire mieux connaître les concepts et méthodes relatifs aux FFI fiscaux et commerciaux, auxquelles l'ONU DC était aussi souvent présente pour évoquer les FFI liés à la criminalité. Entre 2021 et juin 2023, la CNUCED et ses partenaires régionaux (CEA et CESAP) ont organisé 39 ateliers nationaux sur la mesure des FFI fiscaux et commerciaux en Afrique et en Asie. Au total, 1 919 participants ont été formés, dont 29 % de femmes. Des demandes de formation ont été adressées par des pays ou en leur nom à maintes reprises, ce qui montre qu'un appui supplémentaire serait nécessaire aux États membres.

La nécessité de poursuivre le renforcement des capacités et l'assistance grâce aux compétences techniques des organismes coresponsables, la CNUCED et l'ONU DC, et de leurs partenaires, notamment les commissions régionales de l'ONU et leurs experts, a été soulignée par l'Assemblée générale des Nations Unies dans sa dernière résolution en date sur la question, adoptée en décembre 2022 (United Nations, 2022), où elle préconise des activités et des mesures concertées, aux échelons national et international, pour la formation et le suivi concernant l'indicateur 16.4.1 des ODD, selon la méthodologie recommandée, et recommande de coordonner cette action avec la CNUCED et l'ONU DC.

Avec l'appui de l'Équipe spéciale, les organismes coresponsables continuent d'améliorer les méthodes normalisées de mesure des FFI, en examinant leur alignement avec d'autres cadres pertinents comme le Système de comptabilité nationale (SCN) et la balance des paiements (BDP), afin d'accroître l'applicabilité des statistiques sur les FFI et d'apporter une valeur ajoutée dans la recherche du développement durable pour tous. Ces apports (sous l'angle des FFI fiscaux et commerciaux) sont abordés dans le présent document technique, où l'on trouvera des éléments de réponse partiels. Des études et des applications concrètes supplémentaires au niveau des pays seront nécessaires pour établir des méthodes d'agrégation robustes et à l'épreuve du futur. Les futures activités au titre du nouveau projet du Compte de l'ONU pour le développement intitulé *Measuring and curbing illicit financial flows*² (« Mesurer et enrayer les flux financiers illicites ») pour la période 2023-2026 s'inscrivent dans la continuité des activités des organismes coresponsables et de l'appui méthodologique qu'ils assurent, conjointement avec les institutions partenaires, aux États membres afin de permettre la mesure systématique des FFI.

² <https://unctad.org/project/measuring-and-curbing-illicit-financial-flows>.

1.4 STRUCTURE DU DOCUMENT TECHNIQUE

Le présent document technique, *Vers un cadre statistique pour la mesure des FFI fiscaux et commerciaux*, met en évidence les activités menées par les organismes coresponsables de l'indicateur 16.4.1 des ODD, à savoir la CNUCED et l'ONU DC, et leurs partenaires, à savoir les Commissions régionales de l'ONU et les autres spécialistes membres de l'Équipe spéciale, pour aider les autorités nationales à effectuer la mesure statistique des FFI. Les concepts utiles sont présentés pour tous les types de FFI, les parties méthodologiques étant centrées sur les FFI fiscaux et commerciaux. En dressant un état des lieux théorique et méthodologique³, le document propose une série complète d'orientations concrètes pour l'application de méthodes de mesure selon différents contextes nationaux pour la compilation de statistiques officielles sur les FFI en vue de la communication de données sur l'indicateur 16.4.1 des ODD. Il doit servir de base pour mener des essais pilotes et apporter d'autres améliorations par la suite en fonction des résultats obtenus dans les pays pilotes au titre du projet du Compte de l'ONU pour le développement des Nations Unies intitulé « Mesurer et enrayer les flux financiers illicites », dont le chef de file est la CEA. Le projet bénéficie de l'appui méthodologique de la CNUCED et de l'ONU DC et est exécuté par les commissions régionales de l'ONU – CEA, CEPALC, CESAP et CESAO – avec l'appui de la CEE, sur la période 2023-2026.

Le document technique est structuré comme suit : le chapitre 2 passe en revue les principaux aspects théoriques des FFI et étudie le problème de la transition vers un cadre statistique. Si tous les types de FFI – fiscaux et commerciaux, et liés à la criminalité – sont abordés dans un premier temps, il est question ensuite uniquement des FFI fiscaux et commerciaux, pour présenter les aspects théoriques et l'articulation avec les cadres statistiques qui existent actuellement à l'appui de la mesure des FFI fiscaux et commerciaux ; au chapitre 3, les administrations nationales trouveront des conseils pratiques concernant la mesure des FFI fiscaux et commerciaux ; au chapitre 4, on détaille les méthodes de mesure des FFI fiscaux et commerciaux ; au chapitre 5, il est question de l'agrégation de diverses estimations en une seule valeur afin de rendre compte sur l'indicateur 16.4.1 des ODD, principalement du point de vue des FFI fiscaux et commerciaux ; et au chapitre 6, on indique en conclusion quels sont les activités et travaux de recherche complémentaires qui seraient nécessaires. Des annexes complètent les parties conceptuelles et méthodologiques du texte par des outils pratiques et des conseils, notamment des conseils étape par étape pour l'application des méthodes, liés parfois eux-mêmes à des contenus téléchargeables figurant dans les annexes en ligne des *Directives méthodologiques* (UNCTAD, 2021 : Background documents), qui peuvent être utilisés directement par les autorités nationales.

³ D'après le *Cadre conceptuel* (UNCTAD and UNODC, 2020) et la version préliminaire des *Directives méthodologiques* (UNCTAD, 2021).

2

LA TRANSITION D'UN CADRE CONCEPTUEL À UN CADRE STATISTIQUE DE MESURE DES FFI FISCAUX ET COMMERCIAUX

2.1 DÉFINITION STATISTIQUE DES FLUX FINANCIERS ILLICITES

Approuvé par les États Membres de l'ONU à la cinquante-troisième session de la Commission statistique en mars 2022 (UNSC, 2022), le *Cadre conceptuel* définit statistiquement les FFI comme des *flux financiers dont l'origine, le transfert ou l'utilisation sont illicites, qui reflètent un échange de valeurs et qui traversent les frontières d'un pays*.

Les FFI ont donc les caractéristiques suivantes :

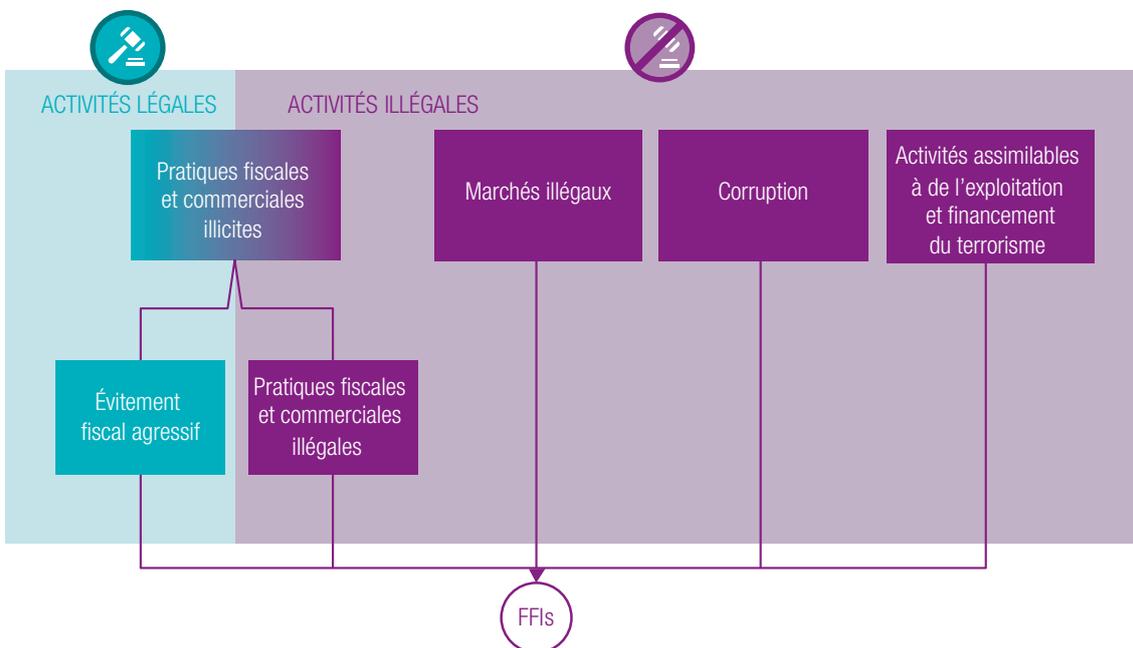
- **Origine, transfert ou utilisation illicites.** Un flux de valeur est considéré comme illicite s'il est obtenu illicitement (par exemple, s'il provient d'activités criminelles ou de l'évasion fiscale), transféré illicitement (par exemple, en contrevenant au contrôle des changes) ou utilisé illicitement (par exemple, pour financer le terrorisme). Le flux peut avoir été obtenu, transféré ou utilisé légalement mais doit être illicite pour au moins un de ces aspects. Certains flux qui ne sont pas illégaux au sens strict peuvent relever de la définition statistique des FFI ; c'est le cas notamment de l'évitement fiscal, qui diminue la base d'imposition du pays où les revenus ont été produits.
- Un **échange de valeur**, ce qui ne se limite pas à des transferts purement financiers. L'échange de valeur peut s'étendre à l'échange de biens et de services, et d'actifs financiers et non financiers. Ainsi, le troc transfrontalier illicite, qui consiste dans l'échange illicite de biens et de services contre d'autres biens et services, sont une pratique courante sur les marchés illégaux et sont considérées comme un flux financier illicite.
- Les FFI mesurent un **flux de valeur sur une période donnée** – à la différence d'une mesure de stocks, qui correspondrait à l'accumulation de valeur.
- Les **FFI franchissent les frontières**⁴. Sont pris en compte les actifs qui franchissent les frontières et ceux dont un résident du pays transfère la propriété à un non-résident, même si les actifs restent dans la même juridiction.

Les FFI provenant d'activités économiques illégales peuvent être blanchis ce qui fait apparaître les transactions ultérieures comme légales. S'il y a lieu de considérer des flux de capitaux d'origine illégale comme des FFI lorsqu'une frontière a été franchie, dès lors qu'ils proviennent d'activités illicites, l'origine illicite de certains flux financiers est plus difficile à déterminer à mesure que l'on s'éloigne de cette origine. Les FFI peuvent également provenir d'activités économiques légales mais devenir illicites lorsqu'ils sont gérés ou transférés illicitement, par exemple pour échapper à l'impôt ou financer des activités illégales.

Les FFI peuvent être classés de multiples façons : selon les sources, les circuits, les répercussions, les acteurs en cause et les motifs. Une typologie utile doit privilégier une approche permettant de mener des politiques efficaces et qui fasse donc le lien avec les activités d'où proviennent les FFI. Dans la figure 1 ci-après, on a donc représenté les activités sous-jacentes d'où peuvent provenir les FFI plutôt que les FFI en tant que telles.

⁴ Dans la méthode de mesure ascendante proposée ici, décrite plus loin, on considère que les flux financiers illicites nationaux font également partie de l'économie illégale. Ces flux ne relèvent pas de la définition des FFI retenue pour l'ODD 16.4.1 mais intéressent de près la compréhension des flux illicites transfrontières organisés

Figure 1 Catégories d'activités pouvant être à l'origine de flux financiers illicites



Source : CNUCED et ONUDC (UNCTAD and UNODC, 2020)

Selon cette typologie, on distingue quatre grandes catégories de FFI.

- **Les FFI fiscaux et commerciaux illicites**, où sont incluses les pratiques illicites de personnes morales ainsi que celles de dispositifs et de personnes physiques dont le but est de dissimuler des revenus et d'atténuer la charge fiscale en se soustrayant aux contrôles et à la réglementation. Cette catégorie peut être divisée en deux composantes :
 - **Les FFI fiscaux et commerciaux illégaux**, où sont incluses des pratiques illégales comme les infractions en matière de droits de douane, redevances et impôts, l'évasion fiscale, les atteintes au droit de la concurrence et la manipulation de marché, entre autres, telles que définies dans la Classification internationale des infractions à des fins statistiques (UNODC, 2015). La plupart de ces activités sont non observées, sont dissimulées ou font partie des secteurs de l'économie parallèle⁵, de l'économie souterraine⁶ ou de l'économie informelle⁷ pouvant être à l'origine de FFI.
 - **Les FFI provenant de l'évitement fiscal agressif**. Les flux illicites peuvent aussi avoir leur source dans des activités économiques légales par la voie d'un évitement fiscal agressif (voir l'encadré ci-après pour de plus amples précisions), laquelle peut passer par la manipulation des prix de transfert, le choix stratégique du lieu de la dette et de la propriété intellectuelle,

⁵ D'après le FMI, l'économie parallèle comprend l'ensemble des activités économiques qui sont dissimulées aux autorités officielles pour des raisons pécuniaires, réglementaires ou institutionnelles (Medina and Schneider, 2018:4).

⁶ Dans le SCN, la production souterraine consiste dans des activités qui sont productives du point de vue économique et tout à fait légales (à condition qu'elles respectent certaines normes ou réglementations), mais délibérément soustraites au regard des pouvoirs publics pour les raisons suivantes : a) éviter le paiement de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur la valeur ajoutée ou d'autres impôts ; b) éviter le paiement des cotisations de sécurité sociale ; c) ne pas avoir à respecter certaines normes légales : salaire minimum, horaire maximal, normes en matière de sécurité ou de santé, etc. ; ou d) se soustraire à certaines procédures administratives, comme le fait de remplir des questionnaires statistiques ou d'autres formulaires administratifs, etc. (United Nations et al., 2009).

⁷ Le FMI (IMF, 2019) utilise la définition pratique suivante de l'économie informelle : « [celle-ci] comprend : i) la production de biens et de services marchands des ménages ; et ii) les activités de sociétés (illégalles ; souterraines) qui peuvent ne pas être couvertes dans le cadre ordinaire de collecte de données aux fins de l'établissement des statistiques macroéconomiques. Le champ de l'économie informelle ne s'étend pas seulement aux activités intérieures mais aussi aux opérations internationales des unités résidentes [...] ».

le chalandage entre les conventions fiscales et le recours à des instruments et des entités hybrides. Ces flux doivent être considérés avec prudence car ils découlent généralement de transactions commerciales légales et seule la partie illicite des flux transfrontières relève de la définition des FFI.

- **Les FFI provenant de marchés illégaux.** Est ici pris en compte l'échange de biens et services illicites lorsque les flux financiers correspondants passent les frontières. On s'intéresse ici aux activités criminelles qui produisent un revenu par l'échange de biens ou de services illégaux. Ces processus font souvent intervenir un certain degré d'organisation criminelle en vue de dégager un profit. Ils concernent tout type de trafic de marchandises, telles que drogues et armes à feu, ou de services, comme le trafic de migrants. Les FFI découlent de l'échange transnational de biens et de services illicites ainsi que de flux transfrontières liés à la gestion des revenus illicites tirés de ces activités.
- **Les FFI liés à la corruption.** À partir de la Convention des Nations Unies contre la corruption (2004), la Classification internationale des infractions à des fins statistiques désigne tout un ensemble d'actes criminels à considérer comme des actes de corruption, au nombre desquels la corruption, la soustraction de biens, l'abus de fonctions, le trafic d'influence, l'enrichissement illicite et d'autres actes. On parle de FFI dans le contexte de la corruption lorsque les avantages économiques tirés de ces actes sont directement ou indirectement à l'origine de flux transfrontières et lorsque la commission des actes criminels passe par un transfert international d'actifs financiers.
- **Les FFI provenant d'activités assimilables à de l'exploitation et du financement de la criminalité et du terrorisme.** Les activités assimilables à de l'exploitation sont des activités illégales qui supposent un transfert forcé et/ou involontaire de ressources économiques entre deux acteurs⁸. On mentionnera à titre d'exemple l'esclavage et l'exploitation, l'extorsion, la traite de personnes et l'enlèvement. Dans tous ces cas, l'accent est mis sur l'avantage financier qu'un individu (ou un groupe) retire du fait d'exploiter autrui et/ou de priver autrui d'une partie de ses biens. Par ailleurs, le financement du terrorisme et le financement de la criminalité sont des formes de transfert illicite volontaire de fonds entre deux acteurs ayant pour objet de financer des actes criminels ou terroristes. Lorsque les flux financiers correspondants franchissent des frontières nationales, ils constituent des FFI.

⁸ Dans le cadre du SCN, ces activités sont considérées comme non productives car il n'y a pas d'accord réciproque entre les acteurs concernés (United Nations et al., 2009).

Encadré 1 Les problèmes posés par l'évitement fiscal agressif et les flux financiers illicites

Sur le plan conceptuel, un problème particulier consiste à préciser quelles activités au juste il convient de désigner comme illicites ou licites. On notera que la cible 16.4 des ODD parle de flux financiers « illicites » et non « illégaux ». L'évitement fiscal agressif, notamment de la part de groupes d'entreprises multinationaux, quoique généralement légale, peut obérer les ressources et être considérée comme illicite. L'inclusion de l'évitement fiscal dans la définition des FFI pose certains problèmes.

Tout d'abord, elle brouille la démarcation entre activités légales et illégales. Constatant que la limite entre pratiques fiscales légales et illégales peut être floue, la Commission européenne (2017) a décrit une série d'activités allant de la planification fiscale, pratique légale, à l'évasion fiscale, pratique illégale (voir figure 2). Dans ce contexte, la planification fiscale agressive est décrite comme « le fait de tirer parti des aspects techniques d'un système fiscal ou des disparités entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux dans le but de réduire l'obligation fiscale ».

Figure 2. Évitement fiscal agressif/planification fiscale agressive



Source : Commission européenne (2017)

D'autre part, en raison de cette démarcation (légale) mal définie, la prudence s'impose au moment de comparer les divers axes de travail des différentes organisations. L'OCDE, à titre d'exemple, fait porter ses activités relatives aux FFI uniquement sur les aspects illégaux, mais en qualité de membre de l'Équipe spéciale, reconnaît que dans le contexte du Cadre conceptuel, l'évitement fiscal agressif joue un rôle évolutif important et doit donc être prise en compte pour les besoins du Programme de développement à l'horizon 2030 et de l'indicateur 16.4.1 des ODD. L'OCDE aborde aussi dans ses travaux les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), consistant dans les paiements d'intérêts, la localisation stratégique des actifs incorporels, l'abus des conventions fiscales, l'évitement artificiel de l'établissement permanent et la manipulation des prix de transfert, qui correspondent à l'évitement fiscal agressif défini dans ces pages (voir également le chapitre 2.2).

La troisième difficulté qui se pose ici directement est le manque de données et le fait que les données sont peu interopérables et lacunaires. Les méthodologies proposées doivent donc recourir à des hypothèses de comportement et de tendance concernant les entités, ce qui les rend moins rigoureuses sur le plan méthodologique pour la mesure statistique des FFI (voir chapitre 4). De plus en plus, les sources de données internationales autorisent des analyses plus précises et rigoureuses exploitant notamment des statistiques de déclaration par pays qui ont été publiées sous une forme agrégée et anonymisée et peuvent être analysées au niveau des microdonnées par les autorités nationales (voir Bratta et al., 2021 ; Fuest et al., 2021, 2022), ou des microdonnées de déclarations de revenus provenant d'autorités fiscales nationales (voir notamment Reynolds and Wier, 2016 ; Wier and Reynolds, 2018).

Enfin, les difficultés peuvent être d'ordre purement linguistique : pendant les essais pilotes du projet du Compte de l'ONU pour le développement en Asie et dans le Pacifique⁹, il est apparu que dans la traduction officielle des FFI en russe, langue officielle de l'ONU, le mot « illégal » est utilisé comme un équivalent direct du mot « illicite », ce qui rend le document inapplicable dans ce contexte. Les organismes coresponsables et la CESAP mènent actuellement des délibérations pour établir des orientations suffisantes à l'intention des États membres russophones pour le traitement de cette question sous l'angle juridique et statistique (autrement dit afin que le phénomène des FFI soit couvert correctement et suffisamment dans leurs activités de mesure).

2.2 PRATIQUES FISCALES ET COMMERCIALES ILLICITES

Les FFI fiscaux et commerciaux, comme il ressort de la figure 1, peuvent être imputables à des activités commerciales illégales et à l'évasion fiscale, et à des activités économiques légales, par la voie d'un évitement fiscal agressif. Ils peuvent provenir de l'économie illégale, notamment d'activités criminelles ou de la corruption, et également être le produit d'activités économiques légales, mais devenir illicites lorsque les flux financiers sont gérés ou transférés de manière illicite, par exemple pour échapper à l'impôt ou au contrôle des changes, ou lorsqu'ils sont utilisés pour financer des activités illégales. La difficulté à déterminer quels types d'activités au juste il convient de considérer comme illicites ou licites est particulièrement évidente dans le domaine de l'évitement fiscal (voir encadré 1).

Les FFI fiscaux et commerciaux peuvent inclure les pratiques de personnes morales ainsi que les dispositifs organisés par des personnes physiques. Les acteurs dont les opérations peuvent être à l'origine de FFI et doivent être mesurées sont, d'une part, les particuliers (citoyens) et, d'autre part, les entités suivantes : entreprises nationales et multinationales, ainsi que sociétés de fiducie et fondations. Plusieurs études traitent seulement des entreprises multinationales, eu égard aux possibilités dont ces entreprises disposent de participer aux FFI, mais aussi en raison de leur taille même ou de l'ampleur des FFI en cause. On notera que la distinction selon que les acteurs sont originaires de pays développés ou de pays en développement n'est pas pertinente car aussi bien les premiers que les seconds sont touchés par les FFI fiscaux et commerciaux¹⁰.

Étant donné la complexité induite par les différences entre les législations et pratiques nationales, et le fait que la mesure des FFI est un exercice statistique et non un exercice d'audit ou de nature judiciaire, il n'est pas possible de définir les activités à mesurer selon leur légalité. L'indicateur est donc construit à partir d'une typologie des comportements, événements et activités pouvant engendrer des FFI. Pour les activités illégales, on applique la Classification internationale des infractions à des fins statistiques (UNODC, 2015), qui offre une classification statistique et une définition des activités souvent susceptibles de créer des FFI que sont notamment les activités assimilables à de l'exploitation et le terrorisme, la traite et la corruption, ainsi que bon nombre d'activités liées à des malversations dans le domaine fiscal ou commercial.

⁹ <https://unctad.org/project/statistics-and-data-measuring-illicit-financial-flows-asia-pacific-region>.

¹⁰ Les FFI étant étroitement liés aux questions de développement dans le contexte du Programme 2030, bon nombre d'études empiriques sur les FFI fiscaux et commerciaux se sont intéressées aux pays en développement ou aux pays moins avancés à faible revenu (par exemple, Carbonnier and Mehrotra, 2018 ; Ahene-Codjoe et al., 2020 ; Nolintha et al., 2020 ; WCO, 2018 ; Global Financial Integrity, 2019). Elles ont surtout porté sur les méthodes de fausse facturation pour estimer les FFI liés au commerce des produits de base. Selon Khan et al. (Khan et al., 2019), les pays qui commencent à s'industrialiser sont « structurellement vulnérables » aux FFI liés au commerce.

Pour ce qui concerne les pratiques fiscales et commerciales illicites, les activités sont ventilées en deux catégories correspondant aux FFI provenant, d'une part, des pratiques commerciales et fiscales illicites, et d'autre part, de l'évitement fiscal agressif. On trouvera au tableau 1 une liste d'exemples d'activités fiscales et commerciales pouvant être à l'origine de FFI et une indication des types de flux.

En repérant les principaux types de flux¹¹ porteurs de FFI, il est possible d'établir un cadre de mesure et de déterminer les sources de données pertinentes. Connaître les types de flux peut aider à repérer la trace de FFI dans l'économie officielle.

Tableau 1 Activités pouvant être à l'origine de flux financiers illicites fiscaux et commerciaux et typologie des flux

Catégories	Activités	Flux
A. FFI provenant d'activités commerciales et fiscales	A1 Actes contraires aux dispositions fiscales [08041] A2 Actes contraires aux réglementations commerciales ou financières [08042] A3 Manipulation de marché ou délit d'initié [08045] A4 Actes de fraude commerciale [07019] A5 Autres actes contraires aux dispositions fiscales ou réglementaires [08049+]	F1 Transfert de patrimoine en vue d'échapper à l'impôt (flux liés au patrimoine offshore non déclaré) <ul style="list-style-type: none"> ◦ Non-déclaration pure et simple (actifs dissimulés dans des juridictions du secret, par exemple) ◦ Non-déclaration utilisant certains instruments (sociétés fictives ou sociétés écrans, paradis fiscaux) F2 Fausse facturation <ul style="list-style-type: none"> ◦ Sous-facturation ou surfacturation ◦ Facturation multiple ◦ Surdéclaration ou sous-déclaration des quantités ◦ Classement dans une mauvaise catégorie tarifaire
B. FFI résultant d'un évitement fiscal agressif	B1 Actes dérogeant au principe de pleine concurrence B2 Actes liés à la localisation stratégique de la dette, des actifs, des risques ou d'autres activités de l'entreprise B3 Autres actes d'évitement fiscal agressif	F3 Manipulation des prix de transfert F4 Transfert de dette <ul style="list-style-type: none"> ◦ Prêts intragroupes ◦ Paiement des intérêts F5 Transfert d'actifs et de droits de propriété intellectuelle <ul style="list-style-type: none"> ◦ Localisation stratégique des droits de propriété intellectuelle ◦ Localisation stratégique d'autres d'actifs ◦ Accords de partage des coûts ◦ Versement de redevances

Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Note : Les activités de la catégorie A sont définies d'après les catégories du troisième niveau de la Classification internationale des infractions à des fins statistiques (les codes correspondants figurant entre parenthèses).

Le tableau est centré sur les transferts plutôt que sur les sources ou les utilisations des FFI à prendre en considération pour décrire la chaîne de valeur liée à la production et à la gestion de ces flux. Une liste d'activités plus exhaustive sera présentée une fois établie la classification des FFI imputables à l'évitement fiscal agressif. Le blanchiment d'argent, à titre d'exemple, est classé parmi les actes faisant intervenir le produit d'une infraction et est donc couvert par les méthodes de mesure des FFI liés à la criminalité¹². De la même manière, les FFI issus de marchés illégaux où des biens et des services illégaux sont échangés relèvent des FFI liés à la criminalité. Ils peuvent également exploiter des systèmes commerciaux et bancaires légaux.

¹¹ Certains textes utilisent les termes de circuit ou de moyen.

¹² Le blanchiment d'argent est considéré ici comme le service offert en contrepartie du blanchiment du produit d'une infraction.

La Classification internationale des infractions à des fins statistiques décrit les actes et conduites se rapportant à chaque catégorie et donne des exemples des types d'activités concernés. Les actes et conduites ci-après peuvent être à l'origine de FFI en rapport avec des activités fiscales et commerciales :

- **A1** Actes contraires aux dispositions fiscales (08041) : Actes contraires aux dispositions en matière de douane et de taxation ou autres dispositions fiscales, y compris l'évasion fiscale et les infractions commises par des personnes morales, notamment les infractions en matière de droits de douane, taxes, droits et impôts, et l'absence de déclaration pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ou des droits de douane, ou le défaut de versement, si ces actes engendrent des flux financiers illicites transnationaux. À titre d'exemple, les FFI découlant d'une fausse facturation de la part d'entités ou les flux liés à des actifs non déclarés par des particuliers relèvent de cette catégorie.
- **A2** Actes contraires aux réglementations commerciales ou financières (08042) : Actes contraires aux réglementations commerciales, industrielles ou financières, y compris les atteintes à la concurrence et l'insolvabilité frauduleuse ; infractions en matière d'importation et d'exportation ; actes contraires aux réglementations, aux restrictions ou aux embargos commerciaux ; soustraction au contrôle des capitaux ou à la réglementation des changes ; infractions liées à des placements ou à des actions/parts (non assimilables à la fraude). À titre d'exemple, le rejet d'une demande de licence d'exportation pourrait conduire un exportateur légal à exporter illégalement par crainte d'une perte financière et être ainsi à l'origine d'un FFI.
- **A3** Manipulation de marché¹³ ou délit d'initié¹⁴ (08045) : Manipulation illégale de marché ou délit d'initié, y compris la réalisation d'opérations sur des produits financiers sur la base d'informations privilégiées (opération d'initié) ; la communication inappropriée d'informations intéressant le marché ; l'utilisation abusive d'informations intéressant le marché ; l'entente illicite sur les cours, dans la mesure où ces actes engendrent des FFI commerciaux ou fiscaux et sont à l'origine de flux de transfert de patrimoine vers des sites extraterritoriaux (F1) ou de flux dont le prix est manipulé (F2). À titre d'exemple, la manipulation de marché et le délit d'initié peuvent être liés à une manipulation de prix.
- **A4** Actes de fraude commerciale (07019) : dans la mesure où ils ne relèvent pas des catégories A1 à A3, sont inclus l'utilisation de faux poids de mesure ; le faux en écritures comptables ; la dissimulation ou la destruction d'argent ; l'exercice d'une activité commerciale ou d'une profession sans agrément/immatriculation, dans la mesure où ces actes engendrent des FFI commerciaux ou fiscaux et sont à l'origine de flux de transfert de patrimoine vers des sites extraterritoriaux (F1) ou de flux dont le prix est manipulé (F2). À titre d'exemple, le faux en écritures comptables pourrait viser à dissimuler un patrimoine placé hors des frontières ou à échapper à l'impôt. Est exclue l'évasion fiscale qui est couverte par la catégorie A1 (08041).
- **A5** Autres actes contraires aux dispositions fiscales ou réglementaires : conformément à la Classification internationale des infractions à des fins statistiques, entrent dans cette catégorie les autres actes visant l'administration publique et actes contraires aux dispositions réglementaires (08049) ainsi que toute activité commerciale illégale et tout acte d'évasion fiscale non répertoriés ci-dessus.

On distingue deux types de flux principaux concernant les actes susmentionnés : d'une part, le transfert de patrimoine hors d'un pays, de la part de particuliers, en vue d'échapper à l'impôt, aboutissant au

¹³ La manipulation de marché est définie comme le fait d'effectuer une transaction, passer un ordre ou adopter tout autre comportement qui donne des indications fausses ou trompeuses sur l'offre, la demande ou le cours d'un instrument financier ou d'un contrat au comptant sur matières premières qui lui est lié ; ou fixe à un niveau anormal ou artificiel le cours d'un ou de plusieurs instruments financiers ou d'un contrat au comptant sur matières premières qui leur est lié (UNODC, 2015).

¹⁴ Le délit d'initié est défini comme le fait de détenir des informations privilégiées et d'en faire usage lors de l'acquisition ou de la cession, pour son propre compte ou pour le compte d'un tiers, directement ou indirectement, d'instruments financiers auxquels ces informations se rapportent (UNODC, 2015). L'Union européenne en donne une définition semblable (2014).

placement à l'étranger de patrimoine non déclaré ou dissimulé (F1), par exemple dans des pays de secret bancaire ou des paradis fiscaux¹⁵. Ces flux peuvent aussi être dissimulés à l'aide d'instruments comme les sociétés écrans, la limite entre les catégories A et B étant alors floue. D'autre part, les flux liés à une fausse facturation (F2), qui recouvrent la manipulation du prix, la fausse déclaration des quantités importées ou exportées, ou le classement tarifaire incorrect du produit ou du service échangé¹⁶. La manipulation du prix peut consister à déclarer un prix supérieur ou inférieur au prix véritable dans les documents d'importation ou d'exportation.

Le recensement des activités et flux liés aux FFI imputables à l'évitement fiscal agressif pour les besoins d'essais pilotes a un caractère indicatif et s'inspire de travaux antérieurs, par exemple sur l'économie informelle (IMF, 2019), l'économie non observée (OECD, 2002), l'évitement fiscal des sociétés (Beer et al., 2018), la planification fiscale agressive (European Commission, 2017) et l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) (OECD, 2013, 2015). L'érosion de la base d'imposition consiste à abaisser la base d'imposition d'une entreprise pour lui permettre de payer moins d'impôts, et le transfert de bénéfices, à transférer les bénéfices hors des pays où ont lieu les activités d'où proviennent ces bénéfices (OECD, 2013). D'après l'OCDE (OECD, 2013), les pratiques suivantes, notamment, sont considérées comme de l'évitement fiscal agressif : paiement d'intérêts, localisation stratégique des actifs incorporels, abus de conventions fiscales, évitement artificiel de l'établissement permanent et la manipulation des prix de transfert.

De la même façon que la Classification internationale des infractions à des fins statistiques, la CNUCED définit des activités initiales pour la catégorie B, qui recouvre les FFI liés à l'évitement fiscal agressif, selon la présentation du tableau 1, comme suit :

- **B1** Actes s'écartant du principe de pleine concurrence : selon l'architecture fiscale internationale actuelle, les opérations entre parties liées doivent être menées sur la base de prix de pleine concurrence. L'OCDE (OECD, 2017) recommande d'évaluer les opérations comme si elles avaient été effectuées entre des parties non liées, chacune agissant dans son propre intérêt. Lorsque des entreprises se livrent à une manipulation des prix de transfert entre les antennes d'une entreprise multinationale (soumis à des taux différents d'impôt sur les sociétés), elles s'écartent du principe de pleine concurrence en vue de transférer leurs bénéfices pour échapper à l'impôt.
- **B2** Actes liés à la localisation stratégique de la dette, des actifs, des risques ou d'autres activités de l'entreprise. L'OCDE (OECD, 2013) mentionne parmi ces pratiques la localisation stratégique de la dette visant à réduire artificiellement le résultat net. À cette fin, on déduit les charges d'intérêt du chiffre d'affaires ce qui réduit l'assiette fiscale (European Commission, 2017). Entre également dans cette catégorie le transfert de la propriété intellectuelle vers des lieux (unités EMN) où les taux d'imposition sur le revenu sont plus élevés, ce qui permet de réduire la base d'imposition via le paiement de redevances. Les relations d'investissement directes sous forme de capital ou de dette s'appuient sur les liens d'IED pour opérer un transfert de bénéfices (UNCTAD, 2015).
- **B3** Autres actes d'évitement fiscal agressif. Entrent dans cette catégorie tous les autres actes ayant pour objet un évitement fiscal agressif non décrit ou classé dans les catégories B1 et B2.

¹⁵ Selon Murphy (2016), les pays de secret bancaire créent délibérément une réglementation destinée avant tout au bénéfice et à l'usage des non-résidents et se parent délibérément d'un voile d'opacité doté d'une légitimité légale.

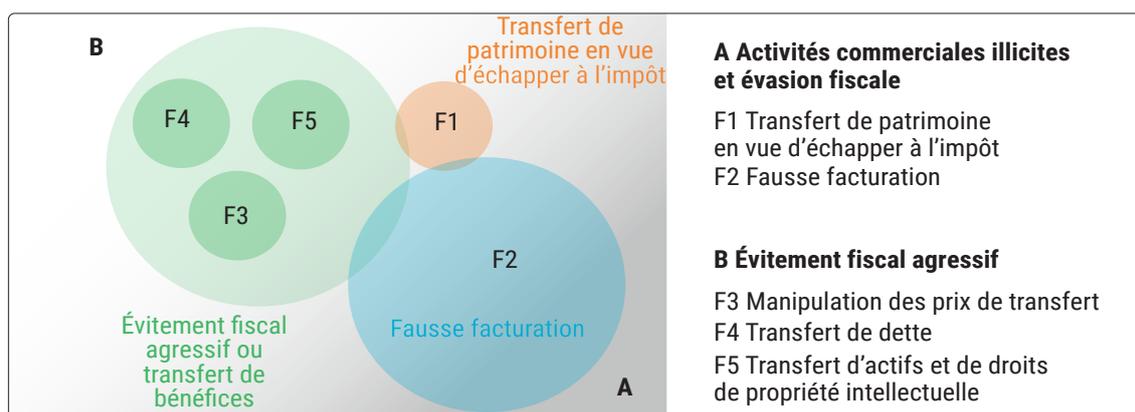
¹⁶ Les liens entre économie réelle et économie financière doivent être étudiés avec soin car les flux correspondants ne vont pas nécessairement dans des sens opposés : les entrées de FFI ne sont pas automatiquement synonymes de sorties (exportations) de biens ou de services. De même, les exportations de marchandises peuvent créer soit des entrées, soit des sorties de FFI. L'exportation de marchandises à un prix anormalement bas d'un pays A vers un pays B représente des sorties de FFI pour le pays A (et des entrées de FFI pour le pays B) ; lorsque la même opération d'exportation est surévaluée, il en résulte une entrée de FFI dans le pays A (et une sortie de FFI pour le pays B).

Les actes d'évitement fiscal agressif susmentionnés peuvent être à l'origine de plusieurs types de flux, dont la manipulation des prix de transfert (F3), qui peut faire intervenir une interprétation à la limite ou une violation du principe de pleine concurrence ; les flux liés au transfert de dette (F4) à l'aide de prêts intragroupes et du paiement d'intérêts connexes, ce qui peut se manifester par le recours excessif aux emprunts dans les pays à fiscalité élevée et aux prêts dans les pays à fiscalité basse ; les flux découlant de la localisation stratégique d'actifs incorporels comme les droits de propriété intellectuelle (F5) dans des pays à fiscalité basse afin de réduire l'imposition des revenus et plus-values connexes, et le transfert de bénéfices via le paiement de redevances ou des accords de partage des coûts¹⁷.

Différents types de stratégies ou de dispositifs peuvent encore faciliter le transfert de bénéfices et engendrer les flux de FFI susmentionnés (voir Beer et al., 2018), notamment le chalandage fiscal¹⁸ ou les transferts au moyen d'instruments et d'entités hybrides (sociétés fictives¹⁹, sociétés écrans²⁰, entités à objet particulier²¹, inversion de sociétés²²).

On peut distinguer trois grands types de flux d'après ce qui précède. Premièrement, le transfert de patrimoine non déclaré hors des frontières par des particuliers (F1) ; deuxièmement, la fausse facturation par des entités commerciales (F2) ; et troisièmement, l'évitement fiscal agressif ou le transfert de bénéfices par des entreprises multinationales (F3 à F5) (figure 3).

Figure 3 Principaux types de flux financiers illicites fiscaux et commerciaux



Source: cnuccd (UNCTAD, 2021)

¹⁷ Un accord de partage des coûts est un contrat entre parties liées qui précise comment elles se répartiront les coûts de développement d'actifs incorporels et organiseront les droits d'exploitation de ces actifs une fois ceux-ci développés (Dyregang and Markle, 2015).

¹⁸ Par le chalandage entre les conventions fiscales, les entités, y compris les entreprises multinationales, ont accès à un éventail plus large de systèmes fiscaux (potentiellement asymétriques) et de paires de conventions fiscales bilatérales, ce qui crée des possibilités d'utilisation abusive des conventions, comme le note l'OCDE (OECD, 2015). Le chalandage fiscal implique l'utilisation abusive d'une convention de double imposition (CDI), par laquelle une personne (morale) agit par l'intermédiaire d'une entité créée dans un autre État dans le but principal ou unique d'obtenir des avantages conventionnels dont elle ne pourrait pas bénéficier directement (HM Revenue and Customs of the United Kingdom, 2016).

¹⁹ Il n'existe pas de définition communément admise des entreprises fictives. ONE (ONE, 2013) les définit comme des sociétés ou des fiducies entourées de secret auquel ont recours des criminels internationaux et des entreprises corrompues pour dissimuler des fonds, escroquer les états et s'accaparer des liquidités qui pourraient être utilisées pour financer les services de santé et l'éducation ou des investissements d'infrastructures essentiels.

²⁰ Le service de recherche du Parlement européen (EPRS, 2018) indique que les sociétés écrans établies dans tel ou tel pays n'ont pas de salariés ou seulement quelques-uns, ni de production, ou très peu, ni de présence physique, ou très peu. Il note cependant dans cette étude qu'il n'existe pas de définition précise de ces sociétés ; dans une optique de recherche, il identifie trois types de sociétés écrans, parmi lesquels l'entité à objet particulier.

²¹ Le FMI (IMF, 2018) définit l'entité à objet particulier comme étant une personne morale formellement enregistrée et/ou constituée en société, et reconnue comme une unité institutionnelle, dont les effectifs (cinq salariés tout au plus), la présence physique et la production physique dans le pays d'accueil sont minimales, voire nuls.

²² L'inversion de sociétés peut prendre la forme d'une fusion avec une entité étrangère, avec pour conséquence que l'ancienne société mère nationale devient une filiale de la nouvelle société mère étrangère (les actionnaires de la société nationale initiale ayant cependant la possibilité de conserver plus de 50 % des parts de la nouvelle société) (Beer et al., 2018).

Il pourrait être utile de tenter une mesure approfondie des différents types de flux de transfert de bénéfices (F3 à F5), mais pour des raisons de faisabilité, le présent document propose une estimation globale du transfert de bénéfices.

2.3 MESURER LES FLUX FINANCIERS ILLICITES SELON LES CADRES STATISTIQUES EXISTANTS

Il importe d'intégrer la mesure des FFI dans les cadres statistiques existants pour assurer la cohérence, l'exhaustivité et la qualité générale des estimations. L'utilisation des notions et définitions statistiques existantes permet aussi de réutiliser les données des organismes de statistique, ce qui réduit les coûts de compilation et la charge des répondants. Il est aussi possible d'améliorer le pouvoir analytique des estimations des FFI en reliant celles-ci à d'autres données statistiques pour en évaluer l'incidence, par exemple les conséquences économiques ou sociales. L'alignement sur la pratique statistique actuelle aide les pays à absorber la mesure des FFI et favorise la comparabilité internationale. Deux cadres sont particulièrement importants : le SCN et la BDP.

Le SCN 2008 (United Nations et al., 2009) définit une opération comme « un flux économique correspondant à une interaction entre des unités institutionnelles agissant d'un commun accord »²³. Dans le SCN, chaque opération qui satisfait au principe du « commun accord » entre les parties doit être inscrite dans la frontière de la production, autrement dit être considérée comme une activité productive, qu'elle soit légale ou non. La Commission européenne (2018) souligne qu'il convient d'inclure dans les statistiques macroéconomiques tous les phénomènes économiques, qu'ils soient légaux ou illégaux. Si seules les activités productives créent de la valeur ajoutée, les activités non productives sont aussi susceptibles de transférer de la valeur d'un acteur à un autre.

L'indicateur relatif aux FFI devrait mesurer tous les FFI, considérés ou non comme des activités productives, même en l'absence d'un commun accord, par exemple en cas de soustraction de biens ou de vol. D'après la Commission européenne (2018), il ne peut exister un commun accord entre celui qui se livre à l'évasion fiscale et l'administration fiscale. L'évasion fiscale tombe en dehors du domaine de la production défini par le SCN. Néanmoins, les opérations entre celui qui se livre à l'évasion fiscale et son homologue (par exemple, dans le cadre d'une fausse facturation ou de la non-déclaration d'actifs par le recours à un paradis fiscal) font l'objet d'un commun accord et peuvent trouver leur origine dans des activités économiques légales. Pour relier les FFI au SCN et à la BDP, il est important de savoir quelles activités sont déjà comptabilisées et quelles ne le sont pas. Certains flux, tels ceux qui proviennent d'activités assimilables à de l'exploitation²⁴, qui tombent en dehors du domaine de la production défini par le SCN, pourraient néanmoins être comptabilisés comme « autres flux » dans les comptes nationaux et les statistiques de la BDP²⁵.

²³ Il convient de noter, comme on le fait aussi observer au chapitre 2.3, que l'acte économique diffère de l'opération économique, cette dernière supposant un commun accord.

²⁴ Les activités assimilables à de l'exploitation sont des activités illégales qui supposent un transfert forcé et/ou involontaire de ressources économiques entre deux acteurs. Elles n'entrent pas dans le champ du SCN en raison de l'absence d'un commun accord entre les parties (UNCTAD and UNODC, 2020).

²⁵ La Commission européenne (European Commission, 2018) définit les autres flux comme des « phénomènes économiques véritables qui appréhendent les changements des actifs et des passifs entre les positions d'ouverture et de clôture qui ne sont pas dus à des transactions », ce qui est conforme à la définition des autres flux selon le SCN 2008.

Nombre d'activités illicites sont imbriquées, s'agissant par exemple de la corruption liée à la manipulation de prix. La tenue de comptes distincts pour la génération de revenus et la gestion de revenus peut aider à éviter certains des chevauchements possibles et à assurer la cohérence avec le SCN, la BDP et d'autres cadres statistiques (UNCTAD and UNODC, 2020)²⁶ :

- La **génération de revenus illicites** concerne l'ensemble des opérations transfrontières effectuées dans le cadre de la production de biens et de services illicites ou créatrices de revenus illicites pour un acteur lors d'une activité illicite non productive ;
- La **gestion de revenus illicites** désigne les opérations transfrontières par lesquelles un revenu illicite est affecté à l'investissement dans des actifs financiers et non financiers ou à la consommation de biens et de services.

La génération de revenus peut être représentée par trois agrégats principaux : le produit brut, les dépenses intermédiaires (ou coûts intermédiaires) et la valeur ajoutée (qui représente également le revenu net des acteurs).

- Le **produit brut (illicite)** correspond à la valeur des biens ou services illicites produits au cours d'une période donnée. Cette valeur est déterminée par la quantité multipliée par le prix (le prix étant, par exemple, le prix de détail sur le marché intérieur, ou le prix à l'exportation si les biens sont exportés).
- Les **dépenses intermédiaires (illicites)** correspondent à la valeur des intrants (licites et illicites) dont on a fait l'acquisition pour produire des biens et services illicites au cours d'une période donnée. La valeur des intrants est déterminée par la quantité multipliée par le prix (le prix étant, par exemple, le prix intérieur si les biens sont achetés à un résident, ou le prix à l'importation si les biens sont achetés à un non-résident).

La valeur ajoutée (illicite)/le revenu net (illicite) est le résultat économique du processus de production. Elle/il correspond au produit brut moins les dépenses intermédiaires. Cette valeur représente aussi le revenu net (revenu après comptabilisation des coûts) obtenu par l'ensemble des acteurs exerçant l'activité illicite.

2.3.1 Application des notions de génération de revenus et de gestion de revenus aux flux financiers illicites fiscaux et commerciaux

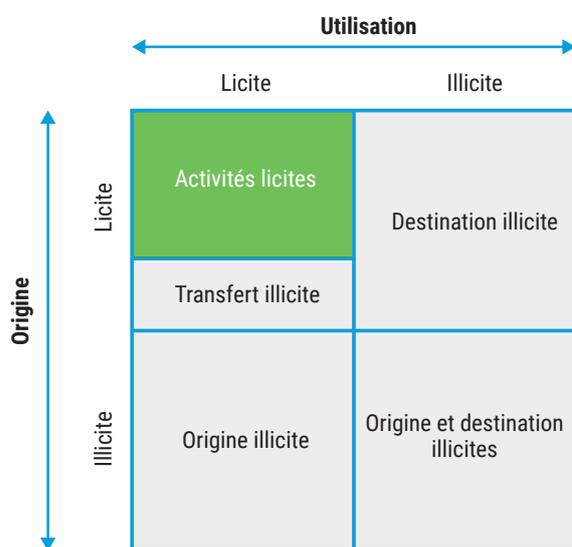
La présente section a pour objet d'appliquer les notions de génération de revenus et de gestion de revenus aux pratiques fiscales et commerciales illicites, ce qui est utile également pour faire le lien avec les normes statistiques internationales (à savoir le SCN et la BDP).

Les FFI sont produits par des opérations transfrontières menées par des individus et/ou des sociétés (c'est-à-dire des agents économiques), lorsque les ressources échangées (produits de base, biens et services, actifs financiers et non financiers) sont d'origine et/ou d'utilisation illicite, ou si elles sont d'origine et d'utilisation licites, font appel à une modalité de transfert illicite.

La matrice origine/utilisation présentée à la figure 4 schématise la formation des FFI. Hormis la partie verte du coin supérieur gauche, les autres types d'opérations produisent des FFI, car elles font intervenir des ressources dont l'origine et/ou la destination sont illicites ou qui, bien que licites, sont échangées par des moyens illicites. Ce schéma peut constituer une première étape pour interpréter les opérations et les classer selon les catégories d'identification et de mesure des FFI.

²⁶ Si la question est abordée dans le présent document technique, notamment au chapitre suivant, des travaux méthodologiques supplémentaires seront nécessaires pour établir un lien complet et assurer l'intégration avec des normes telles que le SCN et la BDP.

Figure 4 Diagramme origine/utilisation et formation des FFI



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Les opérations peuvent faire intervenir différents types de ressources et de logiques : des biens et services peuvent être acquis pour mener un processus de production (consommation intermédiaire) ou afin d'être consommés (consommation finale) ou investis (investissements) ; les investissements peuvent concerner des actifs financiers ou non financiers.

Les opérations peuvent être classées par agent économique, objet, fonction, etc. Le regroupement des opérations par fonction permet de saisir la logique des activités économiques à l'origine des FFI et de les présenter de façon cohérente selon le schéma origine/destination.

Les activités menées à bien par les agents économiques (par exemple, les particuliers, les entreprises, les administrations publiques) contribuent à déterminer, d'une part, la quantité de revenu dont ils disposent et, d'autre part, comment le revenu disponible est dépensé, soit en consommation finale, soit en investissements (épargne).

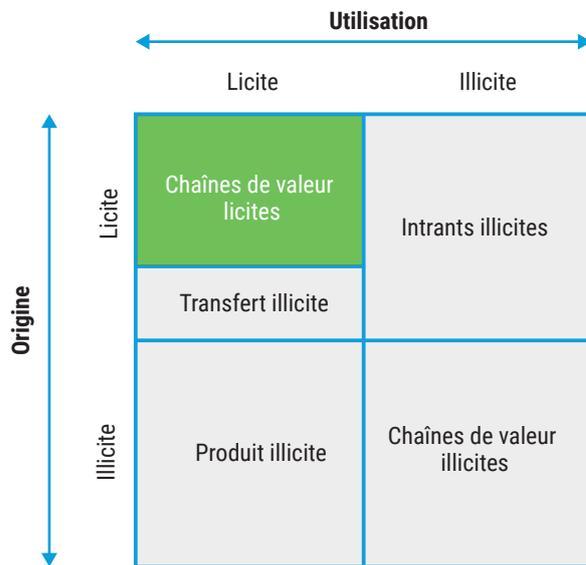
En adoptant ce point de vue, les opérations peuvent être classées en activités de génération de revenus et en activités de gestion de revenus d'après la finalité (détermination du revenu disponible ou définition de l'utilisation du revenu disponible) de l'opération.

En particulier :

- Les activités de génération de revenus recouvrent toutes les opérations (et transferts) qui sont à l'origine du revenu des individus ou des sociétés (consommation intermédiaire, production, salaires, intérêts et dividendes, par exemple) ;
- Les activités de gestion de revenus recouvrent toutes les opérations consistant à utiliser le revenu disponible (consommation de biens et de services, acquisition et cession d'actifs financiers et non financiers, par exemple).

En mettant en correspondance la définition des activités de génération de revenus et des activités de gestion de revenus et le diagramme origine/destination présenté à la figure 4, il est possible de dégager deux matrices d'interprétation du type d'opérations qui peuvent être à l'origine de FFI. La figure 5 représente les activités de génération de revenus dans le diagramme origine/utilisation.

Figure 5 Diagramme origine/utilisation et activités de génération de revenus



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

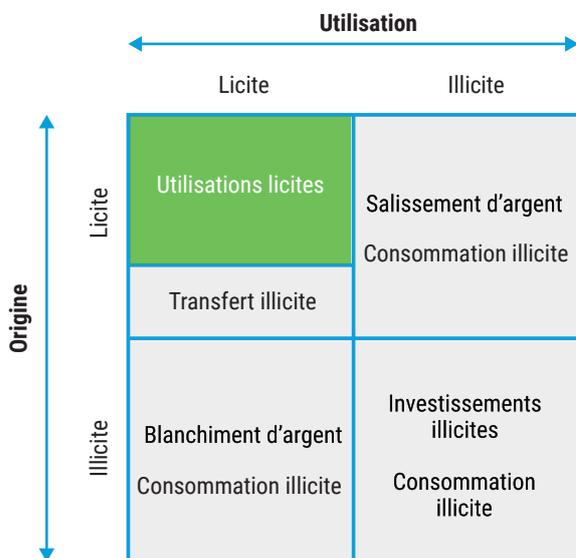
Cinq types d'activités de génération de revenus peuvent apparaître :

- Les chaînes de valeur licites, lorsque l'activité à l'origine du produit est licite tout comme celle où le bien ou le service est utilisé comme intrant ;
- Les transferts illicites, lorsque, quand bien même les deux activités précitées seraient licites, l'échange se fait par des moyens illicites ;
- Les chaînes de valeur illicites, lorsque les deux activités sont illicites ;
- Le produit illicite, lorsque l'activité à l'origine du produit est illicite, tandis que celle où le bien ou le service est utilisé comme intrant est licite ;
- L'intrant illicite, lorsque l'activité à l'origine du produit est licite, tandis que celle où le bien ou le service est utilisé comme intrant est illicite.

La figure 6, quant à elle, représente les activités de gestion de revenus dans le diagramme origine/utilisation ; cinq types d'activités peuvent ici apparaître :

- Les utilisations licites, lorsque l'origine du revenu (les actes productifs et distributifs) et l'utilisation de celui-ci (les biens et services consommés et les actifs acquis) sont licites ;
- Les transferts illicites, lorsque, quand bien même l'origine et l'utilisation du revenu seraient licites, l'opération se fait par des moyens illicites ;
- Les investissements illicites/la consommation illicite, lorsque l'origine du revenu autant que son utilisation sont illicites ;
- « Salissement » d'argent/consommation illicite, lorsque l'origine du revenu est licite tandis que son utilisation est illicite ;
- Blanchiment d'argent/consommation illicite, lorsque l'origine du revenu est illicite tandis que son utilisation est licite.

Figure 6 Diagramme origine/utilisation et activités de gestion de revenus



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

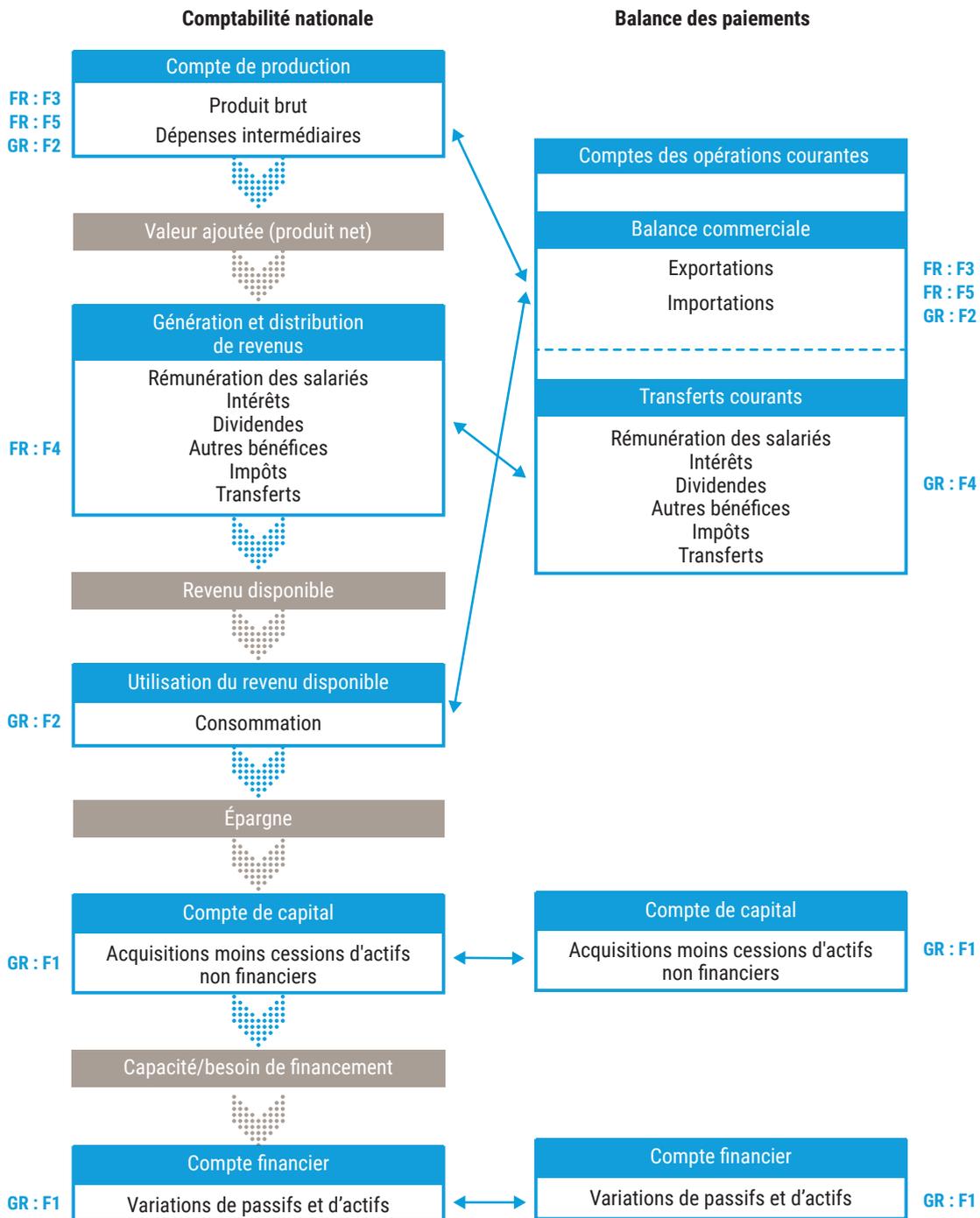
Chaque type de pratique (licite ou illicite) à l'origine de FFI peut être classé et interprété. Chacun produit des flux pouvant être inscrit dans la taxonomie d'après les caractéristiques de la pratique considérée et la nature de l'opération sous l'angle de l'objet (biens/services/actifs licites/illicites) et de la fonction (production, distribution, consommation, investissements).

2.3.2 La génération et la gestion de revenus dans la séquence de la comptabilité nationale et de la balance des paiements

Cette mise en correspondance des activités de génération de revenus et des activités de gestion de revenus entre le SCN/la BDP et le cadre statistique de mesure des FFI permet de repérer où et comment les FFI sont (ou devraient être) inclus dans le SCN et la BDP. Elle permet également de définir comment les différentes pratiques à l'origine de FFI sont (ou devraient être) positionnées conceptuellement dans la séquence des comptes.

Comme illustré à la figure 7, le SCN revêt la forme d'une séquence de comptes représentant la façon dont la valeur ajoutée est produite, distribuée et utilisée par les agents résidents (compte tenu également des interactions avec les agents non résidents) en vue de modifier la position nette d'un agent (ou d'un pays) par rapport au reste du monde. Les activités de génération de revenus ou les activités de gestion de revenus ainsi que les flux connexes (tels que définis au tableau 1) sont indiqués clairement dans la figure.

Figure 7 Séquence des comptes et des principaux postes de la comptabilité nationale et de la balance des paiements



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

En particulier, le compte de production représente la création de valeur ajoutée comme étant le résultat de la production d'un produit à partir d'une série d'intrants. Le compte de génération et de distribution de revenu indique quant à lui comment la valeur ajoutée est répartie entre les facteurs de production en tant que rémunération des salariés et différents types de bénéfices (intérêts, dividendes, retraits, revenu

mixte, etc.) pour former le revenu primaire des agents. Un deuxième niveau de distribution du revenu concerne la fiscalité et les transferts courants, qui contribuent à modifier la répartition du revenu entre les agents en définissant leur revenu disponible. Cette partie des ressources peut être consommée ou épargnée, et le choix entre l'une ou l'autre utilisation est représenté dans le compte d'utilisation du revenu. L'épargne contribue à financer l'acquisition nette d'actifs non financiers (acquisition moins cession), qui est représentée dans le compte de capital. Dans ce contexte, si l'épargne est supérieure au montant des ressources nécessaires à l'acquisition nette d'actifs non financiers, une position financière positive apparaît (capacité de financement). À l'inverse, si l'épargne est inférieure au montant considéré, une position financière négative apparaît (besoin de financement). Une position positive ou négative des agents entraîne une variation des actifs et des passifs enregistrés dans leur compte financier : la variation nette (actifs moins passifs) doit être d'un montant égal à celui de la position nette issue du compte de capital et son signe doit être cohérent avec celle-ci.

Cette séquence de comptes peut être établie pour chacun des agents résidents (en principe par secteur institutionnel, ce qui recouvre les résidents par typologie), en tenant compte également de leurs interactions avec les non-résidents. À cet égard, la BDP est complémentaire du SCN, car elle tient compte des relations entre résidents et non-résidents tout au long de la séquence des comptes. De fait, comme on peut le voir à la figure 7, la BDP se présente sous la forme d'une séquence de comptes analogue à celle du SCN, qui représente la façon dont les résidents d'un pays déterminé interagissent avec le reste du monde.

Le compte courant de la BDP s'étend à toutes les activités qui ont trait à la production, à la génération et la distribution du revenu et à l'utilisation du revenu disponible. En particulier, la balance commerciale (exportations nettes des importations) comprend les activités liées au compte de production (exportation de produits et importation d'intrants intermédiaires, par exemple) et à l'utilisation du revenu disponible (consommation importée, par exemple). Les transferts courants comprennent les flux transfrontières (entrants et sortants) liés à la génération et à la distribution du revenu (rémunération de la main-d'œuvre non résidente, envois de fonds, versement de dividendes ou d'intérêts à des non-résidents, par exemple). Le compte de capital de la BDP enregistre les flux transfrontières liés à l'acquisition et à la cession d'actifs non financiers, et permet ainsi de déterminer la position finale d'emprunteur ou de prêteur net du pays concerné. Enfin, le compte financier de la BDP enregistre les activités financières visant à équilibrer la position effective du pays considéré par rapport au reste du monde.

Dans ce contexte, il est nécessaire d'enregistrer les mouvements transfrontières de ressources (compte courant, compte de capital ou compte financier) en vue d'établir la position relative d'un pays donné par rapport au reste du monde. Le compte courant et le compte de capital de la BDP indiquent la contribution des flux transfrontières à la position finale du pays (comme prêteur net ou emprunteur net). Le compte financier de la BDP permet de voir comment une position négative (besoin de financement) est financée par la vente d'actifs (financiers) à l'étranger, ou bien, symétriquement, comment une position positive (capacité de financement) finance l'acquisition d'actifs (financiers) étrangers.

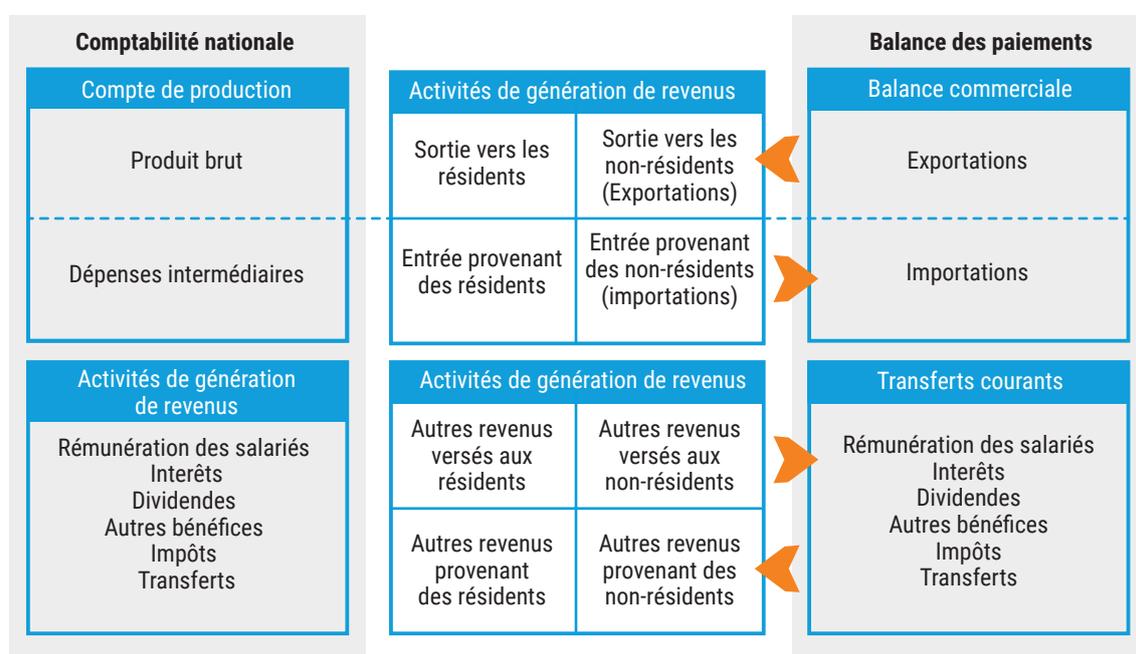
Il est donc possible de conjuguer le SCN et la BDP pour enregistrer tout flux de ressources, intérieur ou transfrontières, selon l'une ou l'autre approche. En particulier, le SCN comprend les renseignements figurant dans la BDP, et du point de vue du pays, constitue le cadre général. La structure de ce cadre combiné permet aussi de définir la position finale de chacun des agents résidents (ou du pays, en tant qu'ensemble des résidents), en tenant compte de leurs interactions avec les agents non résidents (ou de pays étrangers en tant qu'ensemble des non-résidents résidant dans d'autres pays).

Si l'on considère tout d'abord la génération de revenus dans le SCN et la BDP, les activités de génération de revenus correspondent aux opérations liées aux activités de production et de distribution. En particulier, elles comprennent les opérations liées aux processus de production (vente de biens et de services et acquisition d'intrants productifs, par exemple) et à la génération et à la distribution du revenu (versement/réception d'intérêts et de dividendes ou d'autres formes de bénéfices, rémunération des salariés, et autres transferts, y compris ceux avec l'administration publique, par exemple).

Compte tenu de la séquence des comptes présentée au paragraphe précédent, il est donc possible de scinder les activités de génération de revenus en deux sous-catégories : activités productives et activités distributives. Dans ce contexte, la figure 8 indique les points d'insertion des différentes sous-catégories d'activités de génération de revenus dans le SCN et la BDP.

Les opérations liées aux processus de production sont inscrites au compte de production du SCN (à savoir le produit brut et la consommation intermédiaire), et lorsqu'elles font intervenir un échange avec des agents non résidents, dans la balance commerciale de la BDP (importations et exportations). Pour ce qui est des FFI (représentés par des flèches oranges dans la figure 8), seules les activités transfrontières sont prises en compte et la direction du flux (entrant ou sortant) est opposée à celle du bien/service échangé (autrement dit, les importations produisent des FFI sortants et les exportations des FFI entrants)²⁷.

Figure 8 Activités de génération de revenus et séquence des comptes de la comptabilité nationale et de la balance des paiements



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Les opérations liées aux activités distributives sont enregistrées dans les comptes de génération et de distribution du revenu, dans le SCN (selon le type et la direction du flux – dividendes ou intérêts, par exemple) ; et si elles donnent lieu à un échange avec des agents non résidents, dans le compte des transferts courants, dans la BDP (selon le type et la direction du flux – dividendes ou intérêts, par exemple). Dans ce cas, seules les activités transfrontières relèvent des FFI (flèches orange dans la figure 8) et le sens des flux (entrants ou sortants) est le même que celui du transfert correspondant (le paiement d'intérêts produit des sorties de FFI ; la réception de dividendes produit des entrées de FFI).

Pour ce qui est de la gestion de revenus dans le cadre du SCN et de la BDP, les activités de gestion de revenus correspondent aux opérations liées à l'utilisation du revenu disponible. Elles recouvrent les opérations liées à la consommation (autrement dit l'acquisition de biens et de services) et aux investissements (autrement dit l'acquisition et la cession d'actifs financiers et non financiers).

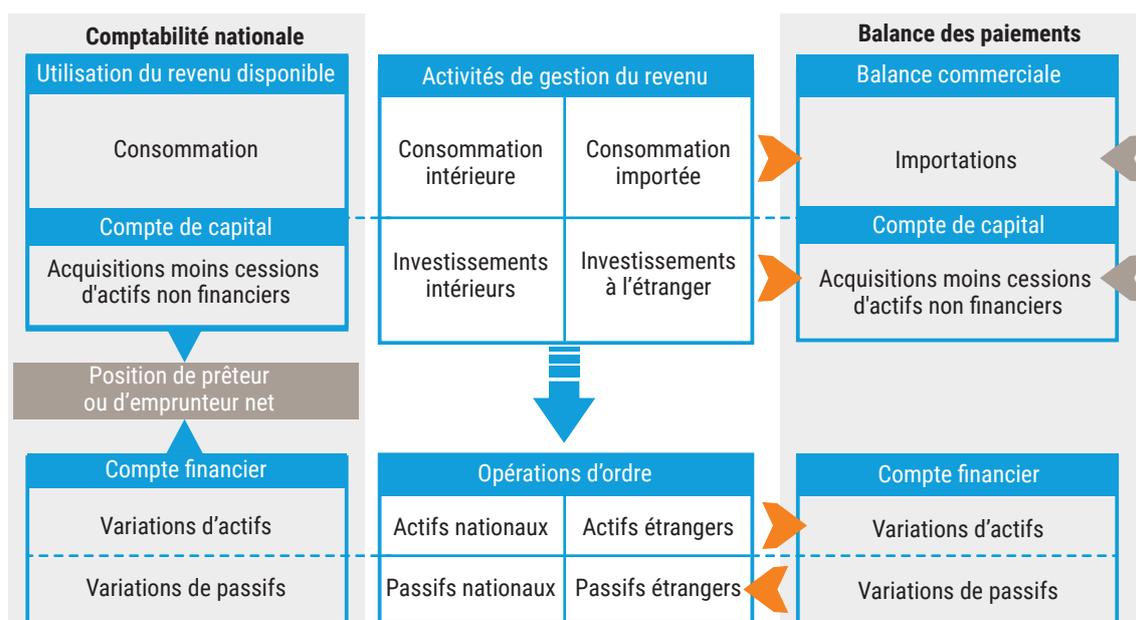
²⁷ Le sens contraire des flux de biens/services et des flux financiers se veut une règle générale, mais il peut en aller autrement avec certains types de fraude comme la fausse facturation dans le cadre du commerce international (voir ci-dessous). En effet, la sous-facturation des exportations crée des sorties de FFI (même si les exportations supposent généralement des entrées de flux financiers), tandis que la surfacturation des importations crée des entrées de FFI (même si les importations supposent généralement des sorties de flux financiers).

Les activités de gestion de revenus peuvent être scindées en deux sous-catégories, cette fois en fonction de la nature de l'objet de l'activité (biens/services et actifs financiers ou non financiers). La figure 9 indique les points d'insertion des différentes sous-catégories d'activités de gestion de revenus dans le SCN et la BDP.

Les opérations liées aux biens/services et aux actifs non financiers sont classés dans le compte d'utilisation du revenu disponible (consommation de biens et de services) ou le compte de capital (acquisition ou cession d'actifs non financiers) du SCN. Si l'échange fait intervenir des agents non résidents, l'opération doit aussi être enregistrée dans la balance commerciale (consommation de biens et services) ou dans le compte de capital (acquisition d'actifs non financiers) de la BDP.

Dans le cas des FFI, où seules les opérations transfrontières sont analysées, l'utilisation du revenu (sous forme de consommation ou d'investissement) entraîne des sorties de FFI (flèches orange dans la partie supérieure de la figure 9). À l'inverse, des entrées de FFI (flèches grises dans la partie supérieure de la figure 9) surviennent lorsque des agents non résidents utilisent leur revenu illicite pour acheter des biens ou des services produits dans le pays considéré ou qu'ils acquièrent des actifs non financiers (ce qui correspond à un désinvestissement du point de vue du pays considéré).

Figure 9 Activités de gestion de revenus et séquence des comptes de la comptabilité nationale et de la balance des paiements



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Les opérations liées aux actifs financiers relèvent du compte financier dans le SCN et dans la BDP (en tant que variations d'actifs et de passifs). Les opérations sur l'actif et le passif financiers sont la contrepartie financière de l'ensemble des opérations réelles effectuées par les résidents (vis-à-vis également des non-résidents), et ont aussi pour rôle d'équilibrer leur position finale de prêteur net ou d'emprunteur net. Les opérations transfrontières sur actifs financiers créent des FFI variables selon le sens de l'opération (entrées de FFI quand le passif (l'actif) augmente (diminue), sorties de FFI quand le passif (l'actif) diminue (augmente))²⁸.

²⁸ Ce traitement ne prend pas en compte les variations exogènes de la valeur des actifs et des passifs (plus-values, variations de la valeur des obligations, par exemple).

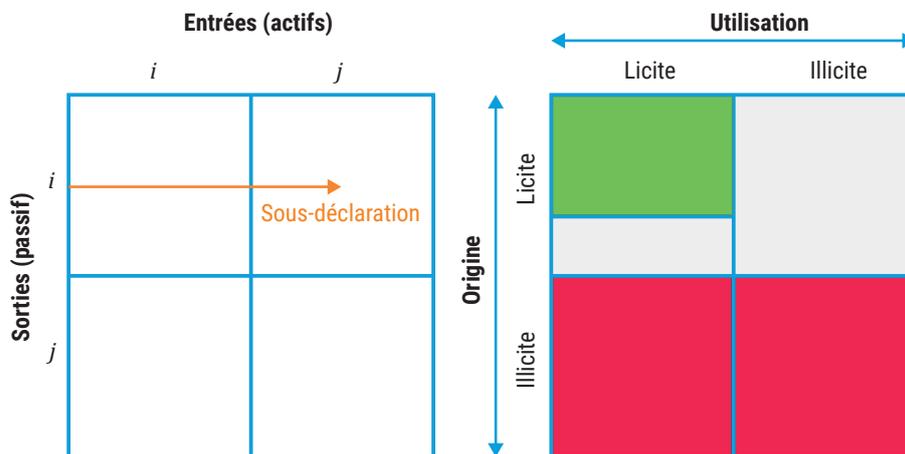
2.3.3 Comment interpréter les différents FFI fiscaux et commerciaux selon le cadre des activités de génération/gestion de revenus

La présente section décrit les moyens possibles de classer et d'interpréter les différentes pratiques fiscales et commerciales illicites à l'origine de FFI (telles que définies au tableau 1) selon le cadre activités de génération/gestion de revenus et indique à quelles rubriques du SCN et de la BDP les flux correspondants peuvent être (ou sont déjà) enregistrés. Cinq flux sont analysés dans les sections ci-après.

Patrimoine offshore non déclaré (F1)

Le patrimoine offshore non déclaré renvoie à la fausse déclaration d'actifs non financiers et/ou financiers dans le but de sous-déclarer le patrimoine détenu par le résident d'un pays où la fiscalité est plus élevée (pays i) dans un pays où la fiscalité est plus basse ou dont le système financier est moins transparent (pays j). La partie gauche de la figure 10 donne une représentation entrées/sorties du patrimoine offshore non déclaré.

Figure 10 Patrimoine offshore non déclaré (F1)



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

La sous-déclaration d'actifs financiers et/ou non financiers renvoie aux opérations dans lesquelles ces ressources ont été acquises par les résidents du pays i à titre de moyen d'utiliser leur revenu, et le flux correspondant se classe donc parmi les AGR. Par rapport à la taxonomie de la figure 6, la sous-déclaration du patrimoine extraterritorial peut relever de différentes catégories selon la nature du revenu et de l'investissement.

Les actifs non déclarés peuvent être en principe licites ou illicites, tandis que le revenu qui finance leur acquisition est illicite par définition (sans quoi il n'y aurait pas d'incitation à la sous-déclaration). En conséquence, le patrimoine extraterritorial non déclaré peut figurer dans les deux parties inférieures de la matrice de classification des activités de gestion de revenus (voir le côté droit de la figure 10) : blanchiment d'argent (lorsque l'avoir non déclaré dans lequel on investit est licite) ou placements criminels (lorsque l'avoir non déclaré est illicite). S'agissant de l'orientation des flux, le patrimoine offshore non déclaré produit des entrées de FFI pour le pays j (celui qui vend l'actif) et des sorties de FFI pour le pays i (celui qui acquiert l'actif).

Les opérations à l'origine du patrimoine non déclaré sont liées à l'acquisition et à la cession d'actifs financiers et/ou non financiers. Dès lors, du point de vue du SCN, il convient de les enregistrer dans le compte de capital ou le compte financier, selon qu'il s'agit d'actifs non financiers ou financiers ; il en va de même en ce qui concerne la BDP.

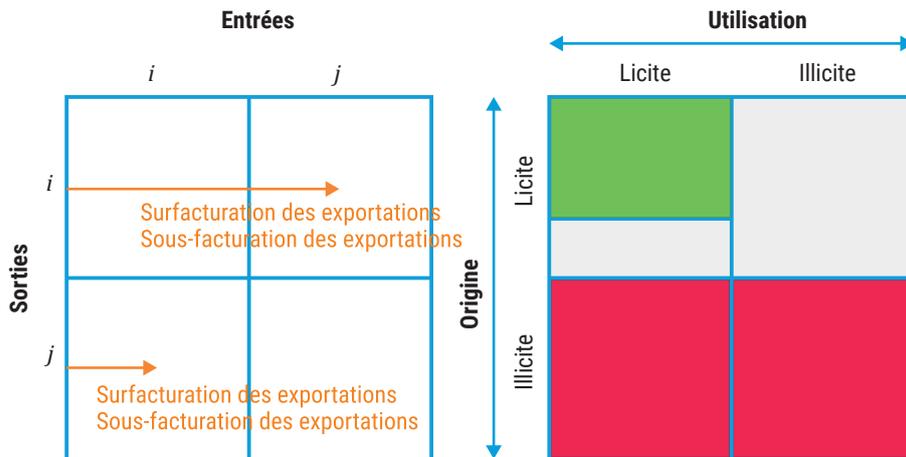
Fausse facturation (F2)

Il y a fausse facturation lorsque des transactions licites entre partenaires commerciaux font l'objet d'une fausse déclaration à l'administration fiscale et aux autorités de contrôle dans le but de transférer des fonds d'un pays à un autre (ou de se soustraire au paiement des droits de douane). En particulier, en reprenant l'exemple des pays i et j , on peut distinguer quatre scénarios d'après les caractéristiques des asymétries de facturation possibles entre les deux pays :

- $IMP_i > EXP_j$ (surfacturation à l'importation)
- $EXP_i < IMP_j$ (sous-facturation à l'exportation)
- $IMP_i < EXP_j$ (sous-facturation à l'importation)
- $EXP_i > IMP_j$ (surfacturation à l'exportation)

Du point de vue du pays i , la surfacturation des importations et la sous-facturation des exportations peuvent être à l'origine de FFI ayant pour objet de conserver ou de déplacer des ressources à l'étranger (sorties de FFI). La sous-facturation des importations et la surfacturation des exportations peuvent être associées à la fraude douanière (portant sur les droits de douane ou les crédits à l'exportation, respectivement), ce qui implique des entrées de FFI pour le pays i . La partie gauche de la figure 11 donne une représentation entrées/sorties de la fausse facturation.

Figure 11 Fausse facturation (F2)



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Bien qu'elle concerne l'importation et l'exportation de biens et de services, la fausse facturation ne peut être classée parmi les activités productives. En effet, ce n'est pas la valeur du bien/service (comme dans le cas de la manipulation du prix de transfert ou du transfert d'actifs) qui est en cause, mais seulement l'enregistrement. Cette pratique ne semble donc pas liée au transfert de coûts et de recettes mais plutôt à la possibilité de transférer les fonds à utiliser d'un pays à l'autre, et relèverait donc de la catégorie des AGR. Le cas de la fraude douanière fait exception à cette manière de concevoir les choses : dans ce cas, la fausse facturation peut être considérée comme relevant des activités de production et serait alors à classer parmi les activités de génération de revenus.

La fausse facturation peut être à l'origine de différents types d'activités de gestion de revenus selon que l'origine et la destination du revenu est licite ou illicite (partie droite de la figure 11). En effet, un revenu d'origine licite peut être transféré à l'étranger pour être utilisé de manière illicite (selon le processus de « salissement » d'argent défini à la figure 6 et représenté dans la partie supérieure droite de la matrice de

la figure 11), tandis qu'un revenu d'origine illicite peut être transféré à l'étranger pour être utilisé de manière licite (dans le cadre du blanchiment d'argent – voir partie inférieure gauche de la matrice) ou illicite (par des placements criminels – voir partie inférieure droite de la matrice).

Les flux se rattachant à la fausse facturation devraient être enregistrés comme importation/exportation dans le compte de production du SCN (et dans le compte d'utilisation du revenu, au niveau du poste de la balance des opérations courantes entre pays) et dans celui de la balance commerciale dans la BDP.

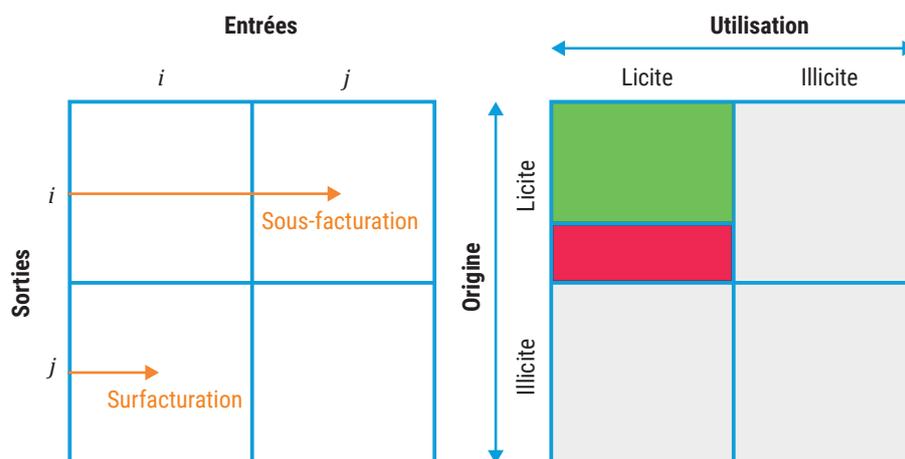
Manipulation des prix de transfert et transfert d'actifs (F3 et F5)

La manipulation des prix de transfert et le transfert d'actifs sont opérés de façon à transférer les bénéfices entre les différentes unités d'un groupe multinational en sous-évaluant ou en surévaluant des intrants productifs (par exemple, des composants) ou des actifs (par exemple, des produits de la propriété intellectuelle) en vue de répartir coûts et recettes au sein du groupe pour que la plus grosse part des bénéfices soit réalisée dans le pays où la fiscalité est la plus basse.

La partie gauche de la figure 12 donne une représentation des entrées et des sorties pour la manipulation des prix de transfert et le transfert d'actifs. Dans l'hypothèse où i est un pays pratiquant une fiscalité plus élevée que le pays j , la manipulation des prix de transfert/le transfert d'actifs consiste pour l'unité d'entreprise située dans le pays i (le pays j) à surévaluer le prix des intrants (du produit) acquis (vendu) ou pour l'unité d'entreprise située dans le pays j (le pays i) à sous-évaluer les intrants (le produit) acquis (vendu).

Les deux pratiques concernant les processus de production, il convient de les indiquer dans le diagramme des activités de génération de revenus. En particulier, si l'on se réfère à la taxonomie de la figure 5, la manipulation des prix de transfert/le transfert d'actifs concernent des produits licites utilisés comme intrants dans des processus de production licites tandis que l'opération est menée de façon illicite (partie rouge de la partie supérieure gauche de la matrice de classification, dans la partie droite de la figure 12). Dans ce contexte, les FFI générés par la manipulation des prix de transfert et le transfert d'actifs sont normalement des entrées (des sorties) pour le pays recevant le surpaiement (le sous-paiement).

Figure 12 Manipulation des prix de transfert et transfert d'actifs (F3 et F5)



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

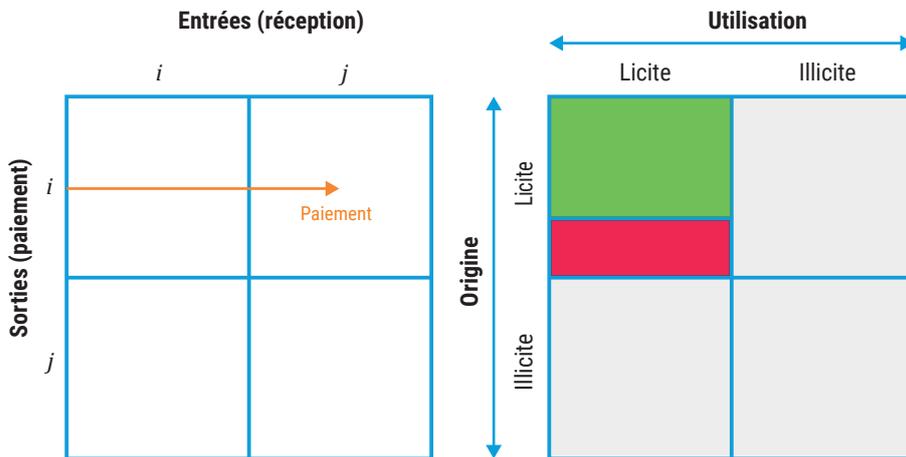
Les opérations associées à la manipulation des prix de transfert et au transfert d'actifs devraient être inscrites dans le compte de production du SCN (en tant que produit ou que coûts intermédiaires, selon le sens de l'opération) et dans la balance commerciale de la BDP (comme importation ou comme exportation de biens/services, selon le sens de l'opération).

Transfert de dette (F4)

Le transfert de dette concerne les emprunts/prêts de ressources financières intragroupes des multinationales permettant à ces entités de déplacer une situation financière négative vers les pays où la fiscalité est plus élevée. Le paiement d'intérêts diminue l'assiette fiscale utilisée pour déterminer l'imposition du revenu. En effet, le flux des intérêts représente un coût pour l'unité d'entreprise située dans le pays *i* (celui où le niveau d'imposition est plus élevé) et une recette pour l'unité d'entreprise située dans le pays *j*. La partie gauche de la figure 13 fournit une représentation entrées/sorties du transfert de dette.

Le flux des intérêts (remboursement de la dette) qui intervient dans le transfert de dette contribue à déterminer le revenu des agents et devrait donc figurer dans les activités de génération de revenus. En particulier, si l'on se réfère à la taxonomie des activités de génération de revenus de la figure 5, le transfert de dette concerne le paiement licite d'intérêts par l'emprunteur (entrées) qui est licitement reçu par le prêteur (sorties) tandis que l'opération est menée de façon illicite. Cette pratique figure dans la case indiquée en rouge dans la figure 13. Dans ce contexte, les FFI produits par le transfert de dette constituent normalement des entrées (des sorties) pour le pays qui reçoit (paie) le flux des intérêts.

Figure 13 Transfert de dette (F4)



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Les opérations liées au transfert de dettes (flux des intérêts) devraient être portées au compte de génération et de distribution du revenu du SCN (comme intérêts payés ou reçus, selon le sens de l'opération) et au compte des transferts courants de la BDP (comme intérêts payés ou reçus, selon le sens de l'opération).

À partir des définitions figurant aux paragraphes précédents, il est possible d'organiser précisément les activités fiscales et commerciales illicites dans une taxonomie afin d'obtenir un cadre interprétatif complet.

À cet égard, le tableau 3 indique, pour chaque FFI fiscal et commercial, le type de flux concerné, la fonction de l'activité, le classement possible en génération ou en gestion de revenus et les rubriques du SCN et de la BDP où ils sont inscrits.

Tableau 2 Caractéristiques des FFI fiscaux et commerciaux

Flux	Type	Objet du flux	Fonction de l'activité	SCN		BDP		
				Génération/ Gestion	Compte	Poste	Compte	Poste
Manipulation des prix de transfert	F3	Biens/ services	Production	Activités de génération de revenus	Compte de production	Produit/coûts intermédiaires	Balance commerciale	Importations, Exportations
Transfert d'actifs	F5	Biens/ services	Production	Activités de génération de revenus	Compte de production	Produit/coûts intermédiaires	Balance commerciale	Importations, Exportations
Transfert de dette	F4	Intérêts	Distribution du revenu	Activités de génération de revenus	Compte de génération et de distribution du revenu	Paiement/ réception d'intérêts	Transfert courant	Paiement/ réception d'intérêts
Patrimoine offshore non déclaré (actifs financiers)	F1	Actifs financiers	Utilisation du revenu	Activités de gestion de revenus	Compte financier	Acquisitions moins cessions d'actifs financiers	Compte financier	Acquisitions moins cessions d'actifs financiers
Patrimoine offshore non déclaré (actifs non financiers)	F1	Actifs non financiers	Utilisation du revenu	Activités de gestion de revenus	Compte de production	Acquisitions moins cessions d'actifs non financiers	Compte de production	Acquisitions moins cessions d'actifs non financiers
Fausse facturation (catégorie générale)	F2	Biens/ services	Utilisation du revenu	Activités de gestion de revenus	Compte de production, compte d'utilisation du revenu	Produit, coûts intermédiaires, balance des opérations courantes entre pays	Balance commerciale	Importations, Exportations
Fausse facturation (soustraction aux droits de douane)	F2	Biens/ services	Production	Activités de génération de revenus	Compte de production	Produit, coûts intermédiaires	Balance commerciale	Importations, Exportations

Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

2.3.4 Autres aspects de la mise en correspondance avec les cadres statistiques

La mesure des FFI suit également le concept de résidence, défini comme suit dans la sixième édition du Manuel de la balance des paiements et de la position extérieure globale (MBP6)²⁹ : « La résidence de toute unité institutionnelle est le territoire économique avec lequel elle entretient la relation la plus importante ; elle peut être exprimée comme le lieu où se trouve le centre d'intérêt économique prédominant » (IMF, 2009: 70).

L'évaluation est effectuée conformément au SCN 2008 et au MBP6 ; les biens et les services (et les autres catégories, notamment les actifs et la main-d'œuvre) sont évalués au prix du marché auquel ils ont été échangés. Le concept de prix de marché est important lorsque l'on tente d'estimer les FFI en détectant les prix anormaux. Le prix de marché est le prix effectif dont sont convenues les parties à l'opération. Dans le cas des opérations non marchandes, l'évaluation est faite d'après les coûts encourus ou en se référant au prix de marché de biens ou de services analogues.

²⁹ Toute mention de l'un ou l'autre des cadres statistiques renvoie à la version la plus récente de chacun (SCN 2008 et MBP6, respectivement).

Le principe du transfert de propriété veut que les importations et les exportations liées à une transformation qui se font sans transfert de propriété soient exclues des statistiques du commerce extérieur, même si elles franchissent les frontières du pays. Ce principe est susceptible de poser des difficultés aux pays et de contribuer à une asymétrie des échanges – l'un des nombreux problèmes à prendre en considération pour estimer les FFI à partir des données commerciales. En revanche, tout flux financier franchissant les frontières est pris en compte dans l'estimation des FFI, qu'il y ait ou non transfert de propriété.

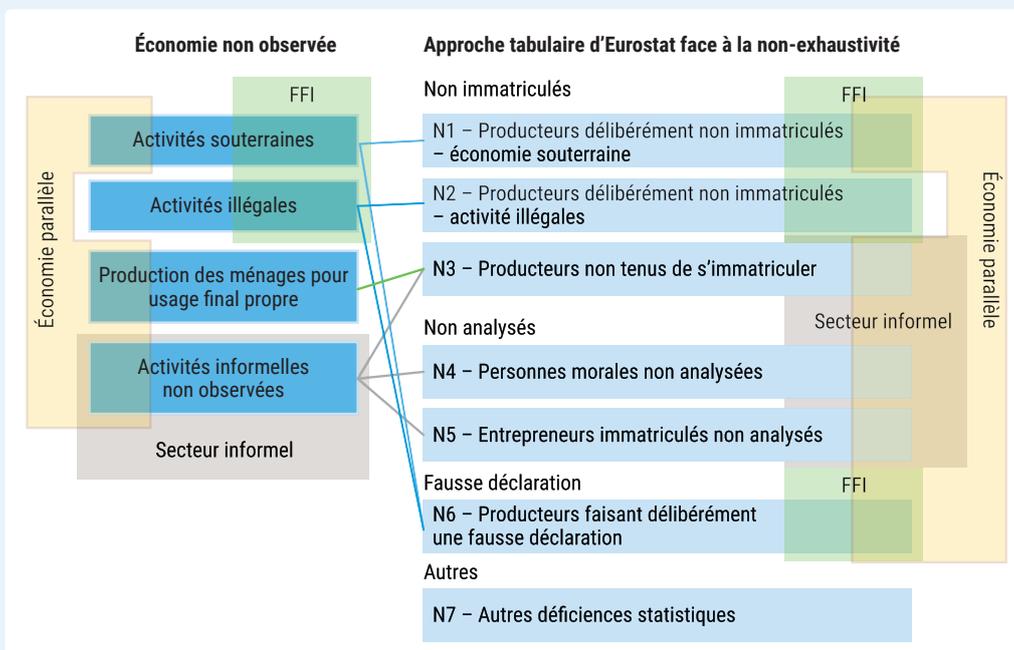
Les activités à l'origine de FFI doivent être analysées rigoureusement et inscrites dans un cadre permettant aux statisticiens de déterminer les diverses composantes à prendre en compte. Il est nécessaire de prévoir à cet effet une classification statistique qui soit discrète, exhaustive et mutuellement exclusive, et alignée sur les cadres et principes statistiques existants. Les FFI sont donc compilés d'après la classification et les définitions figurant dans la Classification internationale des infractions à des fins statistiques (UNODC, 2015), pour ce qui est des activités illégales, et une extension devra être élaborée selon des principes analogues en ce qui concerne l'évitement fiscal agressif, qui n'est pas couvert par la Classification.

Dans les premiers travaux relatifs à l'économie non observée, on a jeté les bases d'une amélioration de l'exhaustivité des comptes nationaux et des statistiques de la balance des paiements de façon à couvrir les activités et les flux de ce secteur de l'économie (voir notamment OECD, 2002 ; Eurostat, 2005 et 2018). Les concepts correspondants étant méthodologiquement et conceptuellement plus avancés, l'observation des liens entre les FFI et l'économie non observée peut aider à mesurer les FFI, et à en garantir l'alignement avec les cadres statistiques existants. L'une de ces tentatives menées à cet égard est présentée dans l'encadré 2.

Encadré 2 Organiser les concepts relatifs aux flux financiers illicites

Il existe un recoupement partiel entre nombre de concepts et le champ des FFI. La figure ci-après relie aux FFI quatre concepts apparentés : l'économie non observée³⁰, l'approche tabulaire préconisée par Eurostat pour remédier à la non-exhaustivité des comptes nationaux, le secteur informel³¹ et l'économie parallèle³². L'économie non observée et l'approche tabulaire d'Eurostat face à la non-exhaustivité des comptes nationaux forment la base à laquelle les autres concepts sont reliés. Le secteur informel joue un rôle important dans beaucoup de pays en développement, mais l'OIT (2015), par définition, exclut les activités illicites de l'économie informelle. L'économie parallèle (tout comme la notion proche d'économie souterraine) n'a pas de définition statistique claire. Les FFI sont le seul cas où le champ de la notion est délimité par l'importance accordée aux flux transfrontières. La figure envisage les quatre principaux types de FFI, sans se limiter aux FFI causés par des pratiques commerciales et fiscales.

Figure 14 Articulation des flux financiers illicites avec des concepts connexes



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Au cours de la période 2024-2026, la CNUCED et l'ONUDC, conjointement avec l'Équipe spéciale, poursuivront les travaux visant à relier les concepts et définitions intéressant les FFI aux statistiques de la comptabilité nationale et de la balance des paiements pour en faciliter l'interopérabilité. Cela serait particulièrement utile à la compréhension des flux dans le contexte des chaînes de valeur mondiales, et

³⁰ Les groupes d'activités non observées les plus fréquents relèvent de l'économie souterraine, des activités illégales, du secteur informel ou de la production des ménages pour usage final propre. Il est aussi possible que des activités ne soient pas observées en raison de déficiences du programme de collecte des données statistiques de base (OECD, 2002).

³¹ Dans sa définition pratique de l'économie informelle (IMF, 2019), le FMI indique que celle-ci englobe : i) la production de biens et de services marchands des ménages ; et ii) les activités de sociétés (illégales ; souterraines) que peut ne pas couvrir le cadre ordinaire de collecte de données servant à la compilation des statistiques macroéconomiques. Dans le champ de l'économie informelle, sont prises en compte non seulement des activités intérieures, mais aussi les opérations transfrontières des unités résidentes.

³² Selon Medina et Schneider (Medina and Schneider, 2018), l'économie parallèle comprend l'ensemble des activités économiques qui sont dissimulées aux autorités officielles pour des raisons pécuniaires, réglementaires ou institutionnelles.

à celle de l'interaction avec les données et statistiques relatives aux entités ad hoc, les producteurs dits « sans usine », la gouvernance, etc. (voir notamment Praia Group on Governance Statistics, 2020).

2.4 DIAGRAMME DE DÉCISION ET TABLEAU DE BORD PERMETTANT DE RELIER LES PRATIQUES FISCALES ET COMMERCIALES AUX TYPOLOGIES DE FFI

D'après la définition indiquée précédemment, les FFI sont des flux financiers transfrontières dont l'origine, le transfert ou l'utilisation est illicite et qui traduisent un échange de valeur. Les FFI sont associés à des flux économiques qui résultent d'actes illicites ou sont utilisés ou transférés en commettant de tels actes, qui peuvent se rattacher à des activités criminelles (marchés illégaux, corruption, exploitation et financement du terrorisme) ou à des pratiques fiscales et commerciales illicites. Le *Cadre conceptuel* (UNCTAD and UNODC, 2020) offre une taxonomie permettant de classer les FFI d'après les caractéristiques des opérations économiques selon l'objet (par exemple, biens et/ou services intermédiaires et/ou finals, actifs financiers et/ou non financiers) et le but (par exemple, production ou utilisation de revenu). En outre, cette taxonomie relie les FFI à des cadres comptables de référence comme le SCN et la BDP.

La présente section vise à établir un lien conceptuel entre les actes illicites et les opérations économiques à l'origine de FFI. À cet égard, le diagramme de décision figurant ci-après propose un regard neuf sur la question de savoir si un acte illicite est à l'origine de FFI et, en cohérence avec le *Cadre conceptuel*, quelle peut être la typologie de FFI à appliquer. Ensuite, à partir des résultats du diagramme de décision, on dressera un tableau de bord en vue de la classification des pratiques fiscales et commerciales illicites. Le diagramme de décision comporte trois strates de classification, qui indiquent les étapes nécessaires pour établir les liens entre les actes illicites et les typologies de FFI. Ces trois rangs sont présentés à la figure 15.

Figure 15 Rangs de classification



Source : Réflexions des auteurs

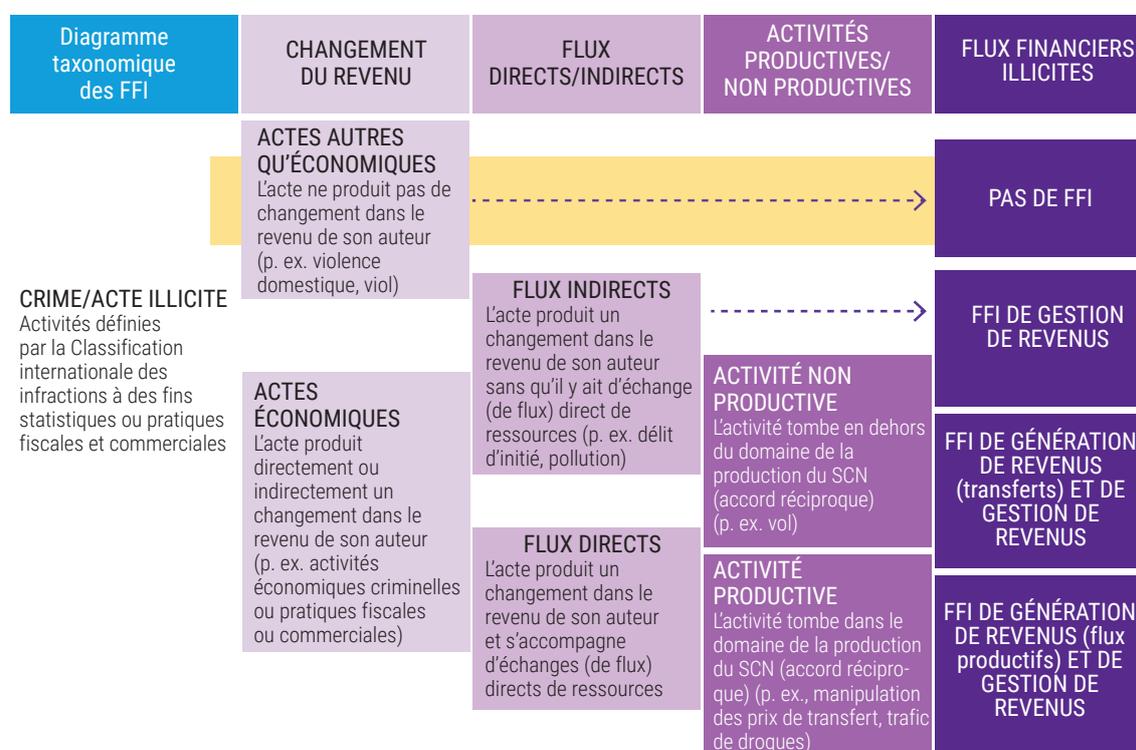
Le premier rang de classification distingue les actes illicites selon qu'ils produisent ou non un changement dans le revenu de l'acteur concerné. Cela permet de déterminer si l'acte illicite peut être considéré comme une activité économique et s'il peut donc être à l'origine de FFI. Le deuxième rang vise à déterminer si le flux économique produit par l'activité économique a une incidence directe ou indirecte sur le revenu de l'acteur concerné. Seuls les flux directs sont associés à des transactions pouvant être à l'origine de FFI de génération de revenus. Enfin, le troisième rang classe les actes illicites entre activités économiques

productives et non productives. Selon que l'activité est productive ou non, différents types de FFI de génération de revenus entrent en jeu³³.

La figure 16 indique l'agencement des différents rangs et les liens qu'ils établissent entre les actes illicites et les typologies de FFI. Les rangs de classification sont figurés par des colonnes et les différentes typologies d'actes par des lignes.

Comme on l'a vu, les actes illicites sont classés au premier rang selon qu'ils produisent ou non un changement dans le revenu de l'acteur. Si un changement du revenu se produit (comme dans le cas des pratiques fiscales et commerciales, du vol ou du trafic de stupéfiants), l'acte illicite est classé comme économique. À l'inverse, si l'acte illicite n'entraîne pas de changement dans le revenu de l'acteur (comme dans le cas de la violence domestique ou du viol), il est considéré comme autre qu'économique. Dans ce contexte, il est important de noter que les actes illicites autres qu'économiques, indiqués par la zone surlignée en jaune de la figure 16, ne peuvent, par définition, être à l'origine de FFI, tandis que les actes économiques peuvent être potentiellement à l'origine de différentes typologies de FFI.

Figure 16 Diagramme de décision reliant les actes illicites et les typologies de FFI



Source : Réflexions de l'équipe spéciale

Le deuxième rang vise à classer les actes économiques selon qu'ils mènent à un changement direct ou indirect du revenu de l'acteur. Les flux directs recouvrent les actes économiques où le changement du revenu découle d'un échange direct de ressources (par exemple, dans les opérations liées au trafic de drogues ou à la fausse facturation). À l'inverse, les flux indirects recouvrent les actes économiques

³³ On notera que s'il est essentiel de séparer les activités productives et non productives pour détecter les FFI ultérieurs, en fonction de l'existence ou non d'un accord réciproque ou d'un consensus, un soin particulier doit aussi être apporté à la désignation de l'objet de la transaction économique, pour lequel il n'est pas possible de classer les êtres humains de la même façon que dans le cas de la traite des personnes. Pour de plus amples renseignements, voir la publication pertinente de l'ONUDC (UNODC, 2023). Ces éléments théoriques sont fondamentaux pour répertorier et classer convenablement les activités produisant des FFI à des fins de mesure.

qui modifient le revenu de l'acteur sans faire intervenir un échange direct de ressources (par exemple, la pollution ou le délit d'initié).

La typologie des FFI dont les actes spécifiés peuvent être à l'origine varie selon que le changement de revenu s'opère par des flux directs ou indirects. Dans le cas des flux indirects, seuls des FFI de gestion de revenus peuvent être produits, car la génération du revenu illicite ne passe par aucune transaction. En revanche, dans le cas des flux directs, où la génération du revenu illicite passe par un échange de ressources, des FFI sont produits au titre de la génération de revenus et de la gestion de revenus.

Enfin, en considérant uniquement les flux directs, le troisième rang de classification détermine la typologie des FFI de génération de revenus associés à l'acte illicite. Il est à noter que les flux directs peuvent découler d'activités productives ou non productives.

Dans les activités productives³⁴, les actes illicites faisant intervenir un flux direct ont pour objet d'accomplir un processus de production. C'est le cas du trafic transnational de drogues ou de la surfacturation, dans le but de transférer les bénéfices tirés d'activités productives, du prix de produits ou de services faisant l'objet d'un commerce international. Dans ce contexte, les FFI de génération de revenus se rattachent aux agrégats (tels que les importations/exportations, la valeur ajoutée, la production ou les coûts intermédiaires) directement associés aux processus de production et à la création de valeur ajoutée (voir la figure 7 reliant les FFI au cadre de la comptabilité nationale).

Dans les activités non productives, l'acte illicite faisant intervenir un flux direct n'implique pas la production de biens ou de services, mais le transfert de ressources (matérielles et/ou financières), comme c'est le cas pour le vol ou l'extorsion. Dans ce contexte, les FFI de génération de revenus se rattachent aux agrégats (transferts) liés à la distribution du revenu (voir figure 7), où seul le revenu individuel est modifié, sans création de « nouvelle » valeur ajoutée dans le système économique. À titre d'exemple, la traite des personnes ne répond pas aux critères d'une opération économique dès lors qu'il n'y a pas d'accord réciproque ; en outre, les êtres humains ne peuvent être considérés comme des objets dans une transaction.

Le tableau de bord présenté au tableau 3 donne des indications sur la méthode de définition des caractéristiques économiques et des typologies des FFI issus de pratiques fiscales et commerciales³⁵, répertoriés plus haut : (F1) transfert de patrimoine ; (F2) fausse facturation ; (F3) manipulation des prix de transfert ; (F4) transfert de dette ; (F5) transfert d'actifs et de droits de propriété intellectuelle.

³⁴ Les activités productives sont celles qui font partie du domaine de la production tel que le SCN définit celui-ci. Selon le par. 6.18 du SCN 2008 (United Nations et al., 2009), "le domaine de la production comprend... la production de tous les biens ou de tous les services individuels ou collectifs fournis, ou destinés à être fournis, à des unités autres que celles qui les produisent, y compris la production des biens et des services".

³⁵ Le même système intégré de classification peut également être utilisé pour les FFI liés aux marchés illégaux, à la corruption et au financement du terrorisme.

Tableau 3 Tableau de bord des FFI fiscaux et commerciaux

Code du flux	Définition des activités	Taxonomie des activités				Existence de FFI	Typologies des cadres statistiques			
		Changement de revenu	Flux indirects	Flux directs			Génération de revenus	Gestion de revenus	Type de flux relevant du cadre Génération/Gestion de revenus d'après le SCN et la BPD	Présence
Colonne 1	Colonne 2	Colonne 3	Colonne 4	Colonne 5	Colonne 6	Colonne 7	Colonne 8	Colonne 9	Colonne 10	Colonne 11
F1	Transfert de patrimoine	OUI	OUI	NON	NON	OUI	NON	OUI	Génération : importations	NON
									Génération : exportations	NON
									Génération : valeur ajoutée/revenu	NON
									Génération : transferts	NON
									Gestion : actifs non financiers	OUI
									Gestion : actifs financiers	OUI
									Gestion : consommation (importations et exportations)	OUI
F2	Fausse facturation	OUI	NON	OUI	NON	OUI	OUI	OUI	Génération : importations	OUI
									Génération : exportations	OUI
									Génération : valeur ajoutée/revenu	OUI
									Génération : transferts	NON
									Gestion : actifs non financiers	OUI
									Gestion : actifs financiers	OUI
									Gestion : consommation	OUI
F3	Manipulation des prix de transfert	OUI	OUI	OUI	NON	OUI	OUI	OUI	Génération : importations	OUI
									Génération : exportations	OUI
									Génération : valeur ajoutée/revenu	OUI
									Génération : transferts	NON
									Gestion : actifs non financiers	OUI
									Gestion : actifs financiers	OUI
									Gestion : consommation	OUI
F4	Transfert de dette	OUI	OUI	OUI	NON	OUI	OUI	OUI	Génération : importations	OUI/NON
									Génération : exportations	OUI/NON
									Génération : valeur ajoutée/revenu	OUI/NON
									Génération : transferts	NON
									Gestion : actifs non financiers	OUI
									Gestion : actifs financiers	OUI*
									Gestion : consommation	OUI
F5	Transfert d'actifs et de droits de propriété intellectuelle	OUI	OUI	OUI	NON	OUI	OUI	OUI	Génération : importations	OUI
									Génération : exportations	OUI
									Génération : valeur ajoutée/revenu	OUI
									Génération : transferts	NON
									Gestion : actifs non financiers	OUI
									Gestion : actifs financiers	OUI
									Gestion : consommation	OUI

Source : Réflexions des auteurs

Les colonnes 3 à 7 du tableau de bord permettent de définir la position des FFI fiscaux et commerciaux dans les différents rangs de classification (caractère économique, flux direct/indirect, activité productive/non productive) du diagramme de décision. Les colonnes 8 à 11, compte tenu du cadre statistique (voir la section suivante pour de plus amples renseignements), permettent de déterminer le type de FFI (gestion de revenus et génération de revenus) et les agrégats (selon la définition du SCN) pour une certaine activité ou un certain type de flux répertoriés dans le tableau de bord. En examinant à part chacun des flux F1 à F5, on relèvera ce qui suit :

Le **transfert de patrimoine (F1)** vise à échapper à l'impôt et à dissimuler des flux liés à un patrimoine offshore non déclaré.

D'après le premier rang de classification du diagramme de décision, le transfert de patrimoine est considéré comme un acte économique car il suppose une modification du revenu de son auteur à la suite d'une diminution du paiement de l'impôt. Si l'on observe le deuxième rang, le transfert de patrimoine figure parmi les flux indirects. Le transfert ne fait intervenir aucun échange de ressources et le changement de revenu se produit en raison du mécanisme du transfert illicite. Dès lors, si l'on se réfère au cadre statistique indiqué dans les *Directives méthodologiques*, le transfert de patrimoine fait seulement intervenir des FFI de gestion de revenus associés à différentes utilisations du revenu transféré, allant de la consommation à l'acquisition d'actifs financiers et non financiers.

La **fausse facturation (F2)** dans le cadre du commerce international est associée, le plus souvent, soit à la fausse déclaration de la valeur réelle des importations et des exportations, dans le but de transférer des ressources d'un pays à l'autre, soit à la fausse classification des biens échangés, dans le but d'éviter (ou de réduire) le paiement de droits de douane et autres taxes.

Si l'on considère le premier rang, aussi bien la première que la seconde pratiques ont un caractère économique étant donné que le revenu du contrevenant est modifié. Comme il s'agit dans les deux cas d'opérations transfrontières portant sur des biens ou des services, les deux types de fausse facturation sont classés comme des flux directs relevant du deuxième rang de classification. Enfin, si l'on regarde le troisième rang de classification, les deux pratiques tombent dans la catégorie des flux productifs. L'une et l'autre modifient le prix final des intrants intermédiaires par rapport à leur valeur réelle, ce qui produit une sous-estimation (ou une surestimation) des coûts et, dès lors, une modification symétrique de la valeur ajoutée.

La fausse facturation est donc associée aussi bien aux FFI de génération de revenus qu'aux FFI de gestion de revenus. En particulier, pour ce qui est de la génération de revenus, elle recouvre des FFI liés à l'importation ou à l'exportation de biens ou de services (selon le sens de la transaction correspondante)³⁶. En outre, comme il s'agit d'une activité productive, la valeur ajoutée est également modifiée. Si l'on se place du point de vue de la gestion de revenus, la valeur ajoutée issue de pratiques de fausse facturation peut être utilisée à différentes fins, depuis la consommation à l'acquisition d'actifs financiers et non financiers.

La **manipulation des prix de transfert (F3)** concernent principalement des opérations intragroupes de multinationales consistant à surévaluer (ou à sous-évaluer) les biens échangés par rapport à la valeur de pleine concurrence en vue d'opérer une sortie (ou une entrée) de ressources. En règle générale, les biens échangés sont des intrants intermédiaires dans un processus de production.

En ce qui concerne le premier rang de classification, la manipulation des prix de transfert constitue un acte économique, étant donné que cette pratique modifie le revenu de l'acteur. S'agissant du deuxième rang de classification, l'acte suppose un flux direct, représenté par l'opération transfrontières. Enfin, l'acte étant accompli dans le contexte d'un processus de production, l'activité est productive.

³⁶ Voir, à la section 2.3.3, l'explication concernant la façon dont les importations ou les exportations peuvent produire des FFI entrants ou sortants.

La manipulation des prix de transfert produit donc des FFI de génération de revenus et des FFI de gestion de revenus. Concernant la génération de revenus, elle met en jeu des FFI associés soit à l'importation, soit à l'exportation de biens (selon le sens de la transaction correspondante). En outre, la valeur ajoutée change sous l'effet de la modification du coût des intrants intermédiaires. Concernant la gestion de revenus, la valeur ajoutée produite par la manipulation des prix de transfert erronés recouvre différents types d'utilisation, depuis la consommation à la mise en circulation d'actifs financiers et non financiers.

Le **transfert de dette (F4)** concerne les prêts intragroupes dans lesquels le principe de pleine concurrence n'est pas respecté par les entreprises multinationales pour déterminer les frais d'intermédiation et le paiement des intérêts, généralement en les surévaluant pour diriger les bénéfices vers l'unité financière de l'entreprise (que l'on appelle normalement l'unité « captive »).

Si l'on considère le premier rang de classification, le transfert de dette est un acte économique puisque le revenu du contrevenant change. Il est aussi classé comme flux direct puisque les services d'intermédiation financière donnent lieu à un échange d'actifs financiers entre l'unité captive et les autres unités du groupe. Concernant le troisième rang de classification, le transfert de dette est une activité productive. Le transfert de dette est donc associé aux FFI de génération de revenus et aux FFI de gestion de revenus. Dans le cas de la génération de revenus, cependant, les agrégats concernés diffèrent selon que l'on prend en compte les frais d'intermédiation ou le paiement des intérêts.

Dans le cas des frais d'intermédiation, la transaction modifie directement les coûts intermédiaires des unités opérationnelles, ce qui fait changer la valeur ajoutée. Dans le cas du paiement d'intérêts, l'opération n'a pas d'incidence sur la valeur des coûts intermédiaires, et la création de valeur ajoutée des unités d'entreprise reste donc inchangée. En revanche, elle modifie le montant des bénéfices après déduction du paiement des intérêts, qui représentent une composante du revenu. Dans le premier cas, les FFI de génération de revenus sont donc liés aux exportations et aux importations de services (les frais d'intermédiation) et à la valeur ajoutée. Dans le second cas, les FFI de génération de revenus ont trait aux revenus et aux actifs financiers (voir l'astérisque au tableau 3), tandis que les exportations et les importations ne sont pas modifiées.

En ce qui concerne la gestion de revenus, la valeur ajoutée (ou les bénéfices après déduction du paiement des intérêts) créée par le transfert de dette peut correspondre à différents types d'utilisation, allant de la consommation à l'acquisition d'actifs financiers et non financiers.

Le **transfert d'actifs et de droits de propriété intellectuelle (F5)** présente des caractéristiques semblables à celles de la manipulation des prix de transfert. Il concerne les opérations intragroupes de multinationales dans lesquelles la valeur associée à l'utilisation de certains actifs et certains produits de la propriété intellectuelle est surévaluée (ou sous-évaluée) par rapport à la valeur de pleine concurrence dans le but de produire une sortie (ou une entrée) de ressources. Le plus souvent, les actifs et les produits de la propriété intellectuelle sont des intrants intermédiaires dans un processus de production.

Le transfert d'actifs et de propriété intellectuelle est un acte économique, car cette pratique modifie le revenu du contrevenant. Elle peut être à l'origine d'un ou de plusieurs flux directs, directement liés aux opérations transfrontières d'achat et de vente de droits d'utilisation de certains actifs et/ou produits de la propriété intellectuelle. Enfin, l'acte étant accompli dans le contexte d'un processus de production, l'activité est productive.

Dès lors, le transfert d'actifs et de propriété intellectuelle est à l'origine de FFI de génération de revenus et de FFI de gestion de revenus. Dans le premier cas (génération de revenus), les FFI sont liés à l'importation ou à l'exportation de services (selon le sens de la transaction correspondante). En outre, la valeur ajoutée change sous l'effet de la modification du coût des intrants intermédiaires. Dans le second cas (gestion de revenu), la valeur ajoutée produite par le transfert d'actifs et de propriété intellectuelle peut correspondre à différents types d'utilisation, depuis la consommation à l'acquisition d'actifs financiers et non financiers.

La présente section indique en détail sur quelle base est établie la classification des activités pouvant être à l'origine de FFI. En tant qu'outil pratique, la classification desdites activités est analysée au chapitre 3.2.

3

RENFORCER LES CAPACITÉS DE MESURE DES FLUX FINANCIERS ILLICITES

3.1 PRINCIPALES SOURCES DE DONNÉES

On retrouve certaines traces des FFI dans les données économiques officielles, réparties dans diverses séries de données. La difficulté consiste à retrouver ces données, à y accéder et à les regrouper en vue de l'estimation des FFI. Le choix des séries de données est également fonction des FFI que l'on doit estimer. Les autorités nationales sont les mieux placées pour estimer les FFI à l'aide de séries de données qu'elles détiennent déjà ou auxquels elles peuvent accéder³⁷. L'estimation des FFI peut être compilée par l'organisme national de statistique soit en utilisant ses propres données, soit en se fondant pour partie sur des données disponibles auprès d'autres parties prenantes du système de statistique national comme les douanes, la banque centrale, l'administration fiscale, etc. La liste ci-après donne des exemples des sources de données et de statistiques qui peuvent exister dans un pays, mais les différences entre pays sont importantes.

Les **données fiscales** sont déclarées par les particuliers, les sociétés et d'autres entités concernant un ensemble d'activités soumises à l'impôt, y compris l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et les cotisations de sécurité sociale, les taxes de consommation et diverses taxes spécialisées, notamment les taxes environnementales. Si les données sont recueillies à des fins autres que statistiques, les services de l'administration fiscale ou du Trésor comportent souvent un service de statistique. Les données fiscales servent de base pour mesurer le montant des impôts payés, le revenu imposable, les taux d'imposition effectifs et le manque à gagner fiscal, éléments utiles pour l'estimation de la FFI.

Les **audits fiscaux** constituent également une source de données utile pour l'estimation des FFI. Les données sur la fuite des capitaux peuvent aussi apporter de nouveaux éléments d'information utiles. Les autorités fiscales peuvent aussi avoir accès à des données de tiers, par exemple des données sur les transactions bancaires et de carte de crédit, etc. Les autorités fiscales peuvent aussi échanger des renseignements avec d'autres pays.

Les **données issues des programmes de déclaration volontaire** sont une modalité connexe par laquelle les contribuables peuvent déclarer les montants exacts correspondant à leurs obligations fiscales pour éviter des poursuites pénales ou bénéficier de sanctions réduites en cas d'infraction.

Les **données relatives à la criminalité et à la justice pénale**, notamment celles qui ont trait aux enquêtes criminelles, aux poursuites et aux condamnations, constituent une source d'information utile en complément des sources de données concernant les FFI à cet égard.

Les **statistiques du commerce international de marchandises** mesurent la valeur et la quantité des marchandises échangées entre les pays, ventilées par types de marchandises et pays partenaires. Ces statistiques sont établies par un service spécialisé de l'administration fiscale ou douanière, parfois par l'organisme national de statistique, d'après des microdonnées sur les différents flux de marchandises transfrontières. Les statistiques du commerce de marchandises constituent une source essentielle pour mesurer les FFI fiscaux et commerciaux.

Les **statistiques du commerce international des services** mesurent le commerce des services ventilé par catégories de services et pays partenaires. Ces statistiques sont établies à partir de la balance des paiements du pays, qui représente les opérations entre résidents et non-résidents pour le pays. Un large éventail de sources de données peut être utilisé, notamment les enquêtes auprès des entreprises, les données administratives, le système de déclaration des opérations internationales, les données des organisations internationales, les renseignements obtenus auprès de pays partenaires, les enquêtes auprès des ménages, et les données de cartes de crédit et de téléphones portables. Ces statistiques sont souvent établies par l'organisme national de statistique ou l'équipe de statistique de la Banque centrale.

³⁷ Carbonnier et Mehrotra (Carbonnier and Mehrotra, 2018) notent que les données sur les FFI provenant d'activités légales sont habituellement enregistrées de façon systématique par les services de l'administration.

Les services sont un vecteur de plus en plus important de FFI, mais ces statistiques sont le plus souvent établies à partir d'un échantillon et sont conceptuellement difficiles à mesurer.

Les **données douanières** correspondent à l'enregistrement détaillé par les services douaniers des importations et des exportations d'un pays. Elles couvrent des variables telles que les partenaires commerciaux, les flux commerciaux, le prix, la valeur, la quantité, le produit, la date, le mode de transport, etc. Les sources de données renferment les différentes opérations déclarées dans les déclarations en douane et évaluées par les autorités douanières. Ces données sont compilées par les services de statistique de l'administration douanière ou d'institutions analogues. Elles sont utilisées pour compiler les statistiques sur le commerce des marchandises et peuvent constituer une source essentielle pour le calcul des statistiques des FFI, notamment pour estimer les FFI imputables à la fausse facturation. L'administration douanière recueille également des données sur les saisies effectuées par les services de détection et de répression. Les sources de données de l'OMD, y compris les données recueillies à l'aide du progiciel du Réseau douanier de lutte contre la fraude, peuvent apporter des indications et des renseignements utiles.

Les **données sur les opérations financières** correspondent aux relevés des opérations financières enregistrées dans le pays et par rapport aux flux transfrontières, aux données sur les actifs et les passifs et les catégories connexes, et aux données sur les devises et les taux de change et d'intérêt. Les données sur les opérations bancaires, en particulier celles qui ont trait au blanchiment transfrontières du produit du crime, peuvent être très utiles pour analyser les FFI, mais aussi pour repérer les écarts entre les opérations réelles et les opérations financières concernant les FFI fiscaux et commerciaux. Dans beaucoup de pays, les banques centrales ont également accès aux données relatives aux opérations bancaires à des fins analytiques et statistiques. Les services de renseignements financiers (SRF) reçoivent généralement des banques et d'autres entités réglementées des renseignements sur les opérations suspectes de façon à pouvoir les analyser et en assurer le suivi. Les statistiques bancaires peuvent également présenter un intérêt, notamment en ce qui concerne la dette et les produits dérivés, les indicateurs de liquidité, etc.

Les **statistiques financières** sont établies par les institutions financières, y compris les SRF, les banques de change et les banques centrales, à l'aide des sources de données susmentionnées et d'autres sources. Ces autorités peuvent aussi avoir accès aux données d'opérations. Les statistiques globales peuvent être comparées à d'autres sources et analysées lors d'exercices miroirs pour éclairer l'estimation des FFI fiscaux et commerciaux.

Les **statistiques de prix** mesurent les variations de prix des biens et des services du point de vue des consommateurs ou des producteurs ou renseignent sur les prix à l'importation et à l'exportation ou les prix de marché internationaux. Les statistiques de prix reposent sur l'utilisation de sources multiples de microdonnées et rassemblent les données de prix d'après les opérations sur les marchés. Les statistiques de prix peuvent être une source utile de renseignements pour retrouver les prix de référence (et donc détecter les prix anormaux) afin de déterminer les FFI passant par une manipulation des prix. Les organismes nationaux de statistique ont accès à des données très détaillées, tandis que les renseignements publiquement disponibles sur les prix peuvent ne pas l'être suffisamment pour estimer les FFI. En outre, l'hétérogénéité des produits peut être à l'origine d'importantes variations de prix, et si elle est mal exploitée, ne permet pas de détecter les FFI.

Les **statistiques structurelles sur les entreprises**, établies par les organismes nationaux de statistique, décrivent les résultats des entreprises d'après les renseignements financiers et de bilan des entreprises par activité économique. Elles comportent des renseignements sur le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, la rentabilité, le nombre d'employés et les salaires, etc. au niveau de l'unité d'entreprise. Ces données sont utiles pour déterminer les caractéristiques des entreprises et repérer parmi celles-ci les comportements d'évitement fiscal, ce qui aide à mesurer les FFI. L'existence d'identificateurs d'entreprises peut beaucoup faciliter l'intégration de ces données à d'autres sources de données.

Les **registres statistiques des entreprises**, tenus habituellement par les organismes nationaux de statistique, jouent un rôle central dans la production de statistiques sur les entreprises, car ils offrent une base de sondage pour l'ensemble des statistiques sur les entreprises et des renseignements essentiels sur la classification des entreprises. Les registres d'entreprises comportent des données importantes pour l'estimation des FFI, notamment les données sur l'emplacement des unités d'entreprise, le type d'activité économique, les identifiants commerciaux, les structures des groupes d'entreprises, la propriété et les filiales, ainsi que des statistiques essentielles comme l'emploi et le chiffre d'affaires.

Les **statistiques à court terme**, établies par les organes nationaux de statistique, décrivent la situation des entreprises par activité économique selon une fréquence trimestrielle ou mensuelle, et peuvent comporter notamment des observations mensuelles sur la production, le chiffre d'affaires, les prix, le nombre de salariés, les salaires et traitements, etc. Dans certains pays, il n'est établi de statistiques sur les entreprises qu'une fois l'an.

La **comptabilité nationale** vise à offrir un ensemble cohérent d'indicateurs macroéconomiques pour l'analyse de la structure de l'économie et de son évolution dans le temps. Elle peut comporter :

- Les comptes nationaux trimestriels : le PIB et ses principales composantes (valeur ajoutée brute, consommation finale, formation brute de capital fixe, exportations et importations de biens et services, comptes de distribution et d'utilisation du revenu, etc).
- Les comptes sectoriels trimestriels : la production, génération, l'utilisation et la distribution du revenu, ainsi que l'accumulation financière et non financière. Les données sont réparties par secteur (ménages et institutions sans but lucratif au service des ménages, sociétés non financières, sociétés financières, administrations publiques, reste du monde).
- Les statistiques des finances publiques, qui décrivent l'activité économique des administrations publiques : recettes, dépenses, déficit/excédent, financement, autres flux économiques et bilans.

Les comptes nationaux sont établis le plus souvent par l'organisme national de statistique ou la banque centrale et la mesure des FFI se fait d'après ce cadre contextuel.

Les statistiques de la **balance des paiements** (BDP) récapitulent l'ensemble des opérations économiques d'un pays avec le reste du monde ; elles donnent des renseignements harmonisés sur les opérations internationales qui font partie du compte courant (biens, services, revenu, transferts courants) et du compte de capital et du compte financier, y compris les actifs et les passifs extérieurs. Les statistiques de la balance des paiements sont établies à partir de diverses sources, dont les statistiques du commerce international de biens et de services, les enquêtes auprès des passagers internationaux, les enquêtes sur les investissements étrangers directs, les données et enquêtes financières, etc. Le service de statistique de la Banque centrale, ou parfois d'autres institutions, établit ces statistiques. Les statistiques de la balance des paiements sont notamment utilisées pour détecter les asymétries qui pourraient être imputables à des FFI et comportent des renseignements sur les flux financiers relatifs aux biens et services, aux intérêts et aux redevances. L'analyse des microdonnées sous-jacentes peut servir de base pour procéder à une estimation plus précise des FFI.

Les **statistiques sur les filiales étrangères**, établies par certains pays, notamment ceux de l'UE et de l'OCDE, apportent des renseignements qu'il est possible d'utiliser pour évaluer l'incidence des entreprises sous contrôle étranger. Les statistiques entrantes sur les filiales étrangères décrivent l'activité des filiales étrangères résidant dans le pays déclarant et mesurent en particulier l'incidence du contrôle étranger sur l'emploi, les salaires et la productivité. Les statistiques sortantes sur les filiales étrangères décrivent l'activité des filiales étrangères contrôlées par le pays déclarant et mesurent en particulier le chiffre d'affaires, l'activité, le nombre de salariés et le nombre de filiales étrangères contrôlées par le pays déclarant. Un certain nombre de sources de données sont utilisées : registres, enquêtes ou sources administratives. Les statistiques sur les filiales étrangères sont généralement établies par l'organisme national de statistique ou le service de statistique de la Banque centrale. Elles constituent une source très

utile pour estimer les FFI de par les renseignements sur les multinationales et leurs filiales, mais ne sont pas encore établies par bon nombre de pays.

Certains organismes nationaux de statistique ont organisé les activités relatives aux données sur les EMN et aux relations avec les répondants au sein d'une **unité chargée des grands groupes** (voir ECE, 2021). Cette unité consiste en une équipe d'experts s'occupant de tous les aspects statistiques liés aux EMN dans les pays où ces entreprises sont importantes. Elle peut s'avérer essentielle pour garantir la qualité des statistiques nationales, en particulier l'exactitude des données sur les EMN et la cohérence de leur traitement statistique général. Elle peut apporter des avis spécialisés très utiles sur les EMN et réaliser des cartographies des structures mondiales des EMN et du rôle de leurs unités, ce qui peut être utile pour mesurer les FFI.

Les **nouvelles sources de données et les données massives** sont susceptibles de jouer un rôle important dans la mesure des FFI à l'avenir. Les *Directives méthodologiques* tentent de trouver le dénominateur commun entre les pays, de sorte que les nouvelles sources de données sont laissées de côté pour le moment jusqu'à ce que l'on ait acquis davantage d'expérience. Cependant, les organismes de statistique et les autres autorités compétentes dans ce domaine sont invités à expérimenter l'utilisation de nouvelles sources de données dans la mesure où les FFI sont difficiles à appréhender et où les données détenues par des entités privées sont susceptibles de révéler des structures et des caractéristiques importantes des FFI et de contribuer à l'établissement d'estimations plus fiables.

Les **sources mondiales de données commerciales** peuvent être utilisées pour estimer certains types de FFI et compléter les données nationales, mais comportent aussi des bases de données exclusives (dont les bases de données External Wealth of Nations Mark II, Orbis (Bureau van Dijk), Taxes Explorer (IBFD), Bloomberg ou Thomson Reuters). La qualité et la compatibilité des statistiques doivent être vérifiées car les données mondiales ne sont généralement pas aussi représentatives de la situation nationale que celles qui sont recueillies par les autorités statistiques nationales.

La Division de statistiques de l'ONU élabore actuellement un **registre mondial des groupes d'entreprises** en s'inspirant du contenu et des processus existants du registre EuroGroups. Le registre mondial serait très utile pour cartographier les structures et les liens interentreprises dans les différents pays et le fonctionnement des mécanismes de contrôle tout au long des chaînes de valeur mondiales. La Division de statistique de l'ONU élabore ce registre à partir de données publiques et étudie la possibilité de créer un dispositif automatique pour actualiser directement le registre auprès des organismes nationaux de statistique. Dans ce contexte, la CEE (ECE, 2021) recommande d'élaborer un répertoire central des principales données relatives aux EMN à l'usage des organismes nationaux de statistique, qui pourrait servir également à mesurer certains FFI.

La **base de données statistiques de l'ONU sur le commerce (base de données Comtrade)** produit des statistiques sur le commerce international des biens et des services, ventilées par partenaire (pays), classement et produit, et par flux commercial, selon des fréquences mensuelles et annuelles. Les valeurs et les quantités des flux commerciaux sont disponibles pour des séries chronologiques plus longues. Les données se présentent telles que les pays les ont déclarées, autrement dit ce n'est pas l'ONU qui les estime pour alimenter la base de données. Il y a donc des données manquantes, en particulier pour les mois les plus récents, ce qui limite l'applicabilité de la base de données pour ces périodes. La base de données Comtrade de l'ONU est utile pour mesurer les FFI fiscaux et commerciaux résultant de la fausse facturation.

La **base de données statistiques DOTS du FMI sur la répartition géographique du commerce** apporte également des données sur le commerce international. Est déclarée en particulier la valeur des exportations et des importations de marchandises, ventilée selon les principaux partenaires commerciaux du pays. La base de données DOTS du FMI applique sa propre estimation en complément des données déclarées lorsque celles-ci ne sont pas disponibles ou à jour. Sont principalement couverts les pays membres du FMI, et il est établi des séries annuelles, et si disponibles, trimestrielles et mensuelles.

Les limites de cette source de données résident dans l'absence de ventilation relative au commerce international des produits de base. Il s'agit cependant d'une source de données utile pour l'analyse initiale et exploratoire des pratiques de fausse facturation dans le contexte de la mesure des FFI.

La **base de données de l'OCDE sur les échanges internationaux équilibrés de marchandises (BIMTS)** permet de réduire les asymétries observées dans les statistiques du commerce des marchandises. En trois étapes (compte tenu de divers facteurs à l'origine des asymétries observées dans les statistiques commerciales), elle permet d'obtenir des chiffres rapprochés au niveau des positions à 6 chiffres du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (SH) de 2017, cette concordance facilitant les utilisations ultérieures et l'articulation avec les autres cadres statistiques, notamment avec le SCN.

L'**ensemble de données sur les coûts globaux des transports pour le commerce international**, établi par la CNUCED, la Banque mondiale et Equitable Maritime Consulting, est un nouvel ensemble de données indiquant les coûts de transport par mode d'après les données Comtrade Plus. Il couvre tous les produits de base et tous les pays qui communiquent des données commerciales bilatérales au programme Comtrade. L'ensemble de données permet, d'après le coût, assurance et fret (c.a.f.), le franco à bord (f.a.b.) et les données quantitatives, d'obtenir les coûts de transport correspondants (y compris les coûts d'assurance). Il offre des données de meilleure qualité sur le taux c.a.f./f.a.b. (voir chapitre 4.1) ce qui permet d'améliorer les estimations de la fausse facturation.

La **base de données de l'OCDE sur les coûts de transport et d'assurance du commerce international de marchandises (ITIC)** conjugue l'échantillon interpays de statistiques nationales officielles sur les marges explicites c.a.f.-f.a.b. avec les estimations issues d'un modèle économétrique gravitaire, et utilise une méthode novatrice pour regrouper les codes de produits selon les versions du SH. La base de données pourrait apporter un éclairage nouveau sur la façon dont la distance, des obstacles naturels comme les chaînes de montagne et des infrastructures inadéquates déterminent les chaînes de valeur régionales (et mondiales).

Les données de l'OCDE relatives aux **déclarations pays par pays (CbCR)** renseignent au niveau mondial sur les activités des EMN ; elles portent notamment sur les salariés des EMN, les recettes des parties affiliées et non affiliées, les bénéfices et les impôts payés. Les données sont ventilées géographiquement par pays de résidence fiscale. Les autorités nationales ont accès à des données CbCR détaillées (non anonymisées) qui peuvent être très utiles pour évaluer certains FFI. Les EMN dont les recettes globales dépassent 750 millions d'euros doivent déposer leurs données CbCR un an après la date de clôture de leur exercice fiscal, selon un modèle de déclaration commun. Le seuil étant élevé, bon nombre de pays ne comptent aucune unité d'EMN dans la série de données. Néanmoins, les données CbCR offrent une couverture complète des grandes EMN ayant leur siège dans les pays où la déclaration CbCR est obligatoire, et à un degré moindre concernant des pays où cette déclaration est facultative. Dans le premier groupe, plus de 70 % du total des bénéfices des entreprises dépassant le seuil CbCR dans le monde ont été couverts.

La **base de données analytique de l'OCDE sur les multinationales individuelles et les sociétés affiliées (ADIMA)** est une base de données à quatre composantes offrant une vue complète de chacune des 500 EMN inscrites et de leurs filiales. Elle comporte : i) un registre physique répertoriant les EMN et leurs filiales ; ii) un registre numérique comportant une liste des sites Web des EMN ; iii) des indicateurs harmonisés, notamment sur le nombre de filiales, le nombre de pays déclarés dans les rapports annuels, le nombre de pays où il existe une présence physique, ou l'indice de Herfindahl-Hirschman communiqué au niveau mondial des EMN pour le siège et les filiales et par pays ; et iv) des événements comme les restructurations de grandes entreprises qui peuvent livrer des avertissements précoces d'éventuels changements importants dans les estimations du commerce international, du PIB et des investissements étrangers directs (IED). La CEE (ECE, 2021) préconise de mettre au point une « extension ADIMA pour les statistiques » afin d'inclure les données confidentielles s'échangeant uniquement entre autorités statistiques.

La **base de données de l'OCDE sur les activités des entreprises multinationales (AMNE)** présente des données détaillées sur les activités des filiales étrangères dans les pays de l'OCDE (activité entrante et sortante des EMN). Elle apporte des données sur la production, l'emploi, la valeur ajoutée, la recherche-développement, la rémunération du travail et les exportations dans les pays d'accueil. La base de données contient 17 variables ventilées par pays d'origine (investissement entrant) ou localisation (investissement sortant) et par activité économique. L'AMNE est fondée sur les données communiquées à l'OCDE et à Eurostat dans le cadre des enquêtes annuelles sur les activités des entreprises sous contrôle étranger et des filiales étrangères à l'étranger contrôlées par des résidents du pays déclarant.

Les **statistiques bancaires territoriales** de la Banque des règlements internationaux (BRI) fournissent des statistiques détaillées sur la dette et les produits dérivés, les indicateurs de liquidité, etc. par territoire de résidence de l'établissement déclarant, par territoire de résidence et secteur de la contrepartie et par nationalité de l'établissement déclarant. Les statistiques de la BRI sont établies en coopération avec les banques centrales et d'autres autorités nationales afin d'éclairer l'analyse de la stabilité financière, des retombées monétaires internationales et de la liquidité mondiale. Leurs limites tiennent à la couverture, aux restrictions de confidentialité et à la difficulté de distinguer entre particuliers et entités. La BRI publie désormais des renseignements plus détaillés sur les liens entre le bilan des banques et les contreparties non bancaires, ce qui a atténué cette lacune (Luna and Hardy, 2019). Ces données constituent une source utile pour estimer les FFI, en particulier les flux liés au patrimoine offshore non déclaré.

Dans les principales sources de données utilisées pour mesurer les FFI fiscaux et commerciaux, il est inévitable de conjuguer diverses sources nationales et internationales, selon le type de FFI à mesurer. La compilation et l'utilisation de sources aussi diverses ne vont pas toutefois sans soulever une série de problèmes statistiques auxquels il doit être répondu comme il convient. Ces problèmes sont traités dans la partie 3.4.6.

3.2 ORIENTATIONS PRATIQUES À L'INTENTION DES AUTORITÉS CHARGÉES DES STATISTIQUES

Des politiques efficaces pour enrayer les FFI passent par des statistiques fiables et détaillées qui soient adaptées à la situation nationale. On trouvera dans la présente section des recommandations concrètes et pratiques à l'intention des autorités nationales chargées des statistiques, des organismes nationaux de statistique et des autres entités établissant des statistiques officielles pour la mesure des FFI fiscaux et commerciaux. Y figurent des conseils sur les dispositions à prendre pour commencer d'établir des estimations des FFI fiscaux et commerciaux. Dans un premier temps, il est suggéré de considérer la situation nationale, les besoins en information et les grands types de FFI (sous-section 3.4.1). Ces éléments peuvent aussi aider à déterminer les parties prenantes concernées, car il est important de délimiter le système national d'autorités compétentes (3.4.2) qui aura pour tâche d'organiser la collaboration nécessaire pour mesurer les FFI. Il peut aussi être utile de désigner les autorités et les parties prenantes concernées avant de mener une évaluation des risques de FFI pour leur demander de contribuer d'emblée à l'évaluation. Les sous-sections 3.4.1 et 3.4.2 ne correspondent donc pas nécessairement aux étapes 1 et 2, mais peuvent être inversées, conjuguées ou traitées par itérations. Cela permet d'analyser la disponibilité des données (sous-section 3.4.3) et de sélectionner les sources de données auprès des diverses institutions pour appréhender les principaux types de FFI fiscaux et commerciaux.

Une classification des méthodes par niveau (3.4.4) prend en considération la configuration et les capacités nationales, les sources de données existantes et les méthodes connexes utilisées dans les statistiques officielles, les cadres juridiques et réglementaires, et d'autres critères. La méthode de mesure des FFI est sélectionnée d'après ces éléments. Une définition opérationnelle des FFI (3.4.5) est souvent nécessaire pour répondre aux besoins nationaux en matière de données et garantir la faisabilité compte tenu des

données, de la méthodologie et des capacités disponibles. La définition est influencée par la méthode utilisée (là encore, l'inverse est également vrai, ces processus étant interdépendants, menés en parallèle et/ou par itérations). La compilation et la diffusion des statistiques sur les FFI (3.4.6) demandent une certaine attention en raison des impératifs liés à la présentation d'informations sur les ODD. Enfin, une liste de recommandations pratiques est présentée à l'intention des organismes nationaux de statistique pour leurs travaux de coordination et/ou de compilation des FFI fiscaux et commerciaux (sous-section 3.4.7). Plusieurs outils pratiques, mentionnés dans la section et destinés à faciliter les activités nationales de mesure des FFI, sont proposés dans les annexes en ligne des *Directives méthodologiques* (UNCTAD, 2021 : Background documents) à l'intention des autorités nationales, qui pourront directement les utiliser.

3.2.1 *Détection des risques en matière de flux financiers illicites et besoins en information*

Les pays sont différents et il en va de même pour leur exposition aux FFI. Cela vaut non seulement pour le niveau de FFI qui touche chacun d'entre eux mais pour les types de FFI qui y prédominent. Les catégories de FFI, les activités ou les types de flux varient d'un pays à l'autre, y compris la direction des flux (entrants ou sortants) ainsi que les partenaires. La mesure des différents FFI impose d'utiliser des données et des méthodes de mesure différentes. En outre, les différents points de départ correspondant à chaque situation nationale particulière influencent également la méthode de mesure des FFI fiscaux et commerciaux.

Il est utile dans un premier temps d'effectuer une évaluation préliminaire des **risques en matière de FFI** pour rassembler et analyser l'information déjà disponible dans le pays sur les FFI et les conditions qui les rendent possibles. Cela peut aider à connaître la situation nationale en matière de FFI, le but étant de détecter les activités de FFI qui peuvent exister dans le pays et les principaux types de FFI qu'il serait nécessaire de mesurer. L'évaluation des risques peut s'appuyer sur des études existantes de l'administration (à titre d'exemple, les évaluations nationales des risques et les rapports d'évaluation mutuelle en matière de lutte contre le blanchiment d'argent, les rapports sur le respect des obligations fiscales, etc. L'examen peut être mené par l'organisme national de statistique ou une autre autorité statistique nationale, tandis que d'autres entités peuvent constituer un groupe de travail interinstitutions pour superviser le processus d'examen et contribuer à celui-ci.

L'évaluation des risques en matière de FFI doit prendre comme point de départ le travail accompli à ce jour en matière de **statistiques officielles**, notamment les renseignements qui existent sur le plan national concernant les activités illégales, l'économie informelle et l'économie non observée dans le SCN et les statistiques de la balance des paiements.

L'**examen des travaux de recherche, études et publications sur la question** englobe non seulement la recherche universitaire, mais aussi les études pratiques menées par les inspecteurs du fisc ou des douanes et d'autres spécialistes. Des enquêtes sont souvent effectuées par des journalistes pour le compte des **médias** pour mettre au jour des malversations qui ont également à voir avec les FFI.

En l'absence de travaux de recherche effectués au niveau national ou pour le pays considéré sur les FFI, les travaux d'organisations internationales peuvent être utiles. Il est aussi possible de trouver certaines informations sur les pays auprès de certaines sources internationales, notamment des rapports d'enquête émanant d'organisations comme le Consortium international des journalistes d'investigation et des documents liés aux « Swiss Leaks », aux « Panama Papers » et aux « Paradise Papers » (voir Commission européenne, 2019). Le manque de données nationales peut aussi être complété par des études régionales ou en désignant un pays de référence dont la situation nationale est semblable.

Les **entretiens avec des fonctionnaires spécialisés** peuvent apporter un éclairage important sur les principaux secteurs exposés aux FFI dans le pays et indiquer quels renseignements sont nécessaires aux politiques et quelles sont les lacunes en matière de données. Le secteur privé peut aussi apporter une

contribution essentielle à l'évaluation des risques de par ses connaissances spécialisées et ses sources d'information :

- Les **institutions financières et les banques** peuvent avoir mené leurs propres évaluations des risques, notamment en ce qui concerne le blanchiment d'argent, et grâce à leurs connaissances, peuvent contribuer à l'évaluation et à la mesure des principaux FFI. Elles disposent de renseignements utiles sur la structure, l'organisation et l'ampleur des FFI qu'elles ont analysés, ainsi que les caractéristiques de certains produits financiers permettant de déterminer les risques liés aux FFI.
- Les **associations du commerce et de l'industrie** peuvent produire des statistiques globales sur les volumes de transaction et les types de produits fabriqués et échangés, et les vulnérabilités et risques connexes.
- **Les chercheurs, les criminologues et les experts des FFI** peuvent apporter leur point de vue, par exemple sur ce en quoi consistent les FFI fiscaux et commerciaux. Ils peuvent avoir produit des rapports et des analyses sur les FFI ou élaboré des méthodes d'évaluation des risques dans le cadre de leurs travaux (scientifiques).
- Les **contrevenants** peuvent aussi constituer une source d'information utile, par exemple pour expliquer les raisons pour lesquelles un secteur, un produit, une transaction ou (plus généralement) un mode opératoire a été choisi plutôt qu'un autre. Si ces renseignements peuvent être difficiles à obtenir directement auprès d'eux, il est possible de recourir à des méthodes indirectes comme les documents de recherche, les rapports des tribunaux, et les comptes rendus d'audience et de jugement.

Les questions susceptibles d'être abordées dans une évaluation des risques en matière de FFI consistent à déterminer comment la situation économique et réglementaire du pays influe sur l'importance des FFI et leur type. Dans cette optique, l'évaluation des risques en matière de FFI doit analyser des aspects comme l'économie formelle et informelle, le système financier et ses vulnérabilités, les principaux flux de commerce et d'investissement et les principaux pays partenaires, ainsi que les conditions de recouvrement de l'impôt et le manque à gagner fiscal actuel. À titre d'exemple, il est possible de repérer des anomalies importantes dans les flux commerciaux à l'aide des données Comtrade de l'ONU, ce qui peut signaler les domaines où peut exister un risque accru de FFI (produits, partenaires commerciaux, flux) et qu'il convient d'analyser plus avant. L'analyse peut aussi être effectuée au niveau de certaines activités en dressant ce qu'il est convenu d'appeler des cartes de risque de la chaîne de valeur, dont le principe est de suivre le produit de base à tous les stades de sa chaîne de valeur, en repérant les segments de la chaîne de valeur exposés aux FFI ainsi que les principales parties prenantes. L'étude de cas de Brugger et Engebretsen (Brugger and Engebretsen, 2019) relative au café en République démocratique populaire lao peut être consultée dans le recueil pertinent de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents - case studies).

En outre, l'évaluation des risques en matière de FFI devrait viser à déterminer les principales catégories de FFI présentes sur le territoire en utilisant le *Cadre conceptuel* de la CNUCED et de l'ONUDC. Les sources de données susmentionnées peuvent aider à réaliser une évaluation précoce des activités et des flux exposés à des risques de FFI fiscaux et commerciaux et à déterminer les catégories de marchandises et de services les plus vulnérables aux FFI. Dans le cadre de cette évaluation, on pourra aussi réunir les renseignements disponibles sur les facteurs de FFI potentiels, par exemple les insuffisances du cadre national, communiquer les diverses estimations de la probabilité et de l'importance des FFI et prendre en considération les effets des FFI sur l'économie, les finances publiques et le développement. Enfin, il s'agira de déterminer les priorités pour la mesure statistique des FFI. Ces étapes et leur contenu reprennent dans les grandes lignes les orientations établies par le Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI) (FATF, 2013) pour l'évaluation des menaces nationales et de la vulnérabilité au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme. Un questionnaire d'auto-évaluation figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents) aide à mener une collecte complète et systématique des renseignements utiles auprès des parties prenantes nationales.

L'analyse précoce des principaux types de FFI et des besoins en données est importante pour repérer les priorités en matière de mesure statistique. Il est logique d'axer la mesure sur les principaux types de FFI et les besoins urgents en données afin d'enrayer les FFI correspondants. Il y a aussi de fortes chances qu'en tentant de recueillir les éléments d'information existants pour l'évaluation des risques en matière de FFI, on mettra en évidence les lacunes et les problèmes à traiter dans la suite des travaux.

3.2.2 Cartographie du système institutionnel national

Pour répondre comme il se doit aux FFI, il faut tout d'abord déterminer quelles sont les parties prenantes concernées, et associer ensuite celles-ci au processus d'évaluation des risques en matière de FFI³⁸, à la collecte des données et/ou à la mesure. La cartographie des institutions concernées permet d'analyser le système institutionnel à prendre en considération pour évaluer les FFI. Les diverses institutions s'occupent souvent d'aspects différents des FFI sur le plan des politiques ou statistiquement parlant, et la mesure de l'ensemble des FFI fiscaux et commerciaux imposera sans doute aux institutions de mettre en commun leurs données et leurs capacités.

Les parties prenantes³⁹ qui peuvent avoir un rôle à jouer dans la collecte, la fourniture ou la compilation des données relatives aux FFI sont notamment les suivantes :

- Les **autorités nationales dans le domaine des statistiques** : L'organisme national de statistique est un acteur central car c'est lui qui est chargé de coordonner le système national de statistique et qui détient une bonne partie des données utiles, notamment sur les entreprises et les particuliers et, souvent, établit les comptes nationaux. Un service important de l'organisme national de statistique est l'unité chargée des grands groupes, qui dispose de compétences spécialisées et de données intégrées sur les EMN pour les divers domaines couverts par le système national de statistique. Les services de statistique de l'administration douanière détiennent des données sur les opérations commerciales qui sont indispensables pour analyser les FFI commerciaux, y compris les pratiques de fausse facturation. Les services de statistique des banques centrales sont généralement chargés d'établir les statistiques de la balance des paiements et d'autres statistiques financières et publiques. Il peut aussi exister des services de statistique s'occupant de données utiles au sein des ministères des finances, de la justice, du commerce extérieur, de l'économie, etc.
- Les **instances d'élaboration des politiques** : les instances concernées d'élaboration des politiques devraient, le cas échéant, être associées à la cartographie – non pas comme prestataires d'information, mais comme utilisatrices principales – pour faire en sorte que le développement statistique tienne compte des grandes questions pour lesquelles des données sont nécessaires. Elles ont un rôle à jouer dans l'expression des besoins en données mais ne peuvent participer aux décisions méthodologiques.
- Les **autorités fiscales et les autres autorités de réglementation et de contrôle** détiennent un ensemble sans équivalent de connaissances et de données sur les opérations liées au revenu, la fiscalité, les types d'institutions, les produits, les secteurs et les clients correspondants, et disposent de compétences techniques sur les politiques, les procédures et les contrôles connexes. Elles peuvent formuler des avis sur les divers risques et les méthodes appropriées de détection des risques. Les autorités fiscales disposent généralement de larges ensembles de données pour évaluer le manque à gagner fiscal, dont une partie provient des FFI qui franchissent les frontières nationales, et peuvent échanger au besoin des données avec leurs homologues étrangers.
- Les **SRF et les services de renseignement et/ou de sécurité** : Les SRF sont idéalement placées pour déceler les menaces et les vulnérabilités sur la base des déclarations d'opérations suspectes

³⁸ On se souviendra que les étapes exposées dans le présent chapitre et le précédent peuvent être inversées, conjuguées ou traitées par itération jusqu'à ce que toutes les parties prenantes soient désignées et que l'évaluation des risques en matière de FFI soit achevée.

³⁹ La liste des parties prenantes a été sélectionnée et élargie par la CNUCED sur la base des orientations du GAFI (2013).

et des autres renseignements et analyses qu'ils recueillent. Ils peuvent aussi formuler des conseils sur les techniques d'analyse, les méthodes et les tendances, et peuvent avoir accès à des bases de données sur certains produits ou types de transactions. Les services de renseignement disposent de compétences spécialisées dans l'analyse du renseignement et peuvent examiner ou valider les évaluations des risques et des vulnérabilités.

- Les **autorités chargées de faire respecter les lois et d'engager des poursuites** recouvrent la police, les douanes/services de contrôle des frontières, les services d'analyse de renseignements criminels, les parquets, les services de recouvrement d'actifs, et les organes de lutte anticorruption, selon les cas. Ces autorités peuvent être en mesure de communiquer des renseignements sur certaines affaires, de transmettre des connaissances techniques et de contribuer à la présentation de données. Elles peuvent disposer de statistiques utiles sur les enquêtes, les poursuites et les condamnations, et les actifs saisis, confisqués, rapatriés, etc., ou détenir des renseignements, obtenus dans le cadre de leurs enquêtes, sur les modes opératoires des criminels. Elles peuvent aussi être en mesure de communiquer des renseignements sur les tendances et risques nouveaux, et aider à détecter les vulnérabilités.
- Les **ministères des affaires étrangères et du commerce, les chambres de commerce**, etc. peuvent détenir des renseignements utiles sur les risques en matière de FFI liés au commerce, les exportateurs et les importateurs, les flux commerciaux et la collaboration et les initiatives internationales menées à cet égard.
- Les **partenaires internationaux et étrangers** peuvent ou non être pris en compte dans la cartographie des institutions nationales. Leurs orientations peuvent cependant être utiles, à titre d'exemple, les documents de la CNUCED et de l'ONUDC concernant l'indicateur 16.4.1 des ODD. Les organismes régionaux du type du GAFI auquel adhère un pays donné peuvent être une source utile de renseignements sur les risques et sur les travaux menés ailleurs dans la région pour détecter et comprendre les FFI. De la même manière, des partenaires étrangers comme les autorités statistiques et autres d'autres pays peuvent aussi constituer une éventuelle source de renseignements.

Parmi les institutions compétentes, il est possible de désigner celles qui s'occupent de réaliser ou d'appuyer les travaux de recherche, rapports et études nécessaires à l'évaluation des risques en matière de FFI. Le processus de désignation peut aussi être étayé par quelques questions :

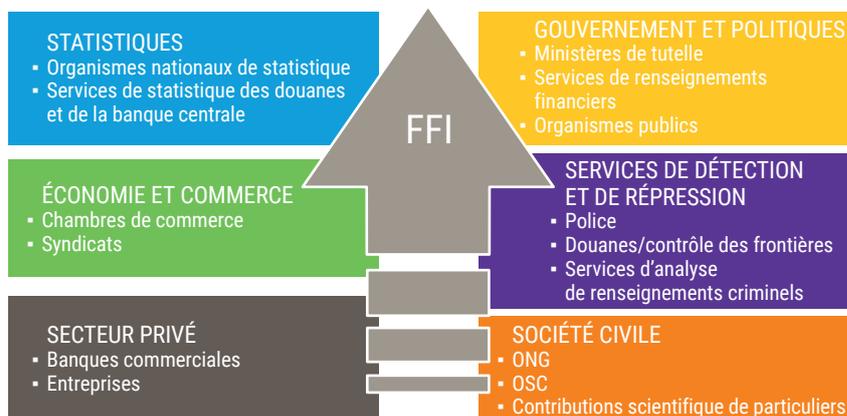
1. Quelles sont les institutions nationales s'occupant des principaux types de FFI répertoriés, en matière de réglementation ou de politiques (activités, contexte, consommateurs, etc.), de contrôle des activités ou d'appui financier ?
2. Quelles sont les institutions nationales chargées de recueillir les données relatives aux FFI dans le cadre de leurs tâches administratives ou statistiques ?
3. Quelles institutions nationales réalisent des études d'impact des politiques proposées ou d'autres analyses des FFI (services de recherche macroéconomique, syndicats, etc.) ?
4. Quelles sont les parties prenantes et les institutions concernées directement ou indirectement par les FFI ?⁴⁰

Dans la cartographie, il est nécessaire de prendre en considération l'économie et la société dans son ensemble, y compris les services de l'État, mais aussi les grands acteurs de l'économie, des services, du monde juridique et du secteur privé, et les conséquences pour ces acteurs. Les institutions financières et les banques, les organisations non gouvernementales (ONG), les projets scientifiques citoyens, les experts individuels, les associations du commerce et de l'industrie, les associations de droit, les organisations de

⁴⁰ Est directement concernée, par exemple, l'administration douanière, qui s'occupe directement de réprimer la fausse facturation. Les effets indirects peuvent consister dans la diminution de la qualité de statistiques essentielles du fait que les conséquences des FFI ne sont pas quantifiées.

la société civile (OSC), etc., peuvent contribuer à la compréhension des FFI, comme on l'a vu au chapitre précédent. On trouvera à la figure 17 une proposition de méthode pour la désignation systématique des institutions et des parties prenantes avec la carte que l'on peut en dresser par domaine. Il est parfois nécessaire d'établir une cartographie plus détaillée à cet égard.

Figure 17 Répartition par domaine des institutions concernées par la mesure des FFI



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Une fois la désignation achevée, on établira une cartographie des relations entre les entités et de la configuration de celles-ci en système national. Vu les différences importantes de structure réglementaire et institutionnelle entre les pays, il ne saurait être proposé de solution universelle. De quelque façon que se compose le système, il est cependant nécessaire de faire se rencontrer les diverses parties prenantes pour instaurer une collaboration efficace. On trouvera un outil de cartographie des institutions nationales et des rôles qui leur reviennent dans l'annexe en ligne du document pertinent de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents).

Toutes les institutions ne s'occupent pas des divers types de FFI dans une mesure identique. La cartographie institutionnelle devrait indiquer les rôles qui leur incombent, notamment :

- **Institution chef de file** pour la mesure des FFI. L'organisme national de statistique est généralement chargé de la coordination du système national de statistique et son rôle dans le processus est dès lors central. Certains États membres désignent une institution chef de file différente, par exemple l'administration douanière, la banque centrale ou l'administration fiscale. L'institution chef de file est censée disposer des compétences et des données statistiques ou y avoir accès, mais ce n'est pas nécessairement elle qui effectue les calculs ; et
- **Institutions d'appui** dont le rôle est d'apporter des données administratives, des compétences méthodologiques ou techniques, des infrastructures (de terrain, informatiques) et un appui juridique, administratif ou autre. Parmi ces institutions peuvent aussi figurer des représentants du secteur privé.
- **Autres parties prenantes**, à savoir des institutions qui peuvent être concernées par les FFI ou les activités y relatives, dont la contribution et les avis peuvent être indispensables ou qui disposent de connaissances et de compétences techniques concernant certains FFI.

Le rôle des institutions peut être défini plus avant en fonction de leur rôle dans le processus statistique.

- Les **organismes chargés de l'établissement des statistiques** peuvent varier en fonction du pays. L'organisme national de statistique peut être chargé de l'établissement des statistiques relatives aux FFI fiscaux et commerciaux ou à la totalité de l'indicateur 16.4.1 de l'ODD sous toutes ses sous-composantes, à partir des données reçues des autres institutions. À défaut, ce sont

plusieurs institutions (à titre d'exemple, l'administration douanière, l'administration fiscale, la banque centrale et l'organisme national de statistique) peuvent recueillir les données relatives aux indicateurs de différents FFI, qu'une seule institution, par exemple l'organisme national de statistique, regroupe ensuite en un seul indice. Quelle que soit la solution retenue, les résultats devraient être comparables au niveau international et être pleinement conformes aux Principes fondamentaux de la statistique officielle (United Nations, 2014), selon les critères à respecter au niveau mondial dans la présentation des données relatives aux ODD ; ou

- Les **organismes chargés de communiquer les données** sont ceux qui apportent les données sources pour le calcul des statistiques, données qu'ils recueillent ou détiennent en vue d'exécuter leur mandat. Leur rôle est essentiel en ce qu'ils détiennent des connaissances spécialisées sur les données et les comportements connexes.

Le **mandat des institutions** doit être pris en compte au moment de leur attribuer des tâches et des résultats escomptés. Le mandat de certaines institutions peut être d'ordre statistique, tandis que d'autres ont un mandat plus administratif. Les liens et les communications entre elles doivent être établis de façon à permettre des conditions stables et propices à l'évaluation des FFI dans le pays.

Les **directives opérationnelles** définissent les rôles et les interactions entre l'ensemble des institutions ou autres parties prenantes concernées. Il est essentiel de mettre en place un groupe de travail technique ou un groupe d'experts qui soit précisément chargé de la mesure des FFI. Quelle que soit l'institution, c'est son service statistique qui, de préférence, assurera la coordination.

3.2.3 Examen et sélection des données disponibles

L'évaluation des risques en matière de FFI et la carte institutionnelle constituent une bonne base pour évaluer quelles données sont disponibles dans le système institutionnel concernant les principaux FFI et déterminer à quel niveau se situent les lacunes. Le travail statistique repose sur des données de qualité, à plus forte raison pour les FFI, où il peut exister des lacunes importantes. Le souci exprimé par l'OCDE (2015) concernant les indicateurs BEPS vaut aussi bien pour les FFI en général : « [a]voir une bonne compréhension des données disponibles et de leurs limites est un problème fondamental pour l'élaboration d'indicateurs... ». Les limites tiennent souvent à la disponibilité, au niveau de détail et à la précision des données, autrement dit au fait de savoir si elles mesurent véritablement les FFI ou si elles mesurent d'autres facteurs conjugués aux FFI. La disponibilité et la précision des données sont toujours problématiques lors de la mesure des FFI car ces flux sont dissimulés par nature.

La disponibilité des données influe en soi sur le choix de la (des) méthode(s). On s'en préoccupera donc avant toute chose. La première étape consiste à déterminer quelles données sont disponibles, la seconde à évaluer l'utilité et la qualité des données. L'examen des données disponibles doit notamment tenir compte des questions concrètes suivantes :

- Quel acteur (quelle institution) détient les données ?
- Quelles sont les variables possibles et quels actes à l'origine de FFI couvrent-elles ?
- Quelle est la fréquence des données (annuelle, trimestrielle, mensuelle) ?
- Quel est le format des données ?
- De quelle qualité sont les données au regard des six aspects qualitatifs ?
- Quelles sont les limites et les insuffisances des données ?
- Quels sont les cadres réglementaires à envisager pour l'accès aux données ? (l'accès à l'ensemble des données nécessaires à des fins statistiques étant régi, par ailleurs, par la législation relative aux statistiques)
- Quelles sont les procédures nécessaires pour accéder aux données ?

- Quelle est l'instance la mieux placée pour compiler des agrégats à partir des données ?
- Quels sont les chevauchements possibles avec d'autres données ?

Il sera également utile de vérifier s'il existe des sources internationales de données qui seraient utilisables. De telles sources permettent une meilleure comparabilité internationale, mais surtout, elles complètent les données nationales en cas de lacunes et permettent l'accès aux données d'autres pays, notamment pour les statistiques commerciales miroirs. On trouvera une liste des sources internationales possibles à la partie IV des *Directives méthodologiques* (UNCTAD, 2021).

L'analyse de la disponibilité des données peut concerner les données nécessaires pour mesurer les FFI selon les priorités identifiées dans l'évaluation des risques en matière de FFI, sauf si de nouvelles priorités apparaissent. Un tableau donnant une liste générique de séries de données nationales qu'il est possible d'utiliser dans l'analyse sera éventuellement adapté au contexte national et aux FFI considérés (et à la méthode retenue). Des tableaux analogues sont proposés pour chacune des méthodes dans les documents de base sur le site Web spécifique (UNCTAD, 2021: Background documents).

Les données sources peuvent être analysées d'après six aspects qualitatifs : l'actualité, la disponibilité, l'adéquation à l'objectif, la couverture, le niveau de détail et l'interopérabilité. Pratiquement toutes les données utiles à la mesure des FFI sont réunies et destinées à d'autres fins que la mesure des FFI. Il peut être utile d'évaluer si leur adéquation peut être améliorée et de quelle façon, par exemple en ajoutant une nouvelle question ou en adaptant une question existante lors d'une campagne de collecte de données ou par d'autres moyens.

Tableau 6 Évaluer la qualité des données sources selon le cadre d'évaluation de la qualité relatif aux FFI

Catégorie	N°	CRITÈRES	EXPLICATION DES CRITÈRES
Données sources	9	Actualité	Dans quel délai les données sont-elles disponibles après la période de référence ?
	10	Disponibilité	Les données nécessaires pour mesurer les divers types de FFI sont-elles disponibles au niveau national ? Sont-elles disponibles dans nombre de pays/la plupart des pays ?
	11	Accessibilité	Dans quelle mesure les sources de données existantes sont-elles accessibles aux autorités s'occupant des statistiques ? Ces données sont-elles confidentielles ?
	12	Adéquation à l'objectif	Ces données renseignent-elles sur les FFI, directement ou indirectement ? Sur quels FFI précisément ?
	13	Couverture	Les données couvrent-elles les aspects à mesurer ? Quels sont les FFI couverts ? Quels sont les insuffisances et les chevauchements ?
	14	Niveau de détail	Quel est le niveau de détail des données ? Quelle est leur fréquence ?
	15	Interopérabilité	Les données peuvent-elles être intégrées à d'autres ? La série comporte-t-elle des identifiants et des classificateurs ?

Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Note : Le numéro de colonne renvoie à la numérotation du cadre d'évaluation de la qualité (UNCTAD, 2021: Background documents).

Il sera utile également d'étudier quelles estimations ou indicateurs des FFI ou de problèmes analogues existent dans le pays, établis par les pouvoirs publics ou le secteur privé. Quelle est la qualité et la disponibilité de ces indicateurs ? Sont-ils produits régulièrement ou ponctuellement ? Sont-ils présentés dans des documents de recherche scientifique, des rapports officiels des pouvoirs publics ou d'autres publications ? Une méthode recommandée dans les *Directives méthodologiques* (UNCTAD, 2021) est-elle

déjà appliquée pour certains d'entre eux ou peuvent-ils être un apport pour de nouveaux indicateurs sur les FFI ?

3.2.4 La classification par rangs et l'utilisation des méthodes

Les *Directives méthodologiques* s'intéressent aux méthodes, sélectionnées en tenant compte non seulement des aspects méthodologiques et de la qualité des données, mais aussi de l'applicabilité aux diverses situations nationales. Les critères utilisés dans le cadre d'évaluation sont divisés en trois catégories comportant chacune plusieurs sous-catégories (UNCTAD, 2021: Background documents). Le tableau 7 présente la catégorie « solidité des méthodes ».

Tableau 7 Évaluer la solidité des méthodes selon le cadre d'évaluation de la qualité relatif aux FFI

Catégorie	N°	CRITÈRES	EXPLICATION DES CRITÈRES
Solidité	1	Adéquation de la portée	Validité du contenu – Quels sont les aspects mesurés ? Quels FFI sont-ils couverts ?
	2	Clarté des concepts	Validité de la méthode élaborée – Mesure-t-elle ce qu'elle est censée mesurer ? Est-elle clairement définie ? Une classification est-elle utilisée ? Est-elle indépendante, exhaustive et mutuellement exclusive (y a-t-il des insuffisances ou des chevauchements) ?
	3	Alignement sur le Cadre conceptuel de l'ONU	La méthode est-elle cohérente avec le Cadre conceptuel CNUCED-ONUDC pour la mesure statistique des FFI ?
	4	Robustesse	Quelle est la stabilité des résultats produits par la méthode ? En cas de répétition, les résultats seront-ils semblables ? Qu'advient-il en cas de changement ?
	5	Transférabilité	Dans quelle mesure la méthode est-elle aisément utilisable par une tierce personne ? Existence de travaux empiriques ou d'exemples d'application de la méthode.
	6	Équivalence	La méthode permet-elle des résultats analogues à ceux d'autres méthodes (validées) ?
	7	Alignement statistique	La méthode est-elle semblable à celles qui sont appliquées dans la statistique officielle ? Les concepts et les classifications sont-ils alignés sur les méthodes officielles ?
	8	Capacités demandées	Quelles sont les ressources et les capacités demandées pour utiliser la méthode ?

Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Note : Le numéro de colonne renvoie à la numérotation du cadre d'évaluation de la qualité (UNCTAD, 2021: Background documents).

Les méthodes suggérées pour la mesure des FFI fiscaux et commerciaux (pour de plus amples renseignements, voir le chapitre 4 ; et les fiches d'information sur les méthodes figurant dans le document pertinent de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents), conçues pour faciliter la comparaison des méthodes lors du processus de sélection) doivent être classées par rangs en appliquant le cadre d'évaluation de la qualité relatif aux FFI pour aider les autorités statistiques à sélectionner les méthodes. Néanmoins, la qualité des estimations est aussi influencée par la disponibilité et la qualité des données sources nationales et par la qualité des estimations qui en résultent. La classification par rangs repose sur une évaluation générique des éléments intéressant chaque pays et n'a donc qu'une valeur indicative. L'évaluation peut orienter le choix des méthodes de même que les considérations liées aux données sources et aux moyens statistiques disponibles.

La **classification proposée comporte trois rangs**. Le rang 1 correspond à la méthode à privilégier, dont la note est la plus élevée, tandis que le rang 2 est proposé comme option de repli, dans le cas où la méthode du rang 1 ne peut être appliquée. Si aucune des deux n'est applicable, la méthode du rang 3 peut être utilisée. La méthode du rang 1 atteint une note de 40 points et au-delà (sur 66 points au maximum), celle du rang 2 une note de 30 points ou plus (et de moins de 40 points) et celle du rang 3 une note de moins de 30 points. Les résultats génériques du processus de classification des six méthodes proposées sont présentés en détail dans les documents de référence en ligne de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents).

Les recommandations suivantes sont formulées concernant l'utilisation des méthodes :

- Utiliser la **méthode du rang 1**, autant que possible.
- Si possible, recouper les résultats avec **une autre méthode** pour permettre une triangulation entre les méthodes, les sources de données et les activités de FFI et/ou les types de flux.
- Si les ressources ne permettent pas d'appliquer plusieurs méthodes, procéder comme suit :
 - Sélectionner une **année de référence** et utiliser la méthode du rang 1 pour l'année en question, éventuellement en association avec une collecte de données supplémentaires pour combler les lacunes et obtenir davantage de renseignements.
 - Utiliser des méthodes plus simples pour estimer la **dynamique entre les années de référence**.

Il peut s'avérer utile de trianguler les méthodes en appliquant plus d'une méthode pour compiler certains FFI afin de vérifier la robustesse des résultats. En cas d'incertitude, il peut être utile de produire une série d'estimations ou un intervalle de confiance pour guider les utilisateurs. Il est aussi de bonne pratique de faire montre de transparence sur les révisions attendues. Les résultats doivent être présentés chaque année, tandis que les études concernant l'année de référence peuvent apporter des détails plus structurels à intervalles réguliers.

3.2.5 *Définition pratique des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux pour les statistiques*

Mais que signifie en pratique le fait que les FFI soient des « flux financiers dont l'origine, le transfert ou l'utilisation sont illicites, qui représentent un échange de valeurs et qui traversent les frontières nationales » ? Il est difficile en pratique d'obtenir une mesure exhaustive de la totalité des FFI. L'existence ou l'absence de données peut dicter le choix de la méthode de mesure. Comme on l'a vu dans la partie II, une méthode donnée peut seulement couvrir certains FFI, comme c'est le cas de la méthode dite du pays partenaire, et il existe un risque de recoupement avec certaines données et méthodes : ainsi, les flux du patrimoine non déclaré par les particuliers peuvent correspondre en partie à des FFI provenant de l'économie illégale. Certaines sources de données peuvent ne pas être entièrement fiables pour diverses raisons comme la sous-déclaration. Tout cela limite les possibilités de mesure et appelle une définition pratique des FFI.

La mesure des FFI fiscaux et commerciaux a pour objet de contribuer globalement à l'indicateur 16.4.1, « valeur totale des flux financiers illicites entrants et sortants (en dollars des États-Unis courants) ». Dès lors, celle-ci devrait être aussi comparable que possible au niveau international. Le point de départ devrait donc être la définition des FFI pour l'ODD 16.4.1 ou ses éléments. Néanmoins, la faisabilité est un aspect essentiel à prendre en compte. Si certains types de FFI ne sont pas significatifs dans un pays donné, il n'est pas économique de les mesurer régulièrement⁴¹. En revanche, la mesure peut être axée sur les types majeurs de FFI et les besoins en données les plus urgents, pour autant que les méthodes retenues soient conformes aux recommandations internationales. La définition pratique ne constitue pas une décision quant aux FFI qu'il y a lieu de mesurer ou non. Elle doit être établie en toute indépendance

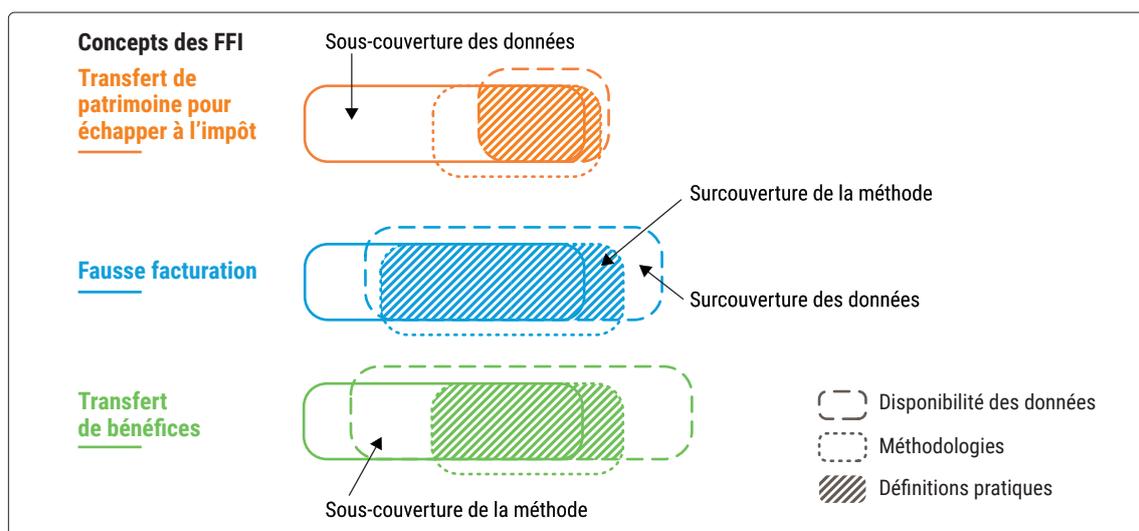
⁴¹ Parallèlement, des politiques spécifiques peuvent ne pas constituer une priorité si le phénomène est limité.

par les autorités s’occupant des statistiques. Celles-ci peuvent consulter des spécialistes et des parties prenantes pour solliciter des contributions. L’évaluation des risques en matière de de FFI constitue une bonne base pour élaborer la définition pratique.

Une définition pratique est une description claire, concise et détaillée de ce que tente d’appréhender un indicateur donné. Pour les FFI fiscaux et commerciaux, il peut s’agir notamment d’un indicateur des FFI découlant d’activités commerciales et fiscales illégales, et des FFI provenant de l’évitement fiscal agressif, à l’exclusion d’une partie des FFI qu’il est difficile à mesurer dans le pays, notamment en raison du manque de données. Les écarts par rapport à la définition des FFI établie par la CNUCED et l’ONU DC (UNCTAD and UNODC, 2020), et leurs raisons, sont consignés de manière transparente. La mesure pourrait exclure les FFI qui ne sont pas courants pour le pays. À titre d’exemple, certains pays connaissent des flux entrants d’évitement fiscal agressif, tandis que d’autres connaissent des flux sortants. En résumé, la définition opérationnelle couvre les principaux FFI pour lesquels des données et des méthodes sont disponibles. À la figure 18, leur zone de recoupement, qui correspond à la définition pratique, est illustrée par un motif.

En fonction de la méthode retenue pour mesurer les FFI, on obtient inévitablement une définition pratique différente ; ainsi, les FFI entrants ne peuvent pas être calculés à l’heure actuelle selon les méthodes relatives au transfert de patrimoine auquel des particuliers ont recours pour échapper à l’impôt. Dans le cas de la fausse facturation, la définition pratique des FFI exclura les cas où les incohérences ne sont pas mesurées (certains cas de collusion entre l’importateur et l’exportateur, par exemple) ; d’autre part, des opérations non classées comme des FFI pourraient être prises en compte (erreurs de couverture statistique ou erreurs imputables à l’hétérogénéité des produits, par exemple) et on parlera alors de « surcouverture » de la méthode. Le transfert de bénéfices se prête aussi à des anomalies de couverture imputables à une surcouverture de la méthode, notamment lorsque des différences de productivité sont interprétées à tort comme des FFI ; mais aussi à une sous-couverture de la méthode lorsque, par exemple, on ne tient compte que des incitations fiscales en comparant une unité nationale d’EMN aux autres unités de l’EMN. La définition pratique devrait indiquer clairement les limites de la définition résultant des données disponibles et du choix de la méthode.

Figure 18 Présentation de la définition pratique sous la forme d’une cartographie des principaux concepts des flux financiers illicites, des données disponibles et des méthodes admissibles



Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Note : Les échelles n’indiquent pas les relations véritables, et sont simplement présentées à titre d’illustration.

Le but étant de saisir les flux les plus importants au niveau national, il est possible d'obtenir un certain niveau de comparabilité internationale (si les pays parviennent à rendre compte seulement des FFI importants en laissant hors champ les FFI moins importants), et les différences de couverture entre pays peuvent être partiellement observées dans les agrégats disponibles. On s'attend à un processus graduel d'amélioration de l'exhaustivité de la mesure des FFI, suivant le modèle de mesure des activités économiques illégales et de l'économie non observée dans la BDP et le SCN.

3.2.6 *Compilation et diffusion des estimations des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux*

Le présent document technique et les *Directives méthodologiques* visent à aider les autorités nationales à compiler les statistiques relatives aux FFI fiscaux et commerciaux et à les diffuser, en fonction des capacités et des besoins nationaux. Indépendamment de leur exhaustivité, même des estimations partielles, autrement dit des estimations de certains (sous-)types de FFI, peuvent apporter des renseignements précieux pour l'action publique visant à enrayer les FFI.

En dernière analyse, les FFI fiscaux et commerciaux correspondent à une partie de l'indicateur 16.4.1 des ODD sélectionné pour le cadre mondial d'indicateurs des ODD, adopté par l'Assemblée générale dans sa résolution A/RES/71/313 (2017a). Si le cadre d'indicateurs n'impose la publication que d'un indice global, autrement dit la valeur totale des FFI entrants et sortants, une mesure plus détaillée des FFI aide à repérer les principales sources et les principaux types de FFI en vue d'orienter les interventions. Au niveau de l'indicateur, autrement dit en couvrant tant les FFI fiscaux et commerciaux que les FFI liés à la criminalité, la CNUCED et l'ONU DC recommandent de ventiler l'indice par type de FFI, au minimum pour publier séparément les quatre éléments suivants (voir également le chapitre 5.2) :

- FFI provenant de pratiques commerciales et fiscales illicites,
- FFI provenant de marchés illégaux,
- FFI provenant de la corruption, et.
- FFI provenant d'activités assimilables à de l'exploitation et du financement de la criminalité et du terrorisme.

En outre, les États membres peuvent décider de ventiler l'indicateur des FFI, selon qu'il convient, d'après les catégories suivantes :

- type de méthode de paiement (espèces, flux commerciaux ou cryptomonnaies),
- actifs obtenus (patrimoine/biens immobiliers à l'étranger, etc.),
- acteurs (types d'individus, types d'entreprises, etc.),
- catégorie d'industrie, de produit de base ou de service.

Les pays sont touchés par différents types de FFI. Il est donc suggéré que les principaux types de FFI pour lesquels des données doivent être publiées soient définis au niveau national, en se fondant sur la définition pratique. Pour ce qui est des FFI fiscaux et commerciaux, on recommande de répartir et de diffuser les données en trois groupes de flux :

- Transfert de patrimoine en vue d'échapper à l'impôt (F1),
- Fausse facturation (F2),
- Transfert de bénéfices (F3-F5).

En adoptant le cadre d'indicateurs mondiaux des ODD, l'Assemblée générale a souligné, dans la résolution A/RES/71/313 (2017a), que toutes les activités du système statistique mondial devaient être pleinement conformes aux Principes fondamentaux de la statistique officielle (United Nations, 2014).

Les FFI constituent un phénomène particulièrement difficile à interpréter et sont une question sensible pour bon nombre de parties prenantes. Il est donc important que les données relatives aux FFI soient publiées sous une forme qui soit suffisamment complète et soit accessible à tous les citoyens, et soient présentées de façon que les principaux résultats soient compris sans nécessité de faire appel à des connaissances statistiques spécialisées.

Le premier Principe veut que les statistiques officielles soient établies et rendues disponibles en toute impartialité, en vue de rendre effectif le droit d'accès des citoyens à l'information publique. Les publications statistiques devraient être présentées en fonction de normes scientifiques concernant les sources, les méthodes et les procédures, pour faciliter une interprétation correcte des données (Principe 3). Toutes les publications devraient être accompagnées de métadonnées complètes expliquant les limites d'usage et orientant l'interprétation, et comportant des indications relatives à la source des données, aux méthodes, aux données manquantes et à l'exhaustivité de l'indicateur.

Certaines estimations des FFI se situent à la limite des activités licites et illicites. Les séries de données correspondantes sont particulièrement sensibles, et il y a lieu d'en tenir compte dans la prévision des publications. Les données individuelles sous-jacentes concernant des personnes physiques ou morales doivent être strictement confidentielles (Principe 6). Un manquement à la confidentialité et même des agrégats très détaillés risquent d'être stigmatisants pour les services de statistique ou pour les secteurs d'activité concernés. On notera que les organismes responsables de la statistique ont le droit de faire des observations sur les interprétations erronées et les usages abusifs des statistiques (Principe 4).

Il serait utile de disposer de séries chronologiques historiques pour analyser l'évolution dans le temps. La faisabilité de la construction de ces séries devra être étudiée par les autorités statistiques nationales. Il se peut que cela soit possible uniquement pour certains FFI pour lesquels on dispose de sources de données appropriées.

Étant donné le grand nombre de données sources nécessaires, les statisticiens devront trouver un compromis entre exhaustivité et rapidité au moment de fixer une date de publication. En pratique, les sources de données qui mettent le plus de temps à devenir disponibles influencent l'actualité de l'indicateur. Une possibilité consiste aussi à appliquer une stratégie de révision en publiant une estimation préliminaire en attendant de disposer de séries de données plus complètes. Le public doit être informé clairement du statut préliminaire ou expérimental éventuel de l'indicateur. Il est bon de vérifier les estimations des FFI d'après des critères de qualité et de veiller à une communication transparente sur la qualité des chiffres publiés.

Tableau 8 Évaluer la qualité des résultats selon le cadre d'évaluation de la qualité relatif aux FFI

Catégorie	N°	CRITÈRES	EXPLICATION DES CRITÈRES
Résultats	16	Utilité	Les résultats sont-ils utiles pour évaluer les FFI ou enrayer différents types de FFI ? À combien d'utilisations les résultats se prêtent-ils ?
	17	Précision	Les résultats décrivent-ils ce qui était prévu ? Est-il procédé à des révisions importantes ?
	18	Rapidité	Avec quelle rapidité les résultats seront-ils disponibles ? Sont-ils disponibles à temps pour aider au règlement des problèmes ?
	19	Clarté	Les résultats sont-ils faciles à utiliser et à interpréter ?
	20	Comparabilité	Dans quelle mesure les résultats sont-ils comparables dans des situations différentes, dans le temps et selon les pays ?
	21	Cohérence	Quelle est la cohérence interne des résultats ? Sont-ils utilisables avec d'autres estimations des FFI ?
	22	Compatibilité	Dans quelle mesure les résultats peuvent-ils être déjà communiqués au titre de l'indicateur 16.4.1 des ODD ?

Source : CNUCED (UNCTAD, 2021)

Note : Le numéro de colonne renvoie à la numérotation du cadre d'évaluation de la qualité (UNCTAD, 2021: Background documents).

Une meilleure comparabilité internationale des estimations des FFI peut être obtenue, surtout au début, en publiant des données désagrégées plutôt qu'une seule valeur agrégée globale pour tous les types de FFI. Les solutions regroupant diverses valeurs en une représentation unique, notamment les méthodes du tableau de bord (OECD, 2015) ou du tableau indicatif (European Commission, 2020) peuvent être une solution possible pour publier les différents FFI au niveau national.

3.2.7 *Recommandations concernant la compilation pilote des flux financiers illicites fiscaux et commerciaux*

Les recommandations en question ont pour objet d'appuyer les initiatives menées au niveau national par les systèmes statistiques pour compiler des statistiques relatives aux FFI fiscaux et commerciaux.

1. **Consacrer des ressources à la mesure des FFI.** S'ils sont importants, les FFI peuvent fausser les grandes statistiques économiques et induire des conclusions erronées quant aux politiques à mener. Il faut prévoir des ressources suffisantes non seulement pour mesurer les FFI, mais aussi pour améliorer la qualité d'indicateurs clefs comme celui du PIB et l'exhaustivité et la précision du SCN et de la BDP. Les résultats de l'essai pilote peuvent aider à éclairer ces initiatives et à mobiliser des ressources en vue d'accroître l'efficacité des interventions visant à enrayer les FFI.
2. **Mettre en commun les compétences nationales et internationales en matière de FFI.** Pour être efficace, la mesure des FFI passe par une collaboration interdisciplinaire, car les phénomènes illicites touchent l'ensemble de la société. Il existe des données, mais elles sont dispersées entre un grand nombre d'organisations publiques et privées. Il n'est pas possible de contrôler les FFI ni de les mesurer pleinement à l'aide d'une seule source de données. Il importe de définir les rôles des organisations et de désigner les principaux partenaires pour mesurer les FFI fiscaux et commerciaux. La désignation des principales parties prenantes peut aller de pair avec l'évaluation des risques en matière de FFI (recommandation 4). Une organisation précise des activités nationales au sein d'un groupe de travail ou d'une équipe spéciale a de bonnes chances d'accroître l'efficacité. Une collaboration bilatérale et internationale des autorités statistiques d'autres pays pour contribuer

au progrès méthodologique et remédier aux asymétries (notamment pour les questions liées au commerce ou au patrimoine déclaré) est plus efficace qu'une action isolée.

3. **Attribuer un rôle de premier plan aux statisticiens officiels.** Les statistiques officielles et les organismes nationaux de statistique jouent un rôle décisif dans la mesure des FFI, selon que le préconise le cadre mondial d'indicateurs des ODD. Dans sa résolution A/RES/71/313 (2017a), l'Assemblée générale « [s]ouligne que les statistiques et les données officielles issues des systèmes statistiques nationaux doivent constituer la base du cadre mondial d'indicateurs, ..., et souligne également le rôle des organismes nationaux de statistique, qui coordonnent ces systèmes ». La mesure cohérente des nombreux types de FFI ne peut se faire qu'en étroite concertation avec le système national de statistique et les prestataires de données. Le savoir-faire statistique et l'indépendance professionnelle de l'organisme national de statistique sont un facteur essentiel afin que la compilation des FFI fiscaux et commerciaux soit une activité statistique impartiale comme le veulent les Principes fondamentaux de la statistique officielle.
4. **Évaluer les risques en matière de FFI et la disponibilité des données.** Les pays sont exposés de différentes manières aux risques en matière de FFI. Les catégories de FFI et les activités et flux connexes qui caractérisent un pays varient, notamment pour ce qui est de la présence de flux entrants ou sortants, et s'agissant des pays de destination ou d'origine des FFI. Les différents FFI nécessitent des données et des méthodes de mesure différentes. Il n'existe pas de modèle unique. Dans un premier temps, il est utile de faire une évaluation des risques en matière de FFI pour réunir les renseignements qui existent déjà sur les FFI dans le pays et pour déterminer les principaux types de FFI et les acteurs qui détiennent les données pertinentes de façon à pouvoir effectuer la mesure. Les *Directives méthodologiques* offrent divers outils et stratégies pour l'évaluation des risques en matière de FFI et la vérification des données existantes avec les institutions partenaires (voir partie III, chapitres 1, 2 et 3).
5. **Mener une étude approfondie des FFI pour l'année de référence.** Les statisticiens doivent trouver un compromis entre la précision et l'efficacité par rapport au coût. Il est donc recommandé d'effectuer une étude plus approfondie des FFI pour l'année de référence dès le départ, puis à intervalles réguliers, en abordant si possible tous les aspects des FFI (activités, flux, acteurs, destinations et origines, etc.). Pour ce faire, il conviendra de mobiliser les institutions concernées, de déterminer les sources de données et les ressources possibles, y compris en données administratives, et de tirer parti des compétences et de l'expérience disponibles dans toutes les disciplines. L'étude approfondie doit permettre d'établir une sorte de structure pour l'année de référence concernant les FFI fiscaux et commerciaux se produisant dans le pays.
6. **Circonscrire le champ d'activité.** La situation nationale ne détermine pas seulement les ressources disponibles et la capacité statistique, mais aussi les activités et/ou les flux de FFI qui existent dans l'économie. Afin de maintenir la comparabilité dans l'espace et dans le temps, la compilation des FFI doit viser l'exhaustivité. En fonction de la nature des FFI et de la situation nationale, un bon compromis pour produire des statistiques rigoureuses et fiables dans la durée sur les FFI peut consister à déterminer quels sont les flux importants pour représenter les FFI nationaux (par rapport à certaines marchandises ou certains types de FFI, par exemple). Si les capacités statistiques et les données dont dispose le pays sont plus limitées, il sera possible de recourir à des méthodes plus sobres en ressources pour produire les estimations des FFI entre les années de référence.
7. **Publier les estimations des FFI avec clarté et transparence.** Les FFI sont un phénomène particulièrement difficile à interpréter et constituent un sujet sensible pour bon nombre de parties prenantes. Il appartient à chaque pays de décider de la publication des résultats. Même une publication expérimentale peut s'avérer très éclairante pour l'action publique dans un domaine où les statistiques manquent. Comme les statistiques officielles, les données sur les FFI devraient être publiées sous une forme suffisamment complète, être accessibles à tous les citoyens et être présentées de façon que les principaux résultats soient compris sans avoir besoin de connaissances

spécialisées en statistique. Il importe que les principaux résultats soient mis en évidence, mais aussi leurs limites. Les métadonnées devraient informer les usagers de manière pleinement transparente sur les sources de données, les méthodes et la qualité des estimations. Une approche de type tableau de bord, consistant à présenter un ensemble de résultats, peut s'avérer utile pour mettre en évidence un phénomène complexe.

8. **Diffuser, apprendre et améliorer.** Il est possible de mieux comprendre la situation des pays, les activités liées aux FFI, les flux eux-mêmes et d'autres aspects à mesure que l'on acquiert davantage d'expérience de la mesure statistique. La diffusion des résultats et des enseignements des projets pilotes dans le contexte national et international est importante pour l'apprentissage. La formation d'experts sur le plan national, notamment de douaniers, d'enquêteurs financiers et de fonctionnaires des statistiques, peut être utile ; la diffusion des résultats lors de séminaires et de webinaires internationaux peut aider à tirer parti de l'expérience d'autres pays pour reproduire les bonnes pratiques. L'échange de données dans un cadre statistique protégé, si c'est possible, ou l'échange des estimations qui en résultent peuvent jouer un rôle décisif dans l'apprentissage et l'amélioration.
9. **Effets d'entraînement pour les autres statistiques et cadres statistiques.** Une meilleure information sur les FFI peut aider à améliorer la précision d'autres statistiques, notamment de grandes statistiques économiques. En outre, étant donné que les FFI sont dissimulés et sont souvent mesurés indirectement par les traces qu'ils laissent dans d'autres statistiques, il peut aussi exister des possibilités d'améliorer la qualité de l'estimation des FFI en modifiant légèrement les données provenant d'autres statistiques, notamment des statistiques du commerce des marchandises et des services, du SCN et de la BDP, des statistiques des prix, etc.

3.3 CLASSIFICATION POUR LA MESURE DES FLUX FINANCIERS ILLICITES

Il est nécessaire de classer les FFI à l'aide d'une classification statistique qui soit discrète, exhaustive et mutuellement exclusive, et alignée sur les cadres et principes statistiques existants. La Classification internationale des infractions à des fins statistiques (UNODC, 2015) constitue un bon point de départ pour répertorier les activités pouvant être à l'origine de FFI. La Classification ne couvre pas l'intégralité des activités fiscales et commerciales pouvant être à l'origine de FFI, par exemple de FFI liés à l'évitement fiscal agressif. Elle doit donc être élargie. Une classification plus complète est en cours d'élaboration, dans laquelle chaque activité est analysée compte tenu des trois aspects indiqués au chapitre 2.4.

Dans le présent document technique, il est principalement question des FFI fiscaux et commerciaux, et on trouvera plus loin au tableau 4 un résumé des délibérations de l'équipe spéciale chargée du classement des activités qui sont à l'origine de FFI fiscaux et commerciaux. On notera que ce classement part de la Classification internationale des infractions à des fins statistiques, mais élargit celle-ci afin d'attribuer un classement aux éléments qui ne sont pas illégaux. Les FFI fiscaux et commerciaux résultent de pratiques fiscales et commerciales qui supposent certains actes économiques de la part de particuliers ou de sociétés. Ces actes économiques illicites peuvent être rattachés à certains actes répertoriés dans la Classification pour ce qui est des aspects illégaux (uniquement) des FFI fiscaux et commerciaux.

La structure principale de la Classification internationale des infractions à des fins statistiques se compose de différents types d'actes regroupés en 11 catégories de niveau 1 (à 2 chiffres), chacune étant ensuite subdivisée en sous-niveaux (niveau 2 : 4 chiffres, niveau 3 : 5 chiffres ; niveau 4 : 6 chiffres). Le code de niveau 1 « 08 », « Atteintes à l'ordre public, à l'autorité et aux dispositions juridiques de l'État », en particulier son code de niveau 3 « 08041 », « Actes contraires aux dispositions fiscales », semble bien se prêter à l'objectif consistant à classer les actes économiques liés aux FFI fiscaux et commerciaux en

prenant la Classification comme point de départ. Les autres codes pouvant recouvrir certaines pratiques à l'origine de FFI fiscaux et commerciaux figurent sous le code « 07019 », « Autres actes de fraude ». Toutefois, la Classification exclut expressément de ce code l'évasion fiscale (celle-ci relevant du code « 08041 »).

Dans ce contexte, le code « 08041 » vise les actes contraires aux dispositions en matière de douane et de taxation ou autres dispositions fiscales, à l'exclusion de la fraude, de la tromperie et de la corruption en matière de protection sociale et de fiscalité, qui relève du code « 07 », « Actes relevant de la fraude, de la tromperie ou de la corruption ». En outre, le choix du code « 08041 » exclut de la mesure statistique des FFI fiscaux et commerciaux les autres codes relevant du code supérieur « 0804 », qui se rapportent aux réglementations financières (« 08042 »), aux réglementations sur les paris (« 08043 »), à la contrebande de marchandises (« 08044 »), à la manipulation de marché (« 08045 ») et aux autres actes contraires aux dispositions fiscales ou réglementaires (« 08049 »).

Les FFI fiscaux et commerciaux peuvent donc être classés en créant une « nouvelle » série de codes de niveau 4 en se fondant sur le code de niveau 3 « 08041 » de la Classification internationale, y compris les différents courants de FFI fiscaux et commerciaux, l'accent étant mis sur l'acte économique à l'origine des FFI correspondants. Ces codes sont présentés au tableau 4, un sixième chiffre étant ajouté à la suite du code à cinq chiffres « 08041 » ; les codes en question, pour rappel, n'ont pas de rapport direct avec la Classification internationale (notamment les codes 080413, 080414 et 080415, qui concernent l'évitement fiscal agressif). Cette codification, qui s'inspire de la Classification internationale et, éventuellement, prolonge celle-ci, constitue plutôt un travail en cours devant orienter la mise au point ultérieure d'une classification (voir également ci-après). Les flux mentionnés dans le tableau (F1 à F5) ont été explicités au chapitre 2.

Il est possible, sur cette base, de concevoir une classification statistique autonome des activités qui peuvent être à l'origine de FFI. Bien que des travaux supplémentaires soient nécessaires pour en parfaire la mise au point et en valider la conception dans la pratique, les délibérations actuelles envisagent une classification à 4 niveaux et à 6 chiffres, telle que décrite ci-après :

- Niveau 1 : code à 1 chiffre pour désigner le type de FFI, à savoir :
 - FFI issus d'activités fiscales et commerciales
 - FFI provenant de marchés illégaux
 - FFI liés à la corruption
 - FFI provenant d'activités assimilables à de l'exploitation et du financement de la criminalité et du terrorisme
- Niveau 2 : code à deux chiffres désignant le sous-type de FFI. À titre d'exemple, pour les FFI fiscaux et commerciaux, les sous-types sont :
 - La fausse facturation
 - L'évasion fiscale
 - L'évitement fiscal agressif

Ces sous-types correspondent aux flux F1 à F5 décrits aux sections précédentes.

- Niveau 3 : code à 4 chiffres désignant certains flux en particulier parmi les sous-types, par exemple, en ce qui concerne la fausse facturation :
 - La fausse facturation (en général)
 - La fausse facturation (soustraction aux droits de douane)
- Niveau 4 : code à 6 chiffres désignant l'activité pouvant être à l'origine de FFI.

À la différence des premières étapes de la codification, qui s'inspiraient directement de la Classification internationale des infractions à des fins statistiques et prolongeaient celle-ci (voir tableau 4), la classification des activités pouvant être à l'origine de FFI instaure son propre système de codification (voir précédemment) et les valeurs y relatives. Néanmoins, chacune des activités de niveau 4 présente une correspondance directe avec la Classification internationale, lorsqu'il y a lieu. Ainsi, la description de l'activité ou les notes explicatives de l'activité s'inspirent directement de la Classification internationale. Dans d'autres cas, les notes explicatives apportent une description complémentaire précise d'activités non couvertes par la Classification internationale, comme l'évitement fiscal agressif. On trouvera au tableau 5 un exemple de la classification dont l'élaboration est en cours.

Tableau 4 Classification des FFI fiscaux et commerciaux

Code	Description	Inclusions/exclusions		Code du flux	Type de flux	Flux	Typologie
080411	Actes consistant à dissimuler un revenu ou un patrimoine afin d'échapper à l'impôt	Inclusions	Non-déclaration pure et simple (actifs dissimulés dans un pays pratiquant le secret bancaire, par exemple) ; non-déclaration utilisant certains instruments (sociétés fictives ou sociétés écrans, paradis fiscaux)	F1	Gestion de revenus	Transfert de patrimoine dans le but d'échapper à l'impôt : flux liés au patrimoine offshore non déclaré	Infractions liées au revenu
		Exclusions	Fraude, tromperie ou corruption (07)				
080412	Actes consistant dans la fausse déclaration frauduleuse de l'objet, de la quantité ou de la valeur de biens échangés dans les opérations de facturation	Inclusions	Sous-facturation ou surfacturation ; facturation multiple ; surdéclaration ou sous-déclaration des quantités ; classement dans une fausse catégorie tarifaire	F2	Gestion de revenus (transfert de revenu)/Génération de revenus (soustraction aux droits de douane)	Fausse facturation	Infractions en matière de droits de douane, redevances et impôts
		Exclusions	Manipulation des prix de transfert (080413)				
080413	Actes s'écartant du principe de pleine concurrence	Inclusions	Fait d'organiser l'échange surfacturé/sous-facturé de biens et de services dans l'intention de transférer des bénéfices entre des unités d'EMN	F3	Génération de revenus	Manipulation des prix de transfert	Infractions liées à la fiscalité
		Exclusions	Fausse facturation (080412)				
080414	Actes liés à la localisation stratégique de la dette, des actifs, des risques ou d'autres activités de l'entreprise	Inclusions	Prêts intragroupes ; paiement des intérêts	F4	Génération de revenus	Transfert de dette et d'autres actifs financiers	Infractions liées à la fiscalité
		Exclusions	Manipulation des prix de transfert (080413)				
080415	Actes liés à la localisation stratégique des produits de la propriété intellectuelle et d'autres actifs non financiers	Inclusions	Localisation stratégique des droits de propriété intellectuelle ; localisation stratégique d'autres d'actifs ; accords de partage des coûts ; paiement de redevances	F5	Génération de revenus	Transfert de droits de propriété intellectuelle et d'autres actifs non financiers	Infractions liées à la fiscalité
		Exclusions	Manipulation des prix de transfert (080413)				

Source : Réflexion de l'équipe spéciale

Tableau 5 Version préliminaire de la classification des activités pouvant être à l'origine de FFI fiscaux et commerciaux

Niveau	Catégorie	Code	Texte	Correspondance avec la Classification internationale
1	Type de FFI	1	Flux financiers illicites fiscaux et commerciaux	
2	Sous-type de FFI	11	Fausse facturation	
3	Flux	1110	Fausse facturation (catégorie générale)	
4	Activité	111010	Actes contraires aux réglementations commerciales ou financières	08042
4	Activité	111020	Manipulation de marché ou délit d'initié	08045
4	Activité	111030	Actes contraires aux dispositions en matière de douane	08041
4	Activité	111090	Actes contraires aux dispositions fiscales et actes faisant intervenir un comportement réglementé ou interdit pour des raisons morales ou éthiques non classés ou décrits dans les catégories 111010 à 111030.	08049
3	Flux	1120	Fausse facturation (soustraction aux droits de douane)	
4	Activité	112010	Actes consistant dans la fausse déclaration frauduleuse de l'objet, de la quantité ou de la valeur de biens échangés dans les opérations de facturation	08041
4	Activité	112020	Manipulation illégale de marché ou délit d'initié	08045
4	Activité	112090	Actes contraires aux dispositions fiscales et actes faisant intervenir un comportement réglementé ou interdit pour des raisons morales ou éthiques non classés ou décrits dans les catégories 112010 à 112020.	08049
2	Sous-type de FFI	12	Évasion fiscale	
3	Flux	1210	Patrimoine offshore non déclaré (actifs non financiers)	
4	Activité	121010	Actes consistant à dissimuler un revenu ou un patrimoine afin d'échapper à l'impôt, actifs non financiers	08041
4	Activité	121020	Actes contraires aux dispositions en matière de taxation ou autres dispositions fiscales	08041

Niveau	Catégorie	Code	Texte	Correspondance avec la Classification internationale
4	Activité	121090	Actes contraires aux dispositions fiscales et actes faisant intervenir un comportement réglementé ou interdit pour des raisons morales ou éthiques non classés ou décrits dans les catégories 121010 à 121020.	08049
3	Flux	1220	<i>Patrimoine offshore non déclaré (actifs financiers)</i>	
4	Activité	122010	Actes consistant à dissimuler un revenu ou un patrimoine afin d'échapper à l'impôt, actifs financiers	08041
4	Activité	122090	Actes contraires aux dispositions fiscales et actes faisant intervenir un comportement réglementé ou interdit pour des raisons morales ou éthiques non classés ou décrits dans la catégorie 122010.	08049
2	Sous-type de FFI	13	Évitement fiscal agressif	
3	Flux	1310	<i>Manipulation des prix de transfert</i>	
4	Activité	131010	Actes s'écartant du principe de pleine concurrence	/
4	Activité	131090	Autres	/
3	Flux	1320	<i>Transfert d'actifs</i>	
4	Activité	132010	Actes liés à la localisation stratégique d'actifs financiers (autres que la dette), de risques ou d'autres activités de l'entreprise	/
4	Activité	132020	Actes liés à la localisation stratégique de produit de la propriété intellectuelle et d'autres actifs non financiers	/
4	Activité	132090	Autres	/
3	Flux	1330	<i>Transfert de dette</i>	
4	Activité	133010	Actes liés à la localisation stratégique de la dette	/
4	Activité	133090	Autres	/

Source : Réflexions des auteurs

4

MESURER LES FLUX FINANCIERS ILLICITES FISCAUX ET COMMERCIAUX

4.1 FAUSSE FACTURATION

La fausse facturation a été désignée par des travaux empiriques comme l'un des principaux types de FFI (voir notamment WCO, 2018). Les *Directives méthodologiques* proposent l'application et l'amélioration de deux approches bien connues, la méthode du pays partenaire « plus » (PCM+) et la méthode des filtres de prix « plus » (PFM+). Des études (voir notamment WCO, 2018) ont mis en évidence des différences importantes dans l'ampleur des montants estimés selon la PCM et la PFM pour la sous-facturation et la surfacturation. De façon assez prévisible, la PCM livre des valeurs plus élevées que la PFM car avec la première méthode, il existe une forte probabilité que d'autres facteurs soient pris en considération lors de la production des estimations (notamment des erreurs statistiques et des différences dans l'enregistrement du commerce bilatéral) ; inversement, la seconde méthode est susceptible de livrer des estimations se situant à la limite inférieure des FFI en raison de divers facteurs subordonnés à la détermination des filtres de prix, et du fait que la méthode porte uniquement sur la manipulation des prix. L'OMD (2018) cite plusieurs chercheurs qui estiment qu'un panachage des deux méthodes pourrait constituer un moyen efficace d'évaluer le risque d'opérations commerciales pouvant faire intervenir des cas de fausse facturation. Pour effectuer une comparaison valable, on veillera toutefois à ce que la couverture et le champ d'application soient comparables (par exemple, les produits de base ou les flux).

4.1.1 Méthode n° 1 : méthode du pays partenaire « plus »

Conception et hypothèses

La PCM est une méthode descendante consistant à comparer les valeurs à l'importation (ou à l'exportation) que déclare un pays avec les valeurs à l'exportation (ou à l'importation) correspondantes que déclare un pays partenaire. Le concept qui sous-tend la PCM repose sur l'idée d'un écart dans les échanges, défini comme une divergence entre les valeurs relatives à une opération commerciale pour laquelle les deux partenaires commerciaux communiquent chacun leurs propres données. L'hypothèse principale qui sous-tend la PCM est que les statistiques commerciales des partenaires sont suffisamment précises et comparables pour pouvoir considérer que les différences dans les statistiques miroirs proviennent de la fausse facturation, et sont donc directement applicables pour mesurer les FFI fiscaux et commerciaux comme des FFI. Cette hypothèse est fondamentale et elle est fortement improbable, ce qui soulève de sérieux doutes quant à la fiabilité de cette méthode.

Dès lors, toutes les mesures doivent être prises afin de corriger les autres raisons avant d'attribuer une partie de l'asymétrie aux FFI ou à la fausse facturation. Selon la Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019), les trois raisons principales et bien connues qui expliquent les asymétries dans le commerce bilatéral de marchandises sont les suivantes :

- i. L'application de critères différents d'attribution des partenaires dans les statistiques des importations et des exportations,
- ii. Le recours à des valeurs de type CAF dans les statistiques d'importation et de valeurs de type FAB dans les statistiques d'exportation,
- iii. L'application de systèmes commerciaux différents (système commercial général ou spécial).

Les exportations déclarées par un pays peuvent ne pas coïncider avec les importations déclarées par son pays partenaire pour les autres raisons suivantes (voir UNSD, 2019) :

- le décalage des dates d'expédition entre les différentes périodes comptables (trimestres ou années) ;
- l'entrée de marchandises qui restent dans des entrepôts douaniers pendant plusieurs mois ;
- le transit de marchandises par des pays tiers ;

- le manque de renseignements ou la spécification erronée des réexportations et des réimportations ;
- la déclaration incorrecte de la classification des produits à la frontière douanière (à l'entrée ou à la sortie) ;
- les différences de portée et de couverture, notamment des seuils de valeur marchande et commerciale ;
- les différences et les erreurs de mesure statistique ;
- les variations dans les méthodes de compilation des données et la confidentialité, etc.

Surmonter les limites de la méthode

Les inconvénients majeurs de la PCM n'invalident pas celle-ci. Selon l'OMD (WCO, 2018), toute application de l'approche PCM impose de formuler des hypothèses supplémentaires et de sélectionner des techniques d'inférence. La plupart des applications de la PCM font appel à des données accessibles à l'échelle mondiale sur les flux de commerce bilatéral provenant des bases de données DOTS du FMI ou Comtrade de l'ONU (voir notamment WCO, 2018 ; et Global Financial Integrity, 2019). Les autorités nationales compilant des statistiques, en particulier les douanes, disposent de données plus détaillées. Il est proposé d'utiliser la méthode PCM mais d'enrichir celle-ci par des données nationales et l'échange bilatéral de données afin d'améliorer la qualité des estimations. La méthode PCM peut être améliorée comme suit (devenant ainsi PCM « plus ») :

1. Comparer les données nationales entre partenaires commerciaux, ce qui peut sensiblement améliorer la précision des estimations PCM+. Mener des activités miroirs pour échanger et comparer les données statistiques du commerce en privilégiant les partenaires commerciaux importants avec lesquels il existe les plus gros flux d'échanges et les plus fortes asymétries observées (voir l'étude de cas 1.1 figurant dans le document pertinent de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).
2. Utiliser des données nationales détaillées, notamment en remontant aux niveaux les plus détaillés de la classification des produits par pays partenaire, et aux microdonnées disponibles, afin de réduire l'incertitude quant à la source des asymétries du commerce bilatéral. Appliquer la PCM+ aux données nationales détenues par les autorités statistiques, en particulier l'administration douanière, pour améliorer la précision des estimations PCM+. Centrer les corrections sur les flux commerciaux ou les produits présentant les asymétries les plus fortes et les types importants connus de FFI.
3. Remédier aux différences de prix CAF-FAB. Les exportations sont généralement déclarées en prix FAB et les importations en prix CAF. La Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019) encourage les pays à compiler les valeurs FAB des marchandises importées à titre de renseignements complémentaires. À défaut, il est nécessaire de disposer de taux CAF-FAB pour corriger l'asymétrie résultant des différences d'évaluation. Il est préférable d'appliquer des taux propres à chaque pays ou région particuliers plutôt que des taux communs à tous les pays⁴². Il conviendra dans certains cas de prévoir des taux CAF-FAB par produit⁴³. Les métaux précieux constituent un bon exemple dans lequel les coûts de transport et d'assurance représentent une moindre part de la valeur des

⁴² Global Financial Integrity (Global Financial Integrity, 2019) utilise un taux fixe de 6 %, au lieu du taux de 10 % utilisé dans de précédentes études. L'étude de l'OMD (WCO, 2018) concernant les données d'importation de 2016 pour les États-Unis d'Amérique a montré que le CAF moyen était de 2,2 % avec l'Europe, de 4,81 % avec l'Amérique du Sud et de 2,8 % avec tous les autres pays partenaires. La Commission du commerce international des États-Unis (United States International Trade Commission, 2013) applique des taux CAF-FAB différents pour le transport en direction de l'est et de l'ouest entre la Chine et Hong Kong (Région administrative spéciale de la Chine) et les États-Unis d'Amérique.

⁴³ Carbonnier et Mehrotra (Carbonnier and Mehrotra, 2020) appliquent un taux de 2 % pour le commerce de l'or. Gaulier et al. (Gaulier et al., 2008) mettent en évidence des différences de taux CAF-FAB entre secteurs d'activité, en relevant que les coûts de transport sont plus élevés pour les industries extractives que pour le secteur manufacturier et que les produits frais et les autres produits de base (agriculture, pêche) paraissent comporter des coûts de transport supérieurs de 2 points de pourcentage à ceux du secteur manufacturier. Schuster et Davis (Schuster and Davis, 2020) produisent des estimations des taux CAF-FAB par groupes de produits de base.

marchandises (voir l'étude de cas 1.2 figurant dans le document pertinent de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

4. Analyser le reste des asymétries bilatérales une fois prises en compte les différences de prix CAF-FAB. La Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019) propose un guide par étape et un modèle de tableau pour faciliter l'analyse des asymétries bilatérales, qui sont repris dans les orientations ci-après concernant l'application de la PCM+.
5. Lorsqu'il demeure des asymétries qui restent mal explicitées, et si celles-ci restent importantes, il conviendra d'appliquer la procédure de pondération de la fiabilité. Lorsque les divergences des statistiques miroirs du commerce sont importantes, on pourra se demander si celles-ci sont imputables à la fausse facturation ou à d'autres facteurs. Une procédure de pondération conçue pour remédier à ce problème (WCO, 2018) attribue un poids d'autant plus élevé à la disparité commerciale que les déclarations de volume appariées y relatives sont proches, c'est-à-dire que l'écart est faible. On notera que cette étape ne peut être accomplie que si l'on dispose de données quantitatives fiables sur les flux commerciaux, ce qui est habituellement le cas au niveau national si l'on utilise des données douanières directes.
6. Valider les résultats à l'aide de méthodes qualitatives. Nolintha *et al.* (Nolintha et al., 2020) suggèrent de compléter les étapes ci-dessus par des études qualitatives, des entretiens et des consultations avec des spécialistes douaniers et commerciaux en vue d'améliorer la fiabilité des résultats de la PCM+.

Données sources

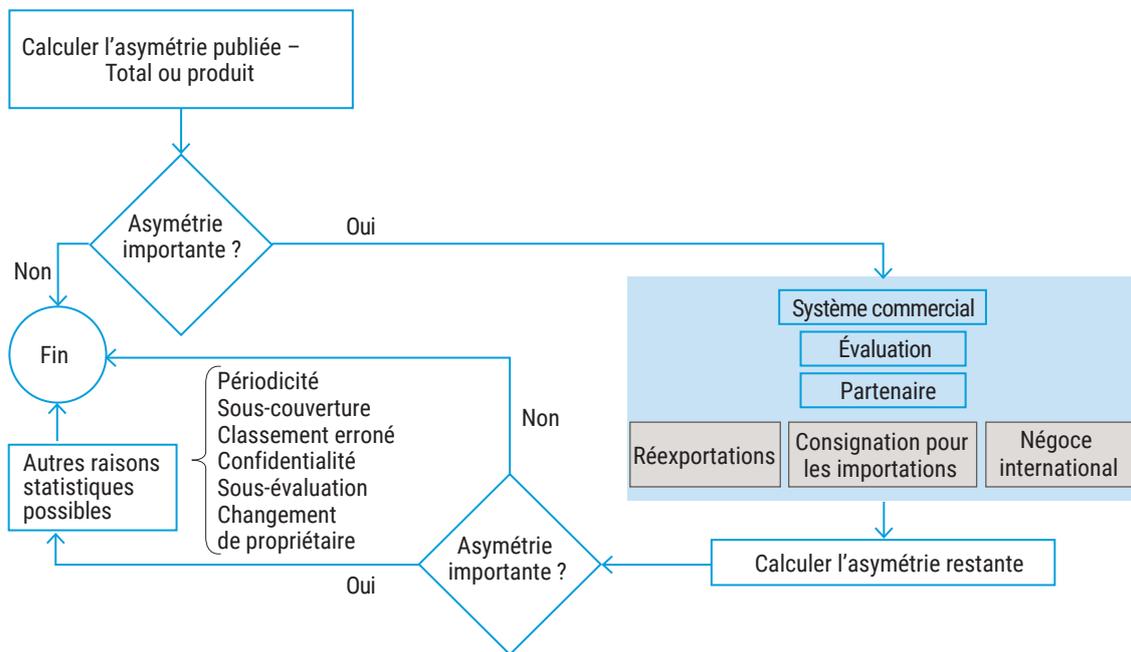
L'application de la PCM+ nécessite des statistiques du commerce bilatéral entre le pays déclarant et ses partenaires commerciaux, idéalement ventilées par partenaire et non regroupées avec la catégorie du reste du monde. Les données sources sont notamment les données commerciales recueillies à l'échelon national par l'administration douanière ou toute autre autorité nationale compétente. Les données sont établies de préférence au niveau le plus détaillé de la classification des produits (au moins au niveau des 6 chiffres du SH, avec des données sur le prix, la quantité, la valeur totale, l'évaluation CAF ou FAB, le partenaire commercial, le pays d'origine ou de destination et le type de flux, par exemple importation/exportation ou réimportation/réexportation). Des sources de données internationales comme les bases de données Comtrade de l'ONU ou DOTS du FMI peuvent être utilisées en complément. La base de données de la CNUCED sur les coûts globaux des transports pour le commerce international peut être utile pour remédier aux divergences de prix CAF-FAB et la base de données ITIC de l'OCDE constitue une source pour la consultation des marges CAF-FAB.

Calcul

Une fois les données de base réunies et préparées, la PCM+ est exécutée selon les phases suivantes.

L'analyse partira d'un examen des asymétries bilatérales, comme l'indique la Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019) – voir figure 19. Il sera utile, dans un premier temps, d'évaluer les asymétries publiées, en commençant par les exportations et les importations totales, puis en analysant certains groupes de produits pour les principaux partenaires commerciaux. Une autre possibilité consistera à observer les disparités au niveau des chapitres du SH, en allant plus loin si des disparités importantes sont détectées. Lors de l'observation des asymétries bilatérales, on tiendra également compte des différences entre les éditions du SH.

Figure 19 Diagramme pour l'analyse et la réduction des asymétries bilatérales



Source : Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019)

1. Ajustement selon les différences de système commercial

La première étape consiste à examiner les sources des différences pour les asymétries importantes. Tout d'abord, on vérifiera les différences entre les systèmes commerciaux utilisés par les pays déclarants et les pays partenaires à partir des renseignements livrés par la base de données par Comtrade⁴⁴ de l'ONU et procédera aux ajustements nécessaires. Les différences de système commercial peuvent induire des asymétries commerciales non imputables aux FFI. L'étude de cas 1.9 figurant dans le document pertinent de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents: Case studies) montre comment gérer les différences imputables à des systèmes commerciaux différents.

2. Évaluation – conversion FAB des données d'importation

La deuxième étape consiste à analyser les différences de méthode d'évaluation des importations et des exportations. On vérifiera à cet égard quelle méthode est utilisée par les partenaires commerciaux considérés. Lorsqu'une méthode d'évaluation CAF est utilisée pour les importations, on procédera à leur ajustement FAB pour assurer la concordance avec les exportations. Une telle divergence risque sinon d'entraîner des asymétries commerciales autres que celles qui sont imputables aux FFI.

En premier lieu, les données annuelles sur les importations doivent être converties en valeur FAB si elles ne sont pas déjà disponibles sous cette forme⁴⁵. Il existe de multiples façons d'estimer les valeurs FAB à partir du prix CAF, hormis l'utilisation de taux fixes. La Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019) indique certaines de ces options, notamment l'extraction de données à partir des statistiques du commerce international de marchandises (SCIM) ; la collecte de données sur le fret et les primes d'assurance auprès des importateurs ; l'analyse des flux commerciaux, du fret et des taux d'assurance. Le lecteur pourra se

⁴⁴ Voir <https://comtrade.un.org/survey/Reports/byQuestion>, section 15 (« Trade System »).

⁴⁵ La base de données Comtrade de l'ONU renseigne sur la disponibilité des données. Voir <https://comtrade.un.org/survey/Reports/byQuestion>, section 12 (« Valuation »).

reporter au chapitre 14, relatif à l'évaluation, du Manuel des compilateurs des SCIM (UNSD, 2013), ou au supplément au Manuel des compilateurs (UNSD, 2008). Si les valeurs FAB à l'importation ne peuvent être obtenues directement, on appliquera la méthode du taux CAF-FAB, comme suit :

$$IM_{FOB,c,r,p,t} = \frac{IM_{CIF,c,r,p,t}}{CFr_{c,r,p,t}} \quad \text{Équation 1)}$$

où :

IM ... valeur à l'importation
CFr ... taux CAF-FAB
FOB ... estimation de la valeur FAB
CIF ... estimation de la valeur CAF
c ... produit de base
r ... pays déclarant
p ... pays partenaire
t ... année.

Pendant cette phase, les taux CAF-FAB sont établis au niveau le plus précis possible pour ce qui est des produits de base, des pays (ou régions) déclarants et partenaires et des années. Les taux sont calculés à partir de l'étude des données existantes sur les flux commerciaux, le fret et les primes d'assurance, la distance entre les partenaires commerciaux et d'autres éléments semblables. Le taux de base peut être calculé comme suit :

$$CFr_{c,r,p,t} = \frac{IM_{CIF,c,r,p,t}}{EX_{FOB,c,r,p,t}} = \frac{p_{CIF,c,r,p,t} * q_{IM,c,r,p,t}}{p_{FOB,c,r,p,t} * q_{EX,c,r,p,t}} \quad \text{Équation 2)}$$

où :

EX ... valeur à l'exportation
p_{CIF} ... prix CAF déclaré par l'importateur
p_{FOB} ... prix FAB déclaré par l'exportateur
q_{IM} ... quantité déclarée par l'importateur
q_{EX} ... quantité déclarée par l'exportateur.

On trouvera d'autres éléments de réflexion concernant les données et la méthode d'estimation des taux CAF-FAB, par exemple dans Gaulier *et al.* (Gaulier *et al.*, 2008) ou Hummels et Lugovskyy (Hummels and Lugovskyy, 2003), et l'étude de cas 1.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) indique comment les prix CAF sont estimés dans le contexte de travaux consacrés à certains produits de base (Schuster and Davis, 2020).

3. Attribution au pays partenaire

Les marchandises sont expédiées soit directement d'un pays à l'autre, soit par l'intermédiaire de pays tiers. Des asymétries peuvent survenir lorsque le pays exportateur ne connaît pas le pays de destination finale au moment de l'exportation. De la même manière, le pays importateur peut ne pas être en mesure de déterminer le pays d'origine. Cela peut induire des asymétries commerciales qui ne sont pas imputables aux FFI et doivent être rectifiées.

D'après la Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019), on peut distinguer deux catégories de pays partenaires pour les importations : le pays d'origine et le pays de provenance ou de destination (également appelé pays d'exportation). Pour les exportations, le pays de destination finale (connue) est important de même que l'identification des flux de réexportation. L'identification du pays d'expédition est déterminante pour l'observation des asymétries commerciales.

Trois éléments importants sont à prendre en compte pour l'attribution au pays partenaire : les expéditions pour les importations, les réexportations et le négoce international. Dans le cadre du négoce international, une unité achète des marchandises à l'étranger pour les revendre dans un autre pays sans que les marchandises n'entrent dans le pays de l'acheteur. Il est recommandé d'exclure les marchandises faisant l'objet d'un négoce international des statistiques commerciales (UNSD, 2013), mais les pays peuvent finir par mesurer différemment les flux correspondants, ce qui entraîne une asymétrie.

En lieu et place d'une expédition directe des marchandises vers le pays de destination, celles-ci peuvent être réexportées ou expédiées en passant par un pays de provenance ou de destination⁴⁶. Ce pays est souvent enregistré à tort comme étant la destination ou l'origine du flux, ce qui est cause d'asymétrie des échanges. L'attribution au pays partenaire doit être effectuée pour chaque partenaire commercial et les flux connexes doivent être étudiés avec attention pour s'assurer que les attributions correctes sont utilisées (étude de cas 1.3 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

4. Analyser le reste de l'asymétrie

Les asymétries commerciales peuvent résulter de décalages temporels entre les expéditions ou de cycles saisonniers du commerce, à titre d'exemple, le volume d'échanges important en fin d'année. En général, les marchandises sont enregistrées au moment où elles entrent sur le territoire économique d'un pays ou en sortent (UNSD, 2013). En conséquence, certains flux, ou des parties de flux, peuvent être attribués par chaque partenaire commercial à des années ou à des mois différents. Les différences s'expliquent souvent par des raisons particulières à chaque pays et doivent être traitées cas par cas. Comme le souligne la Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019), la méthode d'estimation des décalages temporels sera fonction du mode de transport dominant et les renseignements à ce propos peuvent être obtenus dans les documents de transport (à titre d'exemple, le connaissement pour le transport maritime) ou auprès des transporteurs. Les ajustements nécessaires sont compensés, c'est-à-dire comptabilisés par le déclarant selon qu'il s'agit d'importations ou d'exportations, et soustraits au bout du compte afin d'obtenir la valeur ajustée des importations ou des exportations.

Il existe également d'autres sources de divergences, dont celles qui ont été mentionnées au début du présent chapitre, à titre d'exemple les problèmes de couverture, les erreurs de classification, la sous-évaluation, les difficultés posées par l'enregistrement des échanges en cas de changement de propriétaire et les erreurs de mesure. Pour rectifier ces asymétries, une collaboration étroite est nécessaire entre les autorités nationales, notamment les organismes nationaux de statistique et les administrations douanières, au niveau national et entre les pays (voir l'étude de cas 1.4 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

Enfin, toutes les corrections recensées devraient être appliquées, après quoi subsistera la partie restante des asymétries commerciales. Le modèle de la Division de statistique de l'ONU (UNSD, 2019) est utile pour traiter celles-ci afin de déterminer la valeur de l'asymétrie restante. Une procédure permettant d'adapter les importations d'un pays déclarant et les exportations d'un pays partenaire est présentée dans l'étude de cas 1.10 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). En conséquence, des ajustements sont effectués à la fois pour les exportations et les importations du pays déclarant et pour les importations du pays partenaire (de façon à obtenir les asymétries restantes et inexplicables en tant que flux entrants et sortants). Si des sources d'asymétrie supplémentaires sont détectées à ce stade, elles devront être prises en compte. On notera que cette étape est particulièrement dense et demande des ressources et un engagement importants, ainsi qu'une liaison avec les institutions des partenaires commerciaux.

⁴⁶ Un pays de provenance ou de destination est le pays à partir duquel les marchandises ont été expédiées vers le pays importateur, ou vers lequel les marchandises ont été expédiées depuis le pays exportateur, sans aucune opération commerciale ou autre (UNSD, 2013).

5. La procédure de pondération de la fiabilité

Sous certaines conditions, à savoir lorsque l'analyse des asymétries restantes, effectuée à l'étape précédente, n'a pas permis de réduction véritable et que les asymétries restent importantes, et si l'on dispose au plan national de données fiables sur les quantités liées aux flux du commerce international, intervient alors à la phase suivante la procédure de pondération de la fiabilité, pour atténuer le risque de privilégier indûment les fortes divergences du commerce, qui présentent un plus grand risque de ne pas indiquer la manipulation des prix. Des pondérations sont appliquées aux relevés des flux entrants du côté du déclarant en utilisant les pondérations suivantes :

$$w = 1 - \frac{|q_{IM,c,r,p,t} - q_{EX,c,r,p,t}|}{\max(q_{IM,c,r,p,t}, q_{EX,c,r,p,t})} \quad \text{Équation 3)}$$

De la même manière, des pondérations sont appliquées aux flux sortants, c'est-à-dire aux exportations du déclarant. En appliquant ces pondérations, les flux entrants (importations) et sortants (exportations) sont exprimés comme suit :

$$\text{Fluxentrants}_{c,r,p,t} = w * (IM_{FOB,c,r,p,t}^{Adj} - EX_{FOB,c,r,p,t}^{Adj}) \quad \text{Équation 4)}$$

$$\text{Fluxsortants}_{c,r,p,t} = w * (EX_{FOB,c,r,p,t}^{Adj} - IM_{FOB,c,r,p,t}^{Adj}) \quad \text{Équation 5)}$$

Les pondérations sont présumées représenter des pratiques de fausse facturation. De la même manière, la CEPALC (ECLAC, 2016) applique une procédure de pondération décrite dans l'étude de cas 1.5 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) ; c'est le cas également de la CESAO dans le cadre de ses travaux concernant la région arabe (étude de cas 1.6 figurant dans ladite publication (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

6. Calculer les FFI entrants et sortants

La dernière phase consiste à calculer les FFI entrants et sortants. Les FFI entrants correspondent aux exportations surfacturées et/ou aux importations sous-facturées ; les FFI sortants correspondent aux exportations sous-facturées et/ou aux importations surfacturées :

$$\text{Surfacturé } IM_{c,r,p,t} = \max(0, \text{Fluxentrants}_{c,r,p,t}) \quad \text{Équation 6)}$$

$$\text{Sous-facturé } IM_{c,r,p,t} = -1 * \min(0, \text{Fluxentrants}_{c,r,p,t}) \quad \text{Équation 7)}$$

$$\text{Surfacturé } EX_{c,r,p,t} = \max(0, \text{Fluxsortants}_{c,r,p,t}) \quad \text{Équation 8)}$$

$$\text{Sous-facturé } EX_{c,r,p,t} = -1 * \min(0, \text{Fluxsortants}_{c,r,p,t}) \quad \text{Équation 9)}$$

Les équations suivantes sont utilisées pour calculer les FFI entrants et sortants :

$$\text{FluxentrantsIFFS}_{c,r,p,t} = \text{Surfacturé } EX_{c,r,p,t} + \text{Sous-facturé } IM_{c,r,p,t} \quad \text{Équation 10)}$$

$$\text{FluxsortantsIFFS}_{c,r,p,t} = \text{Sous-facturé } EX_{c,r,p,t} + \text{Surfacturé } IM_{c,r,p,t} \quad \text{Équation 11)}$$

Enfin, les FFI agrégés au niveau national sont obtenus comme suit⁴⁷ :

$$FluxentrantsIFFS_{r,t} = \sum_{c,p} FluxentrantsIFFS_{c,r,p,t} \quad \text{Équation 12)}$$

$$FluxsortantsIFFS_{r,t} = \sum_{c,p} FluxsortantsIFFS_{c,r,p,t} \quad \text{Équation 13)}$$

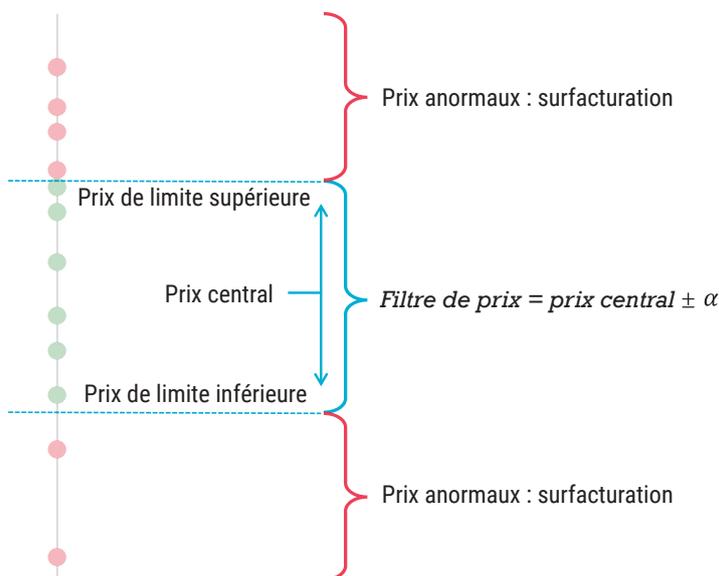
Diverses applications de la PCM, dépourvues toutefois des améliorations poussées caractérisant la PCM+, sont mentionnées dans l'étude de cas 1.7 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

4.1.2 Méthode n° 2 : méthode des filtres de prix « plus »

Conception et hypothèses

La méthode PFM+ est une méthode ascendante consistant à estimer un filtre de prix en déterminant un prix de marché pour chaque produit de base et en utilisant celui-ci comme variable indicative des prix de pleine concurrence. En soi, le filtre de prix consiste en une fourchette de prix normaux ou acceptables pour un produit donné (voir la figure 20, où les points verts correspondent aux prix observés normaux, les points rouges représentant des prix anormaux). L'idée centrale de la méthode PFM+ est de comparer les prix unitaires déterminés par le filtre de prix aux prix unitaires observés réels.

Figure 20 Utilisation des filtres de prix pour déterminer les prix anormaux



Source : CNUCED (UNCTAD, 2023b)

⁴⁷ Pour une mesure unique des FFI dans un pays, il est possible de faire la somme des flux entrants et des flux sortants, sans les enregistrer en montants nets, comme suit : $FFI_{r,t} = FFI_{entrants,r,t} + FFI_{sortants,r,t}$. En soustrayant les sorties des entrées de FFI, on indiquerait l'effet net des FFI sur le pays. Toutefois, si les entrées et les sorties s'équilibrent, le pays peut être perçu comme ne courant pas de risque ou de danger de FFI, bien que chaque flux, entrant et sortant, puisse avoir une certaine ampleur. On utiliserait donc leur somme pour indiquer l'ensemble des FFI existant dans un pays, s'il y a lieu.

On parle donc de fausse facturation lorsque le prix unitaire d'une opération donnée diffère des prix normaux présumés par un filtre de prix, autrement dit lorsqu'un prix anormal est détecté pour une transaction particulière et qu'il est systématiquement corrélé avec les incitations sous-jacentes à fixer un prix erroné pour cette transaction particulière. Les filtres de prix varient d'une opération à l'autre en fonction des circonstances de chacune, entre autres la situation économique des pays concernés, la stratégie commerciale et la situation de l'acheteur et du vendeur (par exemple, s'ils font partie d'un groupe multinational ou non), les taux de droit ou les conditions contractuelles.

Le principal avantage de la méthode PFM+ est d'utiliser les données relatives à l'opération provenant de l'administration des douanes ou d'autres autorités nationales compétentes, et de ce fait, de ne pas être tributaire des données recueillies et communiquées par les autres pays. Elle est ainsi capable d'un fonctionnement efficace et à faible coût. Si la méthode PFM+ permet la détection des FFI imputables à la manipulation des prix de transfert, autrement dit à la manipulation des prix entre parties liées au sein d'une même EMN, les FFI ainsi estimés relèvent davantage en théorie de la catégorie des transferts de bénéfiques (chapitre 4.2). Autant que possible, l'analyse doit porter sur les transactions entre parties non liées. Quoi qu'il en soit, elle peut faciliter le suivi automatique en temps réel des opérations à des fins administratives et permettre l'inspection des relevés historiques.

Surmonter les limites de la méthode

La principale difficulté posée par la méthode PFM+ consiste à déterminer le filtre de prix qui permet de repérer ensuite l'écart caractéristique des transactions « anormales ». La difficulté est de plusieurs ordres. En premier lieu, les opérations doivent être classées à l'aide de classifications de produits et, même au niveau le plus détaillé, il arrive que l'on trouve des produits plus ou moins hétérogènes. Ces produits auront intrinsèquement des prix différents qui seront détectés comme des prix anormaux si le filtre de prix est utilisé, même si cela ne constituera pas nécessairement un signe de manipulation du prix (ainsi, des produits de qualité haut de gamme relevant du même code produit seront d'un prix élevé, qui sera potentiellement identifié comme anormal, alors qu'en réalité, il traduit simplement la qualité du produit). Pour atténuer ce problème, il conviendra de définir les filtres de prix au niveau des positions les plus détaillées SH de façon à mieux représenter les caractéristiques d'un marché segmenté et à permettre une détection plus efficace des anomalies de prix. Le fait de compléter un code de produit peu détaillé d'une description du produit peut répondre au problème de la détection erronée de prix anormaux, lorsque sont vendus en fait des produits différents (par exemple, de haute, moyenne et basse qualité). Certains produits peuvent aussi se prêter davantage à l'établissement d'un filtre de prix précis du fait que leur qualité n'est pas aussi hétérogène, tandis que l'or⁴⁸ et les produits techniques ou informatiques semblent des candidats naturels pour des variations de qualité importantes au sein d'un même code de produit. Les connaissances des experts sont essentielles à cet égard (voir ci-après). Un outil statistique de prix hédonistes (voir ILO et al., 2004) peut aussi être utilisé, bien que cette méthode n'ait pas encore été validée.

En deuxième lieu, la méthode PFM+ pâtit de ce qu'elle ne permet pas de détecter des prix anormaux légitimes, par exemple des prix inférieurs offerts par des contrats à long terme, mais également des cas de prix instables pendant la période d'estimation du filtre de prix, par exemple l'utilisation de filtres de prix annuels pour le pétrole brut lorsque le prix mensuel du pétrole brut a fluctué entre 56 et 110 dollars des États-Unis par baril en 2014 (voir WCO, 2018).

En troisième lieu, la méthode PFM+ n'est pas capable de détecter les FFI se produisant à petite échelle (par rapport aux flux financiers sous-jacents). Lorsque les prix déclarés ne diffèrent des prix réels que par une faible marge, ils ne seront pas détectés par la méthode PFM+ comme des prix anormaux.

⁴⁸ Pour une analyse en fonction de la pureté de l'or, voir Carbonnier et Mehrotra (Carbonnier and Mehrotra, 2020).

En quatrième lieu, en raison de limites tenant à la disponibilité ou à la qualité des données, il peut être difficile d'évaluer si les partenaires commerciaux sont incités à pratiquer un prix unitaire s'écartant du filtre de prix pour une transaction donnée. Pour déterminer efficacement ces incitations, il est nécessaire de recueillir des données sur les partenaires commerciaux (par exemple, s'ils font partie de la même EMN, ou si cette multinationale comporte dans sa structure une filiale située dans un pays à basse fiscalité – voir l'étude de cas 2.6 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies), ainsi que sur le cadre fiscal des pays partenaires (à titre d'exemple, le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés).

Enfin, comme dans d'autres méthodes, il existe une difficulté à repérer les erreurs d'enregistrement⁴⁹. Des procédés de nettoyage des données devraient toujours être appliqués pour atténuer le risque que des erreurs d'enregistrement ne faussent sensiblement les résultats. Un examen manuel détaillé des enregistrements commerciaux (par exemple en sélectionnant un échantillon aléatoire d'enregistrements à vérifier manuellement) peut également aider à détecter les erreurs d'enregistrement. Si cela demande des efforts importants aux compilateurs, de telles améliorations apportées aux données permettent une estimation plus précise des FFI.

En outre, il est fondamental de recourir aux connaissances d'experts dans l'application de la méthode PFM+ pour en tirer des résultats fiables. La contribution d'experts est décisive pour valider les niveaux des filtres de prix, mais aussi pour en fixer les limites supérieures et inférieures. Les spécialistes des produits de base des institutions nationales, notamment de l'administration des douanes ou des institutions apparentées, seront les mieux placés pour soutenir cette activité. Au sein des organismes nationaux de statistique, les unités chargées des grands groupes peuvent disposer de connaissances techniques relatives à la fixation stratégique des prix par les EMN. Par ailleurs, des connaissances spécialisées sont également nécessaires pour effectuer des contrôles supplémentaires et examiner les documents commerciaux en cas de transactions suspectes. Celles-ci, détectées à l'aide de la méthode PFM+, devraient être examinées afin d'éviter les faux positifs. La collaboration des autorités nationales (organismes nationaux de statistique, administration des douanes et autres) peut aider à bâtir les connaissances nécessaires au repérage des prix anormaux et au traitement des FFI imputables à la fausse facturation.

Données sources

Les données au niveau des transactions sur les flux commerciaux internationaux provenant de l'administration douanière ou d'autres autorités nationales compétentes sont utilisées comme source principale. Il s'agit de données sur les partenaires commerciaux (entreprises), le prix, la valeur et la quantité, de renseignements sur les marchandises (idéalement au niveau le plus détaillé de la classification du SH), et autant que possible, outre le code détaillé, une description de la marchandise. Il est utile que l'organisme national de statistique et l'administration douanière conjuguent leurs efforts pour établir, nettoyer et classer ces séries de données.

Outre le recours à un sous-échantillon de données au niveau de la transaction pour déterminer le filtre de prix, les prix de marché des produits de base peuvent provenir de sources internationales de données sur les produits de base comme la CNUCED ou la Banque mondiale. De même, la base de données Comtrade de l'ONU propose une ensemble de valeurs unitaires types ainsi que de valeurs unitaires globales comportant une valeur unitaire acceptable pour chaque sous-position du SH. Il est possible que ces sources soient trop agrégées, mais avec les contributions d'experts, elles sont efficaces pour au moins une partie des produits de base faisant l'objet d'un commerce important partout dans le monde. Des observations complémentaires d'experts (nationaux) sont nécessaires pour déterminer les filtres de prix de certains produits de base, en particulier s'ils ne sont pas échangés très fréquemment entre des parties non liées.

⁴⁹ La méthode PFM+ connaît une limite importante : elle ne rend pas compte des erreurs d'enregistrement des quantités (qui peuvent ne pas être insignifiantes, en particulier lorsque les prix sont manipulés seulement à petite échelle).

Les données au niveau des transactions sont ensuite complétées par des renseignements sur les partenaires commerciaux, par exemple à partir des registres d'entreprises et des séries de données sur les comptes financiers (disponibles au niveau national ou international grâce à Orbis et à des bases de données analogues), des déclarations fiscales des entreprises ou de sources internationales comme les données de déclaration pays par pays (y compris les données CbCR de l'OCDE), la base de données AMNE de l'OCDE, la plateforme d'information de l'OCDE et de la Division de statistique de l'ONU sur les entreprises multinationales, ou la base de données ADIMA (voir l'étude de cas 2.6 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) pour de plus amples précisions).

Calcul

Une fois les données sources recueillies et établies, la méthode PFM+ est appliquée selon les phases suivantes⁵⁰:

1. Analyse exploratoire et préparation des données

Aux fins d'analyse, la première étape consiste normalement à définir l'unité d'observation comme une agrégation quotidienne des opérations relatives à un produit déterminé (au niveau le plus détaillé qui existe du SH, par exemple à celui des 8 chiffres), par partenaire commercial (au niveau de l'entreprise). Cette première étape implique aussi l'obtention des données pour les importations et les exportations.

La deuxième étape consiste à agréger ou regrouper les transactions en groupes d'échanges similaires, par produit de base, par partenaire commercial, par période (en fonction de l'instabilité et de la saisonnalité des prix, il peut s'agir de jours, de semaines ou de mois, voire d'une année ; sont proposées ici des agrégations quotidiennes), ou par unité de mesure (s'il y a lieu).

La troisième étape s'appuie sur la précédente et consiste à vérifier les données pour détecter les valeurs aberrantes, et à les inspecter systématiquement, y compris avec le concours d'experts, et définit comment elles seront traitées (un traitement évident consistant à les supprimer). L'étude de cas 2.1 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) présente un exemple de traitement de base des données sources détenues par l'administration fiscale sud-africaine avant l'application de la méthode PFM+.

2. Concours de spécialistes du commerce international

La deuxième phase consiste à associer des spécialistes du commerce international au processus d'application de la méthode PFM+. Cette phase est indiquée en deuxième position même s'il est possible de la réaliser en premier et si elle vaut pour l'ensemble du processus d'application de la méthode PFM+. Une recherche documentaire approfondie est essentielle pour mettre au jour les parties prenantes nationales concernées (voir chapitre 3.4.2). Selon la situation nationale, les organismes ou institutions d'où viennent ces spécialistes peuvent varier, mais peuvent inclure l'administration douanière, les organismes aux frontières, les institutions privées et publiques spécialisées dans les procédures d'importation et d'exportation, les autorités fiscales, les groupes de réflexion et les établissements de recherche. Différents produits de base peuvent nécessiter la participation d'institutions et/ou d'experts différents. L'étude de cas 2.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) illustre cette phase par l'étude d'un cas de manipulation des prix d'exportations d'or et de cacao provenant du Ghana (Ahene-Codjoe et al., 2020).

⁵⁰ De même que pour la PCM+, il est possible, avant d'appliquer la PFM+, de mener une analyse exploratoire, en réduisant la portée, par exemple, aux seuls 10 premiers produits échangés, ou en couvrant au moins 75 % du commerce total. Le choix sera opéré en fonction de la situation nationale et des ressources disponibles.

3. Définition du filtre de prix

La troisième phase consiste à définir le filtre de prix. Plusieurs options sont possibles, y compris les diverses améliorations décrites précédemment. Quoi qu'il en soit, la mise en place du filtre de prix se fait en deux étapes, la première consistant à définir le prix central (pc) et la seconde à définir la fourchette (α) :

$$f_{iltre\text{prix}}_{f,c,d,p,t,u} = pc_{f,c,d,p,t,u} \pm \alpha_{f,c,d,p,t,u} \quad \text{Équation 14)}$$

À la première étape, il doit être décidé des séries de prix à utiliser tout au long de la méthode PFM+. Ces décisions concernent notamment l'échantillon de transactions à utiliser pour déterminer le filtre de prix (f) ; le niveau de classification des marchandises (c) pour lequel les prix sont utilisés ; la période appliquée (t) ; le flux f , en prenant en compte seulement les importations ou les exportations, ou les deux ; le partenaire déclarant (d), et le partenaire commercial (p) ; et les unités de mesure (u). On examinera chacun de ces éléments à tour de rôle.

En ce qui concerne l'échantillon de transactions à utiliser pour déterminer le filtre de prix, il existe deux options principales : i) utiliser un sous-échantillon de prix observés, l'avantage étant de pouvoir employer la même source de données, mais il est difficile de recenser des transactions dans lesquelles une composante de FFI ne risque pas d'être présente pour définir le filtre de prix de façon non biaisée ; et ii) des séries de données sur les prix de marché remédient à cet inconvénient, mais souffrent de n'être applicables qu'aux produits de base pour lesquels il existe un marché évident et communément accepté et que l'on peut aisément identifier.

Eu égard aux ajustements ci-dessus, il est proposé d'utiliser un prix correspondant au **niveau le plus détaillé possible de la classification des produits**, en l'enrichissant éventuellement d'une description des produits. Un débat devra nécessairement être mené sur les diverses caractéristiques des produits (voir l'étude de cas 2.3 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents: Case studies)) ce qui implique une contribution importante d'experts des produits de base et du commerce international.

La dimension temporelle est importante à deux égards : tout d'abord, il faudra déterminer quelle période utiliser, autrement dit si l'on inclut uniquement le prix actuel ou si l'on intègre une période plus longue pour tenir compte de certaines des variations du marché. Ensuite, on déterminera s'il convient d'utiliser une valeur glissante, comme la moyenne mobile, ou simplement une valeur fixe pour l'ensemble de la période étudiée. Il est proposé d'éviter d'utiliser une valeur fixe pour les périodes plus longues, mais de fonder le prix central sur des observations portant sur plusieurs périodes. À cet égard, une **moyenne mobile** relative à une période plus courte, par exemple de trois jours, est proposée (voir l'étude de cas 2.4 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents: Case studies)).

Lorsque c'est possible, des renseignements précis aussi bien sur l'entreprise déclarante que l'entreprise partenaire peuvent contribuer utilement à la détermination des incitations à manipuler le prix des transactions sous-jacentes. En pareil cas, il sera nécessaire d'utiliser un identifiant commun pour relier l'entreprise de la base de données sur les transactions à une base de statistiques structurelles sur les entreprises ou une base de données sur les EMN (voir l'étude de cas 2.6 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents: Case studies)).

Le recours aux connaissances d'experts (y compris ceux de partenaires commerciaux à l'étranger) est utile également lorsque certaines conditions de marché influencent les prix observés et réels sur le marché, notamment les contrats à long terme. Une condition de marché particulière concerne l'existence (ou la prédominance) de flux commerciaux liés au recours à des entités intermédiaires situées dans des pays à faible taux d'imposition (paradis fiscaux, par exemple), comme on l'a observé au Brésil où l'on a constaté un recours important à des opérations triangulaires passant par des entités intermédiaires situées à l'étranger dans des pays à faible taux d'imposition (voir l'étude de cas 2.4 figurant dans la

publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) pour un exemple d'application de la méthode PFM+).

À la deuxième étape, c'est-à-dire après que le prix central a été fixé conformément aux décisions prises dans les domaines spécifiés ci-dessus, il est nécessaire de définir la fourchette du filtre de prix, soit en définissant clairement les limites inférieure et supérieure du prix, soit en définissant une marge de variation autour du prix central fixé à la première étape. Il existe deux méthodes principales pour définir le filtre de prix. La première consiste à utiliser un filtre statistique et est liée au fait d'utiliser des prix fondés sur les transactions pour déterminer également le prix central ; la seconde consiste à utiliser les prix de marché et la fourchette connexe.

En ce qui concerne les filtres de prix statistiques, l'utilisation de l'**écart interquartile (EIQ)** revient à supposer que l'intervalle compris entre le premier et le troisième quartile (soit le 25^e et le 75^e percentile, respectivement) pour un cas donné représente son intervalle de prix de pleine concurrence. Le filtre de prix, le prix de la limite inférieure (*PI*) et le prix de la limite supérieure (*PS*) sont déterminés comme suit

$$filtreprix_{f,c,d,p,t,u} = EIQ_{f,c,d,p,t,u} \quad \text{Équation 15)}$$

$$PI_{f,c,d,p,t,u} = 25^e \text{Percentile}_{f,c,d,p,t,u} \quad \text{Équation 16)}$$

$$PS_{f,c,d,p,t,u} = 75^e \text{Percentile}_{f,c,d,p,t,u} \quad \text{Équation 17)}$$

En ce qui concerne l'utilisation des filtres de prix de marché, la quantité de variation, soit α , est la valeur qu'il faut déterminer. La variation doit tenir compte de la situation particulière du produit, de l'instabilité des prix, des conditions du contrat ou d'autres conditions commerciales, des coûts de transport (s'il y a lieu) et de tout choc politique, économique ou écologique pouvant avoir une incidence sur le prix de tel ou tel produit de base. Une fois encore, les prix compris dans la fourchette du filtre de prix sont considérés comme des prix normaux, tandis que ceux extérieurs à celle-ci sont considérés comme des prix anormaux. Les experts sont associés de près à cette étape afin de déterminer l'ampleur des écarts de prix normaux par rapport au prix central.

4. Surévaluation et sous-évaluation

La quatrième phase consiste à déterminer dans quelle mesure il y a surévaluation ou sous-évaluation. Comme on l'a vu plus haut, les limites de prix inférieure et supérieure servent de seuil pour détecter les prix anormaux. Le montant sous-évalué renvoie au montant (à la valeur) d'une transaction dont le prix est situé sous la limite inférieure, en utilisant la quantité (le volume) *Q* de la transaction considérée :

$$\text{Montant sous-évalué}_{f,c,d,p,t,u} = Q_{f,c,d,p,t,u} * \max(0, PI_{f,c,d,p,t,u} - P_{f,c,d,p,t,u}) \quad \text{Équation 20)}$$

De même, le montant surévalué est représenté comme suit :

$$\text{Montant surévalué}_{f,c,d,p,t,u} = Q_{f,c,d,p,t,u} * \max(0, P_{f,c,d,p,t,u} - PS_{f,c,d,p,t,u}) \quad \text{Équation 21)}$$

5. FFI entrants et sortants

Au cours de la dernière phase, on procède au calcul des FFI entrants et sortants par agrégation. Les FFI entrants sont des exportations surévaluées et/ou des importations sous-évaluées ; et les FFI sortants sont des exportations sous-évaluées et/ou des importations surévaluées. D'après les notations de la

présente section, l'indice f étant remplacé par un exposant, soit EX pour « exportations », soit IM pour « importations », on les définira comme suit :

$$FFIentrants_{c,d,p,t,u} = \text{montant surévalué}_{c,d,p,t,u}^{EX} + \text{montant sous-évalué}_{c,d,p,t,u}^{IM} \quad \text{Équation 22)}$$

$$FFIsortants_{c,d,p,t,u} = \text{montant sous-évalué}_{c,d,p,t,u}^{EX} + \text{montant surévalué}_{c,d,p,t,u}^{IM} \quad \text{Équation 23)}$$

Enfin, les données sont agrégées par pays et par année comme suit (en supposant que t renvoie à une période inférieure à l'année, par exemple à une fréquence quotidienne, et que la somme/la valeur agrégée correspondante renvoie donc à une valeur annuelle) :

$$FFIentrants = \sum_{c,d,p,t,u} FFIentrants_{c,d,p,t,u} \quad \text{Équation 24)}$$

$$FFIsortants = \sum_{c,d,p,t,u} FFIsortants_{c,d,p,t,u} \quad \text{Équation 25)}$$

4.2 TRANSFERT DE BÉNÉFICES

L'observation des incohérences dans les statistiques agrégées (comme celles de la BDP) offre un point de départ pour estimer le transfert de bénéfices de la part d'EMN. Comme indiqué dans l'étude de cas 3.1 (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies), le transfert de bénéfices ne provoque pas de distorsion des soldes des comptes agrégés, mais altère leurs composantes (Hebous et al., 2001) ; les flux du transfert de bénéfices se rattachent également aux concepts de la BDP (Cobham et al., 2021). L'analyse des données agrégées peut fournir des indications précieuses sur le transfert de bénéfices. De même, l'utilisation de statistiques sur les IED (ou leur part du PIB) peut aussi apporter des indications sur le transfert de bénéfices (voir les études de cas 4.1 et 6.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)) ou aider à estimer les FFI (voir UNCTAD, 2015 ; Janský and Palanský, 2019). Les données macroéconomiques des statistiques sur les filiales étrangères ont été utilisées par Tørslov *et al.* (2020) pour comparer les niveaux de rentabilité d'unités d'EMN dans différents pays. Toutefois, ce type d'approche macroéconomique peut ne pas appréhender l'ensemble des FFI ou ne pas les séparer suffisamment des autres flux pour en permettre une mesure précise.

Si les méthodes de mesure du transfert de bénéfices d'EMN ont beaucoup évolué dans la période récente, bien que les spécifications et les approches des modèles diffèrent, il existe une notion fermement ancrée dans la théorie économique actuelle à laquelle se réfèrent de nombreuses études : les bénéfices déclarés sont constitués des bénéfices réels (qui résultent de l'activité économique dans le pays où ils sont déclarés) et des bénéfices transférés (qui résultent d'une autre activité économique et sont ensuite transférés). Deux grandes approches sont apparues dans les publications de recherche pour traiter cette question.

En premier lieu, une analyse de la **répartition mondiale des bénéfices des EMN** compare les bénéfices déclarés par les EMN exerçant une activité économique dans le même pays, en considérant que tout décalage dans les parts mondiales de ces bénéfices est potentiellement dû à un transfert de bénéfices (voir, par exemple, OECD, 2015 ; Cobham and Janský, 2020 ; Garcia-Bernardo and Janský, 2021). En particulier, la méthode de la semi-élasticité fiscale part d'une régression, les bénéfices déclarés étant situés sur la gauche et le taux d'imposition sur la droite, en contrôlant les variables de substitution du capital et du travail et éventuellement d'autres caractéristiques. Une fois la régression estimée, on obtient l'ampleur du transfert de bénéfices en éliminant l'incidence des taux d'imposition, autrement dit en simulant des scénarios hypothétiques dans lesquels les taux d'imposition ne diffèrent pas (voir, par exemple, Hines and Rice, 1994 ; Huizinga and Laeven, 2008 ; Dharmapala, 2014 ; Clausing, 2016 ;

Wier and Reynolds, 2018 ; Beer et al., 2018 ; Fuest et al., 2021 ; Garcia-Bernardo and Janský, 2021). Une autre méthode, fondée sur le risque et axée sur la mesure directe du désalignement entre l'activité économique et les bénéfices déclarés, peut être appliquée lorsque les moyens ou les données disponibles ne permettent pas l'utilisation de la méthode de la semi-élasticité de l'impôt.

En deuxième lieu, la **méthode consistant à comparer les EMN aux entreprises nationales** repose sur l'idée qu'en l'absence de transfert de bénéfices, la rentabilité des EMN devrait être semblable à celle des entreprises nationales ; toute différence systématique entre les deux est alors attribuée au transfert de bénéfices (voir, par exemple, Bilicka, 2019 ; Tørsløv et al., 2020 ; Sallusti, 2021)

Les deux méthodes ont l'inconvénient de ne permettre qu'une estimation approximative des pratiques d'évitement fiscal des EMN, le désalignement des bénéfices étant quelque peu aggravé par le fait que le désalignement constaté ne provient pas nécessairement d'un transfert de bénéfices lié à la fiscalité. Deux méthodes d'estimation des pratiques d'évitement fiscal international des EMN sont présentées : d'une part, une méthode de semi-élasticité fiscale consistant à analyser la répartition mondiale des bénéfices des EMN et des impôts sur les sociétés correspondants ; d'autre part, une méthode consistant à comparer les EMN aux entreprises nationales semblables à l'aide de microdonnées pour déterminer les comportements d'évitement fiscal agressif et estimer les FFI.

4.2.1 Méthode n° 3 : répartition mondiale des bénéfices des EMN

Conception et hypothèses

Il est question dans le présent chapitre de méthodes consistant à examiner comment les EMN répartissent leurs bénéfices déclarés entre leurs filiales situées dans différents pays. Pour évaluer le niveau du transfert de bénéfices dont la motivation est d'ordre fiscal, les méthodes en question relient la répartition des bénéfices déclarés par les EMN et leurs incitations à transférer leurs bénéfices, particulièrement en réaction à des taux effectifs plus faibles d'imposition sur le revenu des sociétés. L'hypothèse de base de la méthode est que les filiales des EMN sont enclines à transférer leurs bénéfices hors du pays où ils sont réalisés, c'est-à-dire où elles exercent l'activité économique, vers des pays où sont implantées d'autres filiales si ces pays offrent un régime fiscal plus avantageux. La méthode recouvre deux approches interdépendantes, fondées sur la disponibilité des données et les ressources en données :

1. Semi-élasticité des bénéfices déclarés :

La première méthode quantifie la façon dont les bénéfices déclarés par les EMN réagissent aux incitations à transférer les bénéfices. Elle s'appuie sur un modèle de régression, les bénéfices déclarés par les EMN dans chaque pays constituant la variable dépendante. Les variables indépendantes recouvrent des incitations à transférer les bénéfices comme les taux effectifs d'imposition du revenu des sociétés, ainsi que différentes mesures de l'activité économique. Les coefficients de régression permettent d'estimer la semi-élasticité des bénéfices déclarés dans chaque pays par rapport à divers environnements où évoluent les EMN, en particulier les incitations au transfert des bénéfices qui peuvent exister, notamment un faible taux d'imposition sur le revenu des sociétés (voir l'étude de cas 3.6 de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) ; Garcia-Bernardo and Janský, 2021 ; Fuest et al., 2021 ; Bratta et al., 2021).

2. Évaluation des risques d'après le désalignement :

L'approche dérivée consiste à comparer directement la répartition mondiale de l'activité économique d'une EMN avec ses bénéfices déclarés, en identifiant les bénéfices pour lesquels il existe un risque élevé qu'ils aient été transférés dans un but fiscal comme les bénéfices déclarés qui ne concordent pas avec l'activité économique réalisée dans un pays et sont au contraire déclarés dans un pays à faible taux d'imposition (voir encadré 3) (Garcia-Bernardo and Janský, 2021) ; (Tax Justice Network, 2020). Les pays où l'on constate un désalignement important sont ensuite analysés de près pour évaluer la corrélation entre le désalignement et l'existence d'incitations à transférer les bénéfices comme un faible

taux d'imposition effectif sur le revenu des sociétés ou diverses échappatoires et exemptions, afin de valider les résultats de la comparaison initiale fondée sur le risque.

La méthode part du principe que tout écart systématique, motivé par la fiscalité, par rapport à la rentabilité prévue d'une filiale d'EMN, d'après son activité économique et la situation du pays d'accueil, est le signe d'un transfert de bénéfices. Les écarts ainsi identifiés sont ensuite quantifiés afin de proposer une mesure des FFI résultant du transfert de bénéfices (flux F3 à F5).

Surmonter les limites de la méthode

Limite 1 : Définir et mesurer les incitations au transfert de bénéfices

Pour appréhender correctement la réaction des EMN aux incitations au transfert de bénéfices, il est nécessaire de disposer au niveau national d'une mesure adaptée à ces incitations. La charge fiscale effective supportée par une entreprise pour déclarer une unité de bénéfices supplémentaire dans un pays est complexe à déterminer. Cette complexité découle des taux d'imposition variables appliqués aux différents types de revenus, notamment de régimes offrant des taux inférieurs pour certains revenus comme ceux des brevets, et d'accords particuliers de réduction d'impôt conclus avec des États, en particulier pour des activités comme la recherche-développement (R-D) (Fuest et al., 2021). Des facteurs qui ne sont pas d'ordre fiscal comme la crainte de mesures d'expropriation peuvent aussi motiver des décisions de transfert de bénéfices (Reynolds and Wier, 2016). Il s'avère donc que les taux d'imposition officiels d'un pays ne sont pas un moyen suffisant de mesurer les incitations réelles au transfert de bénéfices.

Pour répondre à cette préoccupation, on a fait appel à des moyens plus robustes de mesurer les incitations au transfert de bénéfices. Tout d'abord, pour évaluer les taux d'imposition, les taux d'imposition effectifs s'avèrent mieux convenir que les taux officiels, car ils offrent une représentation plus complète de la situation d'un pays en matière d'imposition du revenu des sociétés (Bratta et al., 2021). Les taux officiels sont considérés comme une mesure inexacte de la charge fiscale réelle existant dans un pays, comme il est souligné dans des études telles que celle de Fuest *et al.* (Fuest et al., 2021). Ces auteurs citent par exemple le cas du Luxembourg et de Malte, où les taux d'imposition officiels sont nominalement élevés (supérieurs à 25 %). En dépit de ces taux élevés, ces pays ont régulièrement été qualifiés de paradis fiscaux, ce qui illustre les limites de l'utilisation des seuls taux officiels pour évaluer la charge fiscale effective. Si les taux d'imposition effectifs sont préférables aux taux officiels, leur calcul n'est pas simple. Ces taux peuvent beaucoup varier selon les différents types d'EMN. Les microdonnées sur les bénéfices déclarés et les impôts payés au niveau du pays (à titre d'exemple, les déclarations par pays au niveau de l'entreprise) permettent un calcul détaillé des taux d'imposition effectifs des entreprises.

Ensuite, outre les taux d'imposition, d'autres indicateurs concernant les incitations à transférer les bénéfices peuvent être pris en compte. À titre d'exemple, l'indicateur « haven score » de l'indice des paradis fiscaux pour les sociétés (Corporate Tax Haven Index – CTHI) (Ates et al., 2021) permet une mesure systématique des possibilités que le cadre réglementaire d'un pays offre aux entreprises d'abaisser leur charge fiscale en déclarant leurs bénéfices dans leur pays.

Dans l'ensemble, lorsque la méthode nécessite de distinguer entre les paradis fiscaux et les autres pays (par exemple, aux fins de présentation des résultats), il est recommandé d'inclure, outre les taux d'imposition du revenu des sociétés, une série plus large d'indicateurs des incitations au transfert des bénéfices. On recommande également d'utiliser des critères objectifs et vérifiables qui permettent de fixer des seuils multiples pour la détection des paradis fiscaux. Par exemple, en utilisant l'indicateur « haven score » de l'indice CTHI des paradis fiscaux pour les sociétés, il est possible d'utiliser différents seuils (par exemple, 65, 70, 75, 80) afin de créer une liste plus ou moins complète de paradis fiscaux agressifs et de vérifier ainsi la robustesse des résultats. Il est possible, à la place, d'appliquer d'autres critères utiles et disponibles sur le plan national.

Limite 2 : Non-linéarité de la réaction aux incitations au transfert de bénéfices

Un autre problème rencontré dans l'estimation de la semi-élasticité des bénéfices déclarés est que les entreprises peuvent réagir non linéairement aux incitations au transfert de bénéfices. Pour tenir compte de la sensibilité inégale à l'impôt dans les divers pays d'imposition, d'autres types de spécification non linéaire de la variable fiscale ont été appliquées par certains auteurs : quadratique, par Fuest *et al.* (Fuest *et al.*, 2021) ; cubique, par Bratta *et al.* (Bratta *et al.*, 2021) ; ou, face à un cas extrême de non-linéarité, le modèle logarithmique appliqué par Garcia-Bernado et Janský (Garcia-Bernado and Janský, 2021). Il est suggéré d'ajouter une variable fiscale au carré à la spécification du modèle, de façon à utiliser une spécification quadratique. Lorsqu'une telle spécification s'avère ne pas convenir ou suffire, les autres solutions indiquées dans les études antérieures seraient appliquées.

Adoptant une autre approche du problème de la sensibilité potentiellement variable à la fiscalité en fonction de la taille de l'EMN, une étude existante a estimé le modèle pour un certain nombre de sous-échantillons à partir des recettes globales de l'EMN. Les estimations sont ensuite comparées et regroupées pour obtenir une estimation globale du transfert de bénéfices (Fuest *et al.*, 2021). D'autres travaux encore ont appliqué une régression pondérée (Wier and Reynolds, 2018) – voir l'étude de cas 3.2 de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). L'application de ces correctifs est fonction de la disponibilité des données et de la taille de l'échantillon. Lorsque c'est possible, il est proposé de scinder l'échantillon en quatre sous-échantillons fondés sur les quartiles des recettes totales globales, et d'analyser les différences obtenues à partir de chaque sous-échantillon.

Limite 3 : Variables omises et validation des résultats

Les entreprises multinationales se structurent géographiquement comme elles le font en raison de facteurs et considérations multiples outre l'environnement fiscal. Ainsi, différentes filiales peuvent utiliser les ressources naturelles ou humaines existant dans certains pays offrant parallèlement de faibles taux d'imposition effective. En pareil cas, si l'EMN n'utilise pas le pays en question pour transférer ses bénéfices, cela peut entraver l'interprétation des résultats de cette méthode. De précédents travaux ont donc fait appel à divers outils pour la confirmation et l'interprétation des résultats. Deux outils principaux sont proposés : 1) l'analyse de caractéristiques (non liées à la fiscalité) des pays d'établissement des filiales comme le coût du travail, la réglementation en matière d'environnement, etc. afin de déterminer le rôle de la filiale dans la stratégie fiscale de l'entreprise multinationale ; 2) l'analyse de l'activité économique des filiales pour évaluer jusqu'à un certain point le caractère technique et le rôle de chaque filiale dans la chaîne de production de l'EMN. Ces outils peuvent reposer sur des données agrégées (consister, par exemple, à analyser la part des bénéfices par salarié, les IED sortants, les taux d'imposition moyens effectifs ou les recettes intragroupe selon que le pays est ou n'est pas un paradis fiscal, comme dans Fuest *et al.* (Fuest *et al.*, 2021) ou Fortier-Labonté et Schaffter (Fortier-Labonté and Schaffter, 2019), ou des données au niveau des entreprises, si celles-ci sont disponibles.

En outre, la comparaison des résultats de l'analyse de régression par rapport à un groupe de contrôle comparable (constitué soit d'autres multinationales, soit d'entreprises nationales (voir la méthode n° 4 au chapitre 4.2.2)), soit de façon globale, soit cas par cas, peut aider à valider les résultats. Un tel processus demandant nécessairement des ressources importantes, il constitue une tâche parfaitement adaptée aux unités chargées des grands groupes. La collaboration internationale de ces unités (lorsqu'elles existent) ou de spécialistes des données relatives aux EMN peut faciliter l'application de la méthode ; les unités chargées des grands groupes participent déjà à la cartographie des structures mondiales des EMN et des rôles des filiales d'EMN.

Données sources

Pour les deux méthodes ainsi décrites, il est nécessaire de disposer de données par pays sur l'activité des EMN, qui intègrent des variables comme le bénéfice avant impôts, les impôts payés, le nombre de salariés ou la valeur des actifs corporels. Ces données peuvent provenir des déclarations CbCR.

Les EMN sont tenues d'établir des déclarations CbCR au titre de l'Action 13 du Projet BEPS de l'OCDE, et de communiquer ces renseignements à l'administration fiscale du pays où elles ont leur siège, qui les transmet ensuite aux administrations des pays où les EMN ont des activités, dans la mesure où ces pays font partie du réseau d'échange de renseignements provenant des CbCR (voir OECD, 2019). Les autorités nationales ont ainsi accès à des renseignements au niveau de l'entreprise, c'est-à-dire au niveau de chaque filiale d'EMN. Les chercheurs de plusieurs pays ont collaboré avec des autorités nationales pour analyser ces données au moyen de la méthode n° 3 (voir l'étude de cas 3.3 sur l'Allemagne, l'étude de cas 3.4 sur l'Italie et l'étude de cas 3.5 sur la Slovaquie figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

L'accès du public aux données CbCR reste fortement restreint. Seuls les rapports d'ensemble établis par l'OCDE sont accessibles au public, non sans présenter des limites importantes. Tout d'abord, les données globales ne permettent pas une évaluation détaillée de la réaction des entreprises aux incitations fiscales. De plus, les rapports couvrent en partie des entités exonérées d'impôt sans qu'il soit possible de les exclure du calcul, ce qui complique l'estimation des taux d'imposition effectifs. L'obligation de publier les données CbCR imposée par l'UE à compter de 2024 devrait sensiblement améliorer l'accès des chercheurs et des personnes intéressées aux données.

Étant donné le seuil de 750 millions d'euros de recettes globales du groupe qui est applicable aux déclarations CbCR, les données CbCR accessibles sont également limitées du point de vue de la couverture. Néanmoins, des études existantes ont montré que les EMN les plus importantes sont à l'origine de la majeure partie des flux de transfert de bénéfices (voir Wier and Reynolds, 2018, et l'étude de cas 3.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies), ce qui atténue cette difficulté.

Un problème récurrent, dans les données au niveau des entreprises comme dans les données globales, tient au risque de « double comptage » de certains éléments (OECD, 2023). Cela peut devenir particulièrement problématique dans le contexte des dividendes intragroupes, où les dividendes reçus peuvent être inscrits en partie dans le bénéfice avant impôt sur le revenu et déclarés à part par la filiale qui a versé le dividende. En outre, il existe un risque de double comptage dans le cas des entités apatrides (entités dépourvues de toute résidence aux fins d'imposition) lorsque les recettes et les bénéfices sont déclarés comme « apatrides » aussi bien dans l'unité de transparence que dans le pays où les unités ont leur activité (OECD, 2020). Néanmoins, comme le montrent Fuest et al. (Fuest *et al.*, 2021), au moins pour ce qui est des données allemandes au niveau des entreprises, ce problème de double comptage est de moindre importance si l'on tient compte des orientations additionnelles de l'OCDE concernant les pratiques de déclaration.

Pour estimer le transfert de bénéfices des EMN, il est possible d'utiliser, à la place des données CbCR, les données détaillées concernant les filiales d'EMN exerçant leur activité dans un pays, accessibles par l'intermédiaire des autorités nationales de statistique (voir l'étude de cas 3.2 de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) pour un exemple relatif à des autorités fiscales nationales). Si ces données ont l'avantage de porter sur l'ensemble des entreprises, et non pas seulement de celles qui excèdent le seuil des déclarations CbCR, une limite courante de ce type de données tient au fait qu'elles couvrent seulement le pays d'origine, problème qu'il serait possible de surmonter grâce à des collaborations futures et à l'intégration des données d'un pays à l'autre. Il existe déjà des cadres juridiques pour l'échange de données économiques entre autorités nationales de statistique, particulièrement dans le cadre du Système statistique européen, ce qui offre des voies d'accès aux données relatives aux unités de MNE situées sous le seuil des déclarations CbCR. En outre, des sources de données mondiales

comme les bases de données de l'OCDE (ADIMA, AMNE et Statistiques de l'impôt sur les sociétés), le registre mondial des groupes (GGR), le registre EuroGroups ou d'autres référentiels analogues peuvent être avantageusement utilisés si nécessaire.

Calcul

Sont présentées dans cette section les deux méthodes consistant à analyser le transfert des bénéfices en examinant les bénéfices déclarés dans les différents pays. On indiquera dans un premier temps comment estimer les semi-élasticités par rapport aux régimes fiscaux favorables. On évoquera ensuite l'approche de risque fondée sur le désalignement consistant à comparer l'activité économique réelle aux bénéfices déclarés.

Estimer le transfert de bénéfices à l'aide des semi-élasticités

La méthode permet d'estimer le transfert de bénéfices en deux étapes. Tout d'abord, on détermine l'existence d'un transfert de bénéfices en estimant la semi-élasticité des bénéfices par rapport aux taux d'imposition, en contrôlant les autres caractéristiques du pays. On mesurera ensuite l'ampleur des flux de transfert de bénéfices.

Lors la première étape, selon les indications de Hines et Rice (Hines and Rice, 1994) et Fuest *et al.* (Fuest *et al.*, 2021), on spécifiera le modèle de régression empirique comme suit :

$$\log(y_{i,c,t}) = \alpha_i + \beta_1 T_{i,c,t} + \beta_2 T_{i,c,t}^2 + \gamma' \text{Entreprise}_{i,c,t} + \delta' \text{Pays}_{c,t} + \theta_t + \varepsilon_{i,c,t} \quad \text{Équation 26)}$$

$y_{i,c,t}$ où mesure les bénéfices déclarés dans un pays, autrement dit soit i) la somme des bénéfices avant impôt des filiales du groupe i situées dans le pays c , soit ii) la somme des recettes intragroupe produites par les filiales du groupe i dans le pays c , y compris les redevances et le paiement d'intérêts. $T_{i,c,t}$ représente la variable fiscale du pays c . En principe, il pourrait s'agir de toute variable correspondant au traitement fiscal des bénéfices déclarés. En pratique, les études utilisent le plus souvent i) le taux d'imposition officiel du pays c , ii) le taux d'imposition moyen effectif, ou iii) un différentiel entre les taux d'imposition auxquels l'entreprise multinationale serait assujettie dans d'autres pays et les taux d'imposition appliqués dans le pays c . Comme on l'a fait valoir précédemment, le taux d'imposition moyen effectif serait plus indiqué pour rendre compte de la situation fiscale que les entreprises connaissent en pratique, au lieu du taux d'imposition officiel. $\text{Entreprise}_{i,c,t}$ est un vecteur recouvrant des variables temporelles relatives à l'entreprise qui mesurent l'activité économique de la filiale du groupe i dans le pays c au cours de l'année t , soit, en général, le nombre de salariés, la valeur des actifs corporels et les recettes non liées produites par la filiale. $\text{Pays}_{c,t}$ est un vecteur porteur des caractéristiques du pays qui peut rendre compte des différences propres au pays variables dans le temps, s'agissant des variables intéressant la production de bénéfices qui ne sont pas liées aux incitations fiscales, soit, en général, des variables macroéconomiques comme le PIB par habitant ou la population. θ_t représente un effet fixe par année, et mesure l'évolution de la rentabilité dans le temps.

Le coefficient qui présente un intérêt pour étudier le transfert de bénéfices est β_1 (et si l'on inclut le terme quadratique, comme dans l'équation ci-dessus, également β_2), coefficient mesurant la réaction de l'EMN à des conditions fiscales différentes. Si β est statistiquement non significatif, cela signifie que les conditions fiscales préférentielles d'un pays, par exemple des taux d'imposition inférieurs, n'aboutissent à aucune différence dans les bénéfices déclarés, après contrôle des variables indicatives de la création de valeur. Il y a alors, semble-t-il, absence de transfert de bénéfices. Un β négatif indique en revanche qu'il y a un transfert de bénéfices. En appliquant des contrôles relatifs à l'activité économique réelle, aux contextes nationaux particuliers et à l'évolution dans le temps, on constate que les EMN déclarent davantage de bénéfices dans les pays appliquant des conditions fiscales préférentielles, par exemple dans ceux où les taux d'imposition effectifs sont plus faibles. Lorsque la variable dépendante est mesurée en logarithme

(comme c'est le cas dans l'équation 26), une réduction de 1 point de pourcentage du taux d'imposition $T_{i,c,t}$ serait, en moyenne, associée à une augmentation de β % des bénéfices déclarés.

Cette équation de base peut être élargie ou adaptée de plusieurs manières (Fuest et al. 2021) :

- Comme la réaction à un régime ou un taux différent d'imposition des sociétés peut ne pas suivre un schéma linéaire, il est possible d'incorporer les conditions fiscales avec des termes quadratiques outre leurs niveaux linéaires. Cette extension permet de vérifier si la sensibilité des bénéfices et des recettes à l'impôt varie selon que le pays est à fiscalité élevée ou faible.
- Lorsque le chercheur s'intéresse à la contribution de certains pays, notamment de paradis fiscaux notoires, aux possibilités de transfert de bénéfices, des variables muettes indiquant si un pays est ou non un paradis fiscal peuvent être adoptées. Ces variables muettes peuvent être tirées, par exemple, de l'indice de Tax Justice Network concernant les paradis fiscaux pour les sociétés, qui évalue le cadre réglementaire des pays du point de vue des échappatoires à l'impôt sur les sociétés.
- Pour étayer l'assertion selon laquelle le transfert de bénéfices soulève effectivement des préoccupations, il peut être procédé à une analyse de régression pour différents sous-échantillons. À titre d'exemple, le sous-échantillon des entreprises dont les modèles d'entreprise sont axés sur les actifs incorporels devrait présenter des valeurs absolues de β plus élevées que celui des entreprises qui ont principalement recours à des facteurs traditionnels et ne sont pas en mesure de transférer leurs bénéfices aussi facilement.

Dans un deuxième temps, une mesure en dollars des bénéfices transférés vers des pays à faible taux d'imposition peut être présentée en comparant les bénéfices déclarés dans un pays donné à ces bénéfices contrefactuels si les incitations fiscales à transférer les bénéfices étaient supprimées, par exemple si le taux était porté à hauteur de la moyenne mondiale. On aura alors les étapes suivantes (selon Bratta et al., 2021 ; voir l'étude de cas 3.4 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents: Case studies).

En premier lieu, les bénéfices déclarés dans chaque pays c peuvent être décomposés en une partie R , liée à l'activité économique réelle, et une partie S , liée aux différences de taux d'imposition, c'est-à-dire au transfert de bénéfices induit par l'impôt. On notera que S est positif pour les pays vers lesquels les bénéfices sont transférés, ou négatif pour les pays depuis lesquels des bénéfices sont transférés

$$y_{i,c,t} = R_{i,c,t} + S_{i,c,t} \quad \text{Équation 27}$$

En prenant le logarithme de chaque côté de l'équation, l'équation peut être réécrite comme suit⁵¹:

$$\log(y_{i,c,t}) \cong \log(R_{i,c,t}) + \frac{S_{i,c,t}}{R_{i,c,t}} \quad \text{Équation 28}$$

En se fondant sur l'équation de régression de la première étape, la part des bénéfices transférés exprimée en tant que fraction des bénéfices produits par l'activité économique réelle peut être exprimée comme suit d'après les semi-élasticités obtenues :

$$\frac{S_{i,c,t}}{R_{i,c,t}} = \beta T_{i,c,t} \quad \text{Équation 29}$$

En insérant l'équation 29) dans l'équation 28) et en prenant l'exponentielle des deux côtés, on obtient :

$$y_{i,c,t} \cong R_{i,c,t}(1 + \beta T_{i,c,t}) \quad \text{Équation 30)$$

⁵¹ L'approximation est fondée sur la définition de $\log(y)$ comme $\log(R+S)$, ce qui conduit à $\log(R)+\log(1+S/R)$, assimilé à $\log(R) + S/R$.

À partir de l'équation 30), il est possible de dériver comme suit les bénéfices liés à l'activité économique réelle :

$$R_{i,c,t} \cong \frac{y_{i,c,t}}{(1+\beta T_{i,c,t})} \quad \text{Équation 31)}$$

Et les bénéfices transférés comme suit :

$$S_{i,c,t} = y_{i,c,t} - R_{i,c,t} \cong \frac{y_{i,c,t} \times \beta T_{i,c,t}}{1+\beta T_{i,c,t}} \quad \text{Équation 32)}$$

Dès lors, en se fondant sur l'équation 32), chaque flux de bénéfices est déterminé soit comme des FFI sortants, soit comme des FFI entrants selon t , en fonction des données disponibles. Une valeur négative de $S_{i,c,t}$ indique que des bénéfices sont transférés à l'extérieur du pays et, inversement, si la valeur de $S_{i,c,t}$ est positive, cela signifie que des bénéfices sont transférés à l'intérieur du pays⁵².

$$FFI_{sortants}_{i,c,t} = \lfloor \min(0, S_{i,c,t}) \rfloor \quad \text{Équation 33)}$$

$$FFI_{entrants}_{i,c,t} = \max(0, S_{i,c,t}) \quad \text{Équation 34)}$$

Les résultats de pays peuvent pâtir d'une sous-estimation du transfert de bénéfices en raison de limites de la couverture des données comme l'exclusion des entreprises situées sous un certain seuil (à titre d'exemple, le seuil des 750 millions d'euros prévu dans les données CbCR), ou l'omission potentielle des unités d'EMN à capitaux étrangers exerçant leur activité dans le pays. Cette déformation vers la base peut être atténuée en augmentant avec prudence les résultats obtenus et en incorporant d'autres sources de microdonnées, lorsque c'est possible. Clausing (2016) en donne des exemples pour les États-Unis, et Fuest *et al.* (Fuest *et al.*, 2021) (voir l'étude de cas 3.3 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) présentent des observations concernant l'Allemagne. Le traitement de cette question peut poser davantage de difficultés dans les pays caractérisés par des combinaisons et des effets divers de la présence et du rôle des EMN et de la dynamique du transfert de bénéfices qui en découle.

Encadré 3 Approche de risque fondée sur le désalignement

La méthode décrite plus haut, qui repose sur la semi-élasticité fiscale des bénéfices déclarés, peut s'avérer inadaptée dans certains contextes en raison du manque de données ou des ressources limitées de l'autorité nationale chargée de l'analyse. Est donc examinée ici une autre méthode d'analyse de la répartition globale des bénéfices déclarés des EMN, à savoir l'approche de risque fondée sur le désalignement. Moins exigeante en données et en ressources, cette méthode apporte toutefois des indications précieuses sur les écarts les plus importants entre l'activité économique et les bénéfices déclarés et permet une analyse rigoureuse des risques.

La méthode du désalignement repose sur le principe selon lequel les bénéfices devraient correspondre au lieu où l'activité économique est exercée. Elle quantifie le désalignement des bénéfices en évaluant la disparité entre les bénéfices déclarés (π) et les bénéfices théoriques (p), qui représentent les bénéfices anticipés d'après l'observation des activités économiques. La section suivante donne un aperçu général de la méthodologie (Garcia-Bernardo and Janský, 2021 ; Tax Justice Network, 2020).

On calcule tout d'abord les bénéfices théoriques ($p_{i,c,t}$) de la (des) filiale(s) du groupe i dans le pays c au moment t compte tenu de l'activité économique dudit groupe dans ce pays, en incorporant des facteurs pondérés comme l'emploi (mesuré par le nombre de salariés et/ou la masse salariale), le capital (quantifié par les actifs corporels),

⁵² L'hypothèse sous-jacente est le résultat « correct » de la première étape, à savoir que l'effet marginal est négatif. Si cela ne peut pas être prouvé économétriquement, la spécification du modèle n'est pas adaptée au pays considéré et ne produira pas d'estimations fiables des FFI. En pareil cas, des connaissances poussées seront nécessaires pour reformuler le modèle à l'étape 1, ou appliquer d'autres approches (voir la section ci-dessus concernant les moyens de surmonter les limites de cette méthode, ou l'approche de risque fondée sur le désalignement exposée ci-après).

et les ventes (évaluées d'après les recettes des parties non liées). Une telle formule peut se présenter par exemple comme suit⁵³ :

$$p_{i,c} = \sum_{i,c} \pi_{i,c} \left(w_{emploi} \frac{emploi_{i,c}}{\sum_{i,c} emploi_{i,c}} + w_{actifs} \frac{actifs_{i,c}}{\sum_{i,c} actifs_{i,c}} + w_{ventes} \frac{ventes_{i,c}}{\sum_{i,c} ventes_{i,c}} \right)$$

À titre d'exemple, si 10 % des salariés, des actifs et des ventes d'une EMN indienne sont situés au Bangladesh, les bénéfices réalisés au Bangladesh devraient représenter en principe 10 % de l'ensemble des bénéfices produits par l'EMN indienne.

Dans un deuxième temps, on calcule le transfert de bénéfices au niveau bilatéral, dans chaque pays c où le groupe i est présent. Les bénéfices transférés dans le pays c ou hors de celui-ci par l'EMN i $S_{i,c}$ correspondent à la différence entre les bénéfices déclarés par l'EMN i dans le pays c ($\pi_{i,c}$) et les bénéfices théoriques dans ce pays ($p_{i,c}$) :

$$S_{i,c} = \pi_{i,c} - p_{i,c} \quad \text{Équation (36)}$$

Si le transfert de bénéfices est négatif, cela signifie que les bénéfices déclarés dans le pays c sont moindres qu'attendu, ce qui dénote un transfert de bénéfices hors du pays c . Inversement, une estimation positive du transfert de bénéfices témoigne d'un flux entrant par lequel des bénéfices sont transférés dans le pays c .

De façon à traiter uniquement les bénéfices désalignés qui découlent de considérations fiscales, les valeurs positives des estimations du transfert de bénéfices sont mises à zéro lorsque le taux d'imposition effectif du pays de destination dépasse un certain seuil, de 15 % par exemple. Cette hypothèse part du principe que les EMN ne se livrent au transfert de bénéfices pour des raisons fiscales que lorsqu'elles peuvent obtenir un taux d'imposition effectif inférieur à 15 % dans le pays de destination.

Le total des bénéfices transférés par l'EMN i est obtenu en agrégeant toutes les estimations du désalignement. Le calcul est effectué séparément pour les valeurs de désalignement positives et négatives. Lorsque certains bénéfices désalignés positifs sont mis à zéro lors de la deuxième étape du fait que le taux d'imposition du pays excède le seuil applicable, le total de ces bénéfices peut être inférieur au total des bénéfices désalignés négatifs. Pour remédier à cela, si l'on souhaite obtenir une ventilation détaillée des bénéfices transférés hors d'un pays déterminé, il sera procédé à un ajustement proportionnel des valeurs des bénéfices transférés hors du pays c par le groupe d'entreprises i .

Comme pour les analyses précédentes, les résultats obtenus pourront être regroupés par pays, en fonction de la question précise à laquelle les chercheurs souhaitent répondre.

4.2.2 Méthode n° 4 : Transfert de bénéfices des EMN par rapport aux entreprises comparables autres que les EMN

Conception et hypothèses

Comme la méthode PFM+, la méthode consistant à mettre en regard le transfert de bénéfices des EMN et celui des entreprises comparables autres que les EMN part également de l'idée d'un écart par rapport à une conduite normale. Il s'agit d'une méthode ascendante, appliquée en deux phases, la première consistant à repérer les EMN pratiquant l'évitement fiscal, et la seconde à mesurer l'ampleur des pratiques

⁵³ De même que dans l'approche précédente, il est possible d'inclure ici une dimension temporelle. Néanmoins, comme aucune semi-élasticité, ni d'autres paramètres ne sont estimés, une dimension temporelle n'accroîtra pas sensiblement la robustesse de l'estimation selon cette approche, mais permettra plutôt de produire des estimations relatives à certaines périodes.

de BEPS⁵⁴ qui en découle. La méthode permet de repérer des anomalies dans les variables structurelles et économiques des EMN par rapport au comportement d'entreprises nationales analogues. Elle utilise des renseignements extraits d'une double comparaison : entre les EMN et les entreprises autres que les EMN (par appariement des notes de propension, notamment), et à l'intérieur du groupe des EMN (par analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice) (Sallusti, 2021). Elle permet d'estimer les pratiques de BEPS en fonction de la différence entre les bénéfiques qui ont été déclarés et ceux qui auraient dû l'être.

La phase d'identification se décompose en deux étapes. La première consiste à effectuer une comparaison « externe » qui évalue les anomalies des EMN par rapport aux entreprises analogues autres que les EMN, à savoir des entreprises nationales, qui n'ont pas la possibilité de gérer librement la répartition géographique de leur production et de leurs finances. Le groupe de contrôle des entreprises nationales est déterminé en appariant des notes de propension au moyen de variables comme le territoire, l'activité économique, l'emploi, etc.⁵⁵. La comparaison du taux bénéfiques/chiffre d'affaires de telle ou telle EMN avec celui du groupe de contrôle national permet de définir une variable indicative de la conduite anormale des EMN.

La seconde, que l'on nomme comparaison « interne », consiste à analyser les caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice, ce qui conduit à définir le seuil de normalité (selon le calcul indiqué plus loin). Ledit seuil est fixé pour pouvoir détecter les EMN qui pratiquent l'évitement fiscal parmi l'ensemble de ces entreprises. Cette étape part de la valeur indicative établie à la première étape et emploie des indicateurs illustrant le comportement économique et stratégique des EMN. Un avantage important de cette méthode, grâce à l'utilisation de cette deuxième étape, est qu'elle n'applique pas le même traitement à toutes les EMN, qui ne pratiquent pas toutes l'évitement fiscal. Ainsi, l'analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice tend aussi à ajuster l'indicateur suspect fourni par la variable indicative lors de la comparaison « externe ».

La mesure de l'ampleur des pratiques de BEPS (deuxième phase) est ensuite obtenue en calculant le montant des bénéfiques que les EMN pratiquant l'évitement fiscal détectées auraient dû déclarer pour se classer parmi les entreprises ne pratiquant pas cet évitement. La méthode utilise le résultat d'exploitation (RE) comme variable à ajuster.

Pour mesurer les pratiques de BEPS des EMN qui se livrent à l'évitement fiscal, l'indicateur utilise une stratégie verticale, centrée uniquement sur les EMN situées dans le même pays (plutôt que sur toutes les entreprises rattachées à une EMN donnée dans tous les pays où le groupe exerce ses activités, ces données n'étant pas aisément disponibles dans tous les systèmes statistiques). Cette stratégie permet d'évaluer les pratiques de BEPS en analysant les anomalies présentes entre une EMN déterminée et d'autres EMN (locales) présentant des caractéristiques semblables.

Surmonter les limites de la méthode

La comparaison entre les EMN et les entreprises autres que les EMN est difficile car les différences entre les deux groupes peuvent être imputables à toute une série de facteurs différents au-delà des pratiques BEPS (productivité ou économies d'échelle, par exemple). Il est possible d'atténuer quelque peu cet inconvénient en plaçant le groupe de contrôle dans la catégorie des entreprises de même taille. En réalité, cela peut demeurer problématique dans les petits pays, où une correspondance nationale appropriée peut être plus difficile à établir pour les filiales de grandes multinationales (tout en gardant à l'esprit que le critère de la taille concerne la filiale locale et non la société mère). Même dans les grands pays, il peut s'avérer difficile de trouver une bonne correspondance sur le plan national pour les très grandes EMN.

⁵⁴ La méthode se rattache à la notion de BEPS définie par l'OCDE et est liée à son indicateur 4 des pratiques de BEPS, à savoir les écarts de taux d'imposition effectifs entre les EMN et les entreprises comparables autres que les EMN (OCDE, 2015). La méthode adopte toutefois des étapes supplémentaires qui constituent une innovation dans la mesure des pratiques de BEPS (Sallusti, 2021).

⁵⁵ Voir l'application de la méthode par Sallusti (2021), étude de cas 4.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

Pour surmonter cette difficulté, les unités d'EMN peuvent être comparées à une moyenne des entreprises nationales en fonction des catégories existantes de taille ou de secteur d'activité (grappes), ou bien, lorsque la capacité ne permet pas cette comparaison, une solution de dernier recours pourra consister à comparer l'ensemble des unités d'EMN à l'ensemble des entreprises nationales.

Une autre limite de la méthode est qu'un ensemble proposé de variables d'appariement comporte principalement des taux (sauf pour ce qui est du nombre de salariés, du secteur et de la région), ce qui peut se solder par un appariement déficient en ce qui concerne la taille. On peut cependant atténuer le problème en imposant que chaque entreprise nationale du groupe de contrôle fasse partie de la même catégorie de taille (ainsi que du même secteur et de la même région) que l'EMN concernée. Une autre façon de contrôler la comparabilité liée à la taille peut consister, si les données le permettent, à inclure la taille des actifs, comme dans le cas étudié dans Bilicka (2019) – voir l'étude de cas 4.3 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021 : Background documents: Case studies).

Comme la précédente, cette méthode pâtit de l'effet de confusion, qui veut que d'autres raisons puissent contribuer à l'activité BEPS constatée, voire en être la cause principale.

Le principal inconvénient de la méthode pour les rapports sur les ODD est qu'un pays doit d'abord être défini comme étant sujet à des FFI sortants (produisant des pratiques de BEPS) ou FFI entrants (attirant des pratiques de BEPS). En d'autres termes, la première étape de la définition d'une variable indicative implique nécessairement que cette décision soit prise avant de mettre la méthode en pratique. Celle-ci est conçue pour mesurer les FFI sortants, tandis qu'une approche symétrique (comportant une première phase différente) est présentée dans l'étude de cas 4.5 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

Données sources

Cette méthode fait appel aux microdonnées structurelles sur les entreprises dont disposent les organes nationaux de statistique (les « statistiques structurelles sur les entreprises ») et permet donc d'établir des liens avec les comptes nationaux. Ces données sont souvent plus complètes que les données CbCR qui comportent un seuil pour l'inclusion des entités. Parmi les données sources figurent des données au niveau des entreprises qui incluent des variables économiques et structurelles (dont la valeur ajoutée, les dépenses de recherche-développement (R-D), la part des salaires dans le total des coûts, etc. – voir également l'étude de cas 4.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)). Les statistiques structurelles sur les entreprises provenant des organes nationaux de statistique et d'autres sources utiles pour les données au niveau des entreprises sont susceptibles d'être utilisées. La recherche a montré que dans certains cas, les données administratives sur le bénéfice imposable provenant directement des déclarations fiscales peuvent mieux convenir que les comptes financiers (bénéfices comptables). Les filiales étrangères de multinationales semblent déclarer des bénéfices positifs dans leurs comptes, tout en ne déclarant aucun bénéfice imposable dans leurs déclarations fiscales. Cela provoquerait un biais par défaut dans les estimations du transfert de bénéfices obtenues au moyen de données comptables (Bilicka, 2019). Ces microdonnées sont ensuite intégrées aux statistiques du commerce international de ces entreprises par produits et partenaires commerciaux (pays d'origine/de destination), et éventuellement par position des entreprises nationales au sein des EMN (la source à privilégier étant le registre national des groupes⁵⁶). Les statistiques sur les filiales étrangères, si elles sont disponibles, peuvent constituer une source complémentaire utile de données. En outre, l'unité chargée des grands groupes, si une telle unité a été créée au sein de l'organe national de statistique, peut contribuer à l'intégration des diverses sources de données.

Pour une analyse exploratoire, il est possible avec cette méthode de recourir à des statistiques macroéconomiques pour une analyse globale de haut niveau du transfert de bénéfices (voir l'étude de cas 4.4 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)).

⁵⁶ En l'absence de registre national des structures de groupes d'entreprise, d'autres registres pourront être utilisés, le cas échéant

Calcul

La méthode est décrite dans Sallusti (2021) pour le cas des EMN italiennes (voir également l'étude de cas 4.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)). Les principales étapes de l'application par les organes nationaux de statistique de la méthode d'analyse du transfert de bénéfices des EMN par rapport aux entreprises comparables autres que les EMN sont indiquées ci-après.

0. Détermination du caractère entrant ou sortant des FFI

La phase zéro consiste à déterminer si le pays est sujet à des FFI entrants ou sortants. L'inspection des pratiques fiscales et d'autres variables macroéconomiques permet d'effectuer le classement du pays à cet égard. L'utilisation de la méthode du tableau de bord des indicateurs BEPS de l'OCDE (OECD, 2015) comme exemple de quantification des effets des EMN sur l'assiette fiscale canadienne a été présentée par Fortier-Labonté et Schaffter (Fortier-Labonté and Schaffter, 2019) (et il est également possible de l'appliquer pour cette phase) – voir l'étude de cas 4.1 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

1. Phase d'identification

La phase d'identification est traitée en deux étapes : la **comparaison externe** et **interne**.

La **comparaison externe** de la phase d'identification applique d'abord la note de propension pour définir, pour chaque EMN, le groupe de contrôle des entreprises nationales le plus efficace. La caractérisation s'effectue à partir de variables comme le territoire, l'activité économique, l'emploi, les indicateurs d'internationalisation, la structure des coûts et les recettes.

Ensuite, un regroupement des EMN ayant un comportement « normal » et « anormal » par rapport à des entreprises analogues autres que les EMN est effectué à partir d'une valeur indicative pour chaque paire EMN-groupe de contrôle (au niveau de l'unité, c'est-à-dire de l'entreprise) :

- Variable indicative=1 (suspect, ou indicateur d'« anormalité ») si le taux RE/chiffre d'affaires de l'EMN considérée est inférieur à la moyenne du groupe de contrôle ; et
- Variable indicative=0 (non suspect) si le taux RE/chiffre d'affaires de l'EMN considérée est supérieur (ou égal) à la moyenne du groupe de contrôle.

La **comparaison interne** de la phase d'identification se fait par l'analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice pour déterminer dans quelle mesure le statut indiqué par la variable indicative binaire de l'étape précédente peut être confirmé de façon sûre lorsque l'on tient compte de variables des résultats économiques, de stratégies et de variables contextuelles. Autrement dit, on utilise l'analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice pour établir le groupement définitif entre EMN se livrant à l'évitement fiscal et EMN ne s'y livrant pas, en partant de la variable indicative définie à l'étape précédente. Dans cette optique, on commence par représenter le classificateur par un indicateur composite construit à partir de l'ensemble suivant de caractéristiques (Sallusti, 2021) : taux RE/chiffre d'affaires ; taux valeur ajoutée/chiffre d'affaires ; dépenses de R-D par rapport au chiffre d'affaires ; part des redevances dans le total des coûts ; part des salaires dans le total des coûts ; part des services dans le total des coûts ; taux exportations/chiffre d'affaires ; taux importations/total des coûts ; différence moyenne de l'imposition sur le revenu entre pays (liés).

Pour rendre compte des différences dans les activités économiques, on traite séparément celles-ci par rangs. Pour chacun des rangs en question, l'indicateur composite pour la i -ième EMN (I_i) est construit

en utilisant une analyse factorielle pour l'ensemble des caractéristiques sélectionnées, puis en agrégeant les deux premiers facteurs⁵⁷ en utilisant la part relative de la variance expliquée comme pondération (ω) :

$$I_i = \omega_1 \left(\sum_j \gamma_{j,1} x_{j,i} \right) + \omega_2 \left(\sum_j \gamma_{j,2} x_{j,i} \right) \quad \text{Équation 37)}$$

où :

$\gamma_{j,1}, \gamma_{j,2}$... poids de la variable j dans les facteurs 1 et 2
 $x_{j,i}$... valeur de la variable j pour l'observation i ⁵⁸

Ici, $\gamma_{j,1}$ et $\gamma_{j,2}$ sont les poids de la variable j dans les facteurs 1 et 2, $x_{j,i}$ est la valeur de la j -ème variable pour la i -ème observation, et ω_1 et ω_2 sont les poids correspondant à la variance expliquée.

L'indicateur composite calculé dans l'équation 37) est ensuite utilisé comme variable explicative dans un modèle ayant comme variable dépendante l'indicateur du caractère « suspect » (*Variable indicative=1*).

L'analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice⁵⁹ permet de définir l'observation de seuil (pour chaque rang). La valeur de son indicateur composite peut être interprétée comme la valeur seuil (ω) en deçà ou au-delà de laquelle on peut classer les autres EMN. Plus précisément, les EMN seront réputées se livrer à l'évitement fiscal si $I_i < \bar{I}$, et ne pas s'y livrer si $I_i \geq \bar{I}$.

2. Mesure des pratiques BEPS

Pour chaque EMN dont on a déterminé à la phase précédente, en le confirmant à l'aide du modèle, qu'elle se livrait à l'évitement fiscal, une estimation des pratiques BEPS est proposée en utilisant le montant du RE dissimulé par le recours à l'évitement fiscal agressif⁶⁰.

Ensuite, pour chaque EMN se livrant à l'évitement fiscal, on calcule les pratiques BEPS en tant que différence entre les bénéfices théoriques (montant des bénéfices que l'entreprise aurait dû déclarer pour être classée comme ne se livrant pas à l'évitement fiscal) et les bénéfices effectivement déclarés. La mesure des pratiques BEPS est effectuée en augmentant le taux RE/chiffre d'affaires (x_h) tout en gardant inchangées les autres variables (x_j) de façon à obtenir $I_i = \bar{I}$. En appliquant cela à l'équation 37), la valeur ajustée du taux RE/chiffre d'affaires selon que le seuil passe du statut d'EMN se livrant à l'évitement fiscal à celui d'EMN i ne s'y livrant pas se présentera comme suit :

$$\tilde{x}_{h,i} = \frac{\bar{I} - (\omega_1 \sum_{-h} \gamma_{-h,1} x_{-h,2} + \omega_2 \sum_{-h} \gamma_{-h,2} x_{-h,2})}{\omega_1 \gamma_{h,1} + \omega_2 \gamma_{h,2}} \quad \text{Équation 38)}$$

Enfin, on calcule, pour chaque EMN se livrant à l'évitement fiscal, le montant du RE lié à des pratiques BEPS, appelé ici FFI sortants, comme suit :

$$FFI_{sortants}_i = (\tilde{x}_{h,i} - x_{j,i}) * \text{Chiffre d'affaires}_i \quad \text{Équation 39)}$$

⁵⁷ Deux facteurs sont proposés ici, même si des variations sont possibles en fonction des données disponibles. La part de la variation expliquée par les facteurs doit être d'au moins 80 %.

⁵⁸ L'analyse factorielle est fondée sur la matrice de corrélation des variables.

⁵⁹ La valeur du paramètre h , poids utilisé pour gérer le compromis entre vrais et faux positifs dans l'analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice, est fixée à une valeur neutre de 0,5 (Sallusti, 2021).

⁶⁰ Cette estimation est égale à la valeur ajoutée si le coût du travail est donné. Comme le note Sallusti (2021), la correspondance théorique du RE et de la valeur ajoutée sous la condition d'un montant fixe de coûts de main-d'œuvre est utile si l'on souhaite utiliser les estimations dans le contexte de la mesure du PIB et du RNB dans les comptes nationaux.

où:

x_i ... la valeur déclarée du taux RE/chiffre d'affaires ;

$\tilde{x}_{h,i}$... la valeur seuil du taux RE/chiffre d'affaires à atteindre pour être classée comme EMN ne se livrant pas à l'évitement fiscal.

Au niveau national et pour une année donnée, la valeur globale des FFI est obtenue par agrégation sur l'ensemble des EMN présentes dans le pays :

$$FFI_{sortants} = \sum_i FFI_{sortants}_i \quad \text{Équation 40)}$$

L'application de la méthode de prise en compte des FFI entrants est décrite dans l'étude de cas 4.5 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

Telle que la méthode est conçue, un pays déterminé peut être sujet soit à des FFI sortants, soit à des FFI entrants. Ainsi, une fois le pays classé comme il se doit, la valeur de ses FFI totaux sera égale à cette catégorie, et l'on aura donc, par exemple, $FFI=FFI_{sortants}$ pour le cas envisagé dans l'équation 40). Cette méthode ne permet donc pas de ventiler les FFI d'après la direction des flux.

4.3 L'ÉVASION FISCALE DES PERSONNES PHYSIQUES

Les flux liés au patrimoine offshore sont difficiles à concilier avec la notion de FFI. Tout d'abord, le stock de patrimoine offshore ne renseigne guère sur la façon dont il a été produit : il peut résulter de revenus obtenus légalement ou d'activités illégales. Le simple fait d'être détenu à l'étranger ne signifie pas que le patrimoine soit illégal ou illicite. Il peut être pleinement conforme à la réglementation fiscale ou autre. Ensuite, le patrimoine offshore est un stock, tandis que les FFI sont des flux. Si l'on attribue une part du patrimoine offshore aux FFI, cela soulève des difficultés liées à l'origine, au transfert ou à l'utilisation de ces flux.

L'application de ce qu'il est convenu d'appeler les modèles gravitaires aux FFI fiscaux et commerciaux méritera d'être étudiée plus avant à l'avenir (voir encadré 4). Si les méthodes suggérées pour les essais pilotes n'incluent pas de modèles gravitaires, certains éléments des FFI peuvent être analysés selon cette approche. Ainsi, les méthodes suggérées pour les essais pilotes tentent de transformer le patrimoine offshore en flux (F1). Le présent document technique expose des approches théoriques et tente d'indiquer des applications pratiques, mais d'autres progrès méthodologiques seront nécessaires dans ce domaine, notamment en recourant à des études de cas.

Encadré 4 Les modèles gravitaires

Principe

Les modèles gravitaires sont utilisés normalement dans le contexte du commerce international pour estimer les flux commerciaux bilatéraux entre un pays i et un pays j , même s'ils peuvent être utilisés pour modéliser tout flux entre deux pays. Leur principe fondamental est que ces flux sont fonction de la taille économique de chaque pays et de la distance qui les sépare, par analogie avec la masse et la distance dans la loi de gravitation universelle de Newton, d'où cette appellation.

$$F_{ijt} = G \times \frac{M_{it}M_{jt}}{D_{ij}} \quad (1)$$

La formule 1) illustre un modèle gravitaire sous sa forme la plus simple, où les flux commerciaux du pays i vers le pays j au moment t , F_{ijt} , sont représentés par G , une constante, M_{it} et M_{jt} , les tailles économiques des pays i et j , respectivement, et D_{ij} , la distance entre les pays i et j . Pour la modélisation économétrique, cette formule est transformée au moyen d'un logarithme naturel pour obtenir ce qui est considéré comme une formule économétrique « très simple et donc attrayante » (Cassetta et al., 2014: 7) :

$$\log F_{ijt} = g + \beta_1 \log M_{it} + \beta_2 \log M_{jt} - \beta_3 \log D_{ij} + \epsilon_{ijt} \quad (2)$$

Cette formule peut être élargie pour mieux cadrer avec le contexte de l'estimation des FFI en incluant des paramètres comme le degré de corruption, le secret bancaire, la langue commune, etc. Par la modification de certaines spécifications du modèle, la méthode d'estimation des FFI à partir de modèles gravitaires permettrait d'estimer les flux commerciaux normaux entre deux pays et de comparer cette valeur estimative aux valeurs observées. Les écarts par rapport aux niveaux prédits peuvent alors être attribués potentiellement aux FFI.

Atouts

Si les modèles gravitaires sont efficaces dans le contexte du commerce bilatéral, leur emploi à la mesure des FFI et du blanchiment d'argent est moins bien validée. La démarche n'en présente pas moins des avantages, surtout en ce qui concerne les données nécessaires. Afin d'estimer un modèle de gravité pour les FFI, il n'est nécessaire de disposer que des données économiques et géographiques courantes, outre les données particulières au domaine, comme le niveau de corruption. D'autres travaux seront nécessaires pour valider l'utilité de ces modèles dans le contexte des FFI, mais l'approche peut constituer un point de départ intéressant pour les pays qui ne disposent pas d'autres types de données.

Limites

Le produit des modèles gravitaires consiste entièrement dans des estimations, sans tentative de mesurer directement les FFI ou d'intégrer des données concrètes sur ces flux. Cela en limite potentiellement l'utilité pour produire des données d'indicateurs. En outre, dans plusieurs applications, l'approche tente de modéliser les flux à un niveau macroéconomique, ce qui rend la désagrégation entre différents secteurs difficile, et en limite aussi l'utilité pour éclairer les politiques.

Applications

Étant donné les limites des modèles gravitaires, il est possible de les utiliser pour comparer ou valider les résultats d'autres méthodes de mesure des FFI. Avec l'appui de microdonnées, ces modèles peuvent apporter un éclairage précis, à l'instar de l'étude consacrée aux transferts bancaires internationaux italiens (étude de cas 5.1 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)) ou de l'application d'un modèle gravitaire relatif aux titres étrangers détenus aux Îles Caïmanes (étude de cas 6.3 figurant dans la même publication).

4.3.1 Méthode n° 5 : indicateur des avoirs offshore non déclarés

Le présent chapitre passe en revue certaines des méthodes utilisées par différents auteurs pour mesurer les FFI provenant d'avoirs offshore non déclarés.

L'indicateur des avoirs offshore non déclarés décrit dans Cobham et Janský (Cobham and Janský, 2020) est une méthode descendante visant à traiter le problème de l'évasion fiscale des personnes physiques. Elle mesure à cet effet l'excédent de la valeur des actifs de citoyens déclarés par les pays (partenaires) par rapport à la valeur déclarée par les citoyens à des fins fiscales.

L'indicateur est publié par chaque territoire, autrement dit chaque pays. Cela signifie que pour un pays A donné, on calcule d'abord la somme des actifs des citoyens du pays A déclarés comme étant détenus dans tous les autres pays. La somme obtenue est ensuite comparée à la somme des actifs déclarés par les citoyens du pays A comme étant détenus dans tous ces pays. La différence correspond au montant des actifs non déclarés. Les institutions financières sont tenues de confirmer la citoyenneté des titulaires de compte. Parallèlement, l'indicateur impose aux autorités fiscales d'agréger aux fins de comparaison les données dont elles disposent sur l'autodéclaration par les citoyens d'actifs détenus à l'étranger.

L'indicateur est calculé simplement d'après sa définition comme étant l'excédent de la valeur des actifs des citoyens du pays i déclarés comme étant détenus dans des pays j sur la valeur déclarée par les citoyens du pays i :

$$\phi_i = \sum_j \beta_{j,i} - \alpha_i \quad \text{Équation 41)}$$

où :

- ϕ_i ... actifs non déclarés des citoyens du pays i
- $\beta_{j,i}$... la somme des actifs des citoyens du pays i déclarés comme étant détenus dans le pays j
- α_i ... la somme des actifs déclarés par les citoyens du pays i comme étant détenus dans d'autres pays $j=1, \dots, n$, où $j \neq i$

Les données sources sont disponibles auprès de la BRI, qui publie les données par territoire. Les données sont annuelles et correspondent au stock à la fin de l'année.

Limites

Bien qu'assez simple, la méthode présente plusieurs limites théoriques et pratiques. Les limites théoriques sont notamment les suivantes :

- l'indicateur n'est pas capable d'appréhender la diversité des sources de FFI, ce qui signifie que les résultats incluent les actifs produits non seulement par l'évasion fiscale mais aussi par d'autres activités non déclarées (y compris illégales). Dès lors, il existe un risque élevé de double comptage si les résultats sont agrégés avec d'autres estimations ascendantes, par exemple celles des FFI liés à la drogue.
- la notion de patrimoine renvoie à la mesure d'un stock, tandis que, par définition, les FFI concernent la mesure d'un flux.
- l'indicateur est axé principalement sur la partie des FFI qui quitte le pays considéré ou se trouve hors de celui-ci, et ne peut donc être rattaché qu'aux FFI sortants.
- la notion de citoyenneté est utilisée mais celle-ci n'implique pas toujours une obligation fiscale. Les autorités fiscales et la réglementation nationale peuvent effectuer un traitement différent de la double citoyenneté ou la définition de la résidence fiscale, autrement dit de la résidence considérée à des fins fiscales. Les programmes dits d'acquisition de la nationalité par l'investissement peuvent

opacifier la mesure de l'évasion fiscale commise par les particuliers. À l'aide de données sur les dépôts bancaires internationaux, Langenmayr et Zyska (Langenmayr and Zyska, 2020) constatent que les dépôts dans les paradis fiscaux augmentent après qu'un pays a commencé d'offrir un programme d'acquisition de la nationalité par l'investissement, preuve indirecte que ces programmes sont utilisés par ceux qui se livrent à l'évasion fiscale.

Des problèmes statistiques pratiques se posent, concernant la portée générale et la disponibilité des données, et la comparabilité internationale des résultats. Si les données de la BRI sont considérées par Cobham et Janský (Cobham and Janský, 2020) comme les plus cohérentes qui existent actuellement à cette fin, cette source présente certaines limites du point de vue des pays couverts. En outre, certaines catégories d'actifs (par exemple, les œuvres d'art, l'immobilier ou les cryptomonnaies) ne sont pas prises en compte. De surcroît, dans plusieurs cas, les pays n'imposent pas le patrimoine offshore (ou plutôt, le revenu créé à l'étranger), ce qui limite beaucoup les données sur lesquelles on peut se fonder pour appliquer la méthode.

En se fondant sur l'estimation du stock de patrimoine non déclaré, il est nécessaire de transformer la mesure du stock en mesure d'un flux. En théorie, c'est possible en relevant la différence de deux mesures consécutives du stock, qui soient suffisamment proches dans le temps pour pouvoir saisir la totalité (ou la plupart) des flux survenus entre les deux périodes d'évaluation. En outre, les changements de valeur des actifs doivent être pris en compte avant de les attribuer aux FFI. La croissance du patrimoine due aux plus-values est prise en compte, mais la méthode ne permet pas de mesurer la consommation du patrimoine.

Surmonter les limites de la méthode

Comme on l'a vu, les deux problèmes méthodologiques importants à traiter pour mesurer les FFI selon la méthode décrite plus haut sont les suivants :

1. l'indicateur évalue uniquement les actifs détenus à l'étranger à la suite de sorties (concernant **uniquement les FFI sortants**).
2. l'indicateur mesure les actifs, donc un **stock**, et ne se rapporte pas aux flux.

On s'intéressera tout d'abord au **second problème**. Pour obtenir la valeur de **flux** (sorties de FFI) à partir de cet indicateur pour une année donnée t , il faudra calculer également l'indicateur de l'équation 41) pour une période antérieure $t-1$. En partant du principe que la différence entre les deux stocks successifs peut être attribuée aux flux considérés, cette différence peut constituer une mesure des FFI correspondants. On recommande que les deux périodes d'évaluation (t et $t-1$) soient suffisamment proches dans le temps, de façon que les flux inverses se produisant entre les deux périodes ne s'annulent pas, ce qui se solderait par une estimation des flux sortants *nets* au lieu du total des FFI sortants.

Les plus-values réalisées à l'étranger, en l'absence de comptabilisation, seraient confondues avec des FFI⁶¹. On peut toutefois remédier au problème en incluant un facteur d'évaluation au prix du marché du patrimoine offshore, v_t , de sorte que les flux d'actifs détenus à l'étranger par les citoyens du pays i à la période t seraient calculés comme suit :

$$flux_{i,t} = \phi_{i,t} - \phi_{i,t-1} (1 + v_t) \quad \text{Équation 42)}$$

Pour déterminer le taux d'augmentation annuel des actifs mesurés par v_t , il est possible d'utiliser l'indice mondial des prix MSCI (MSCI, 2023).

⁶¹ Il en va de même pour la consommation d'actifs, même si l'on ne sait pas exactement quelles seraient les conséquences pour le calcul des flux à chaque période ; cela aurait peut-être une incidence plus concrète sur l'estimation de la valeur exacte du stock initial.

Si les flux de l'équation 42) sont positifs, on peut faire l'hypothèse que les citoyens du pays i transfèrent des actifs à l'étranger sans les déclarer aux autorités nationales, même s'ils peuvent entièrement respecter les lois du pays de destination. Le problème qui se pose ici est que les augmentations peuvent correspondre à des plus-values sur les actifs détenus à l'étranger, et les diminutions indiquer une consommation de ces actifs. En outre, une partie du patrimoine offshore peut être soumise à une obligation déclarative limitée qui n'impose pas aux citoyens de déclarer le patrimoine détenu à l'étranger. Les pays pilotes pourraient étudier des moyens de remédier à certaines de ces limites. Si aucune correction n'est apportée aux problèmes précédents, la seule hypothèse possible est qu'un résultat positif de l'équation 42) correspond à des sorties de FFI imputables à des personnes physiques (pour le pays i à la période t) :

$$FFI_{sortants}_{i,t} = \max(0, flux_{i,t}) \quad \text{Équation 43)}$$

Si les flux, en revanche, sont négatifs, cela indique seulement que les actifs non déclarés sont « moins non déclarés » – du fait de progrès dans la déclaration ou la détection, ou de la transformation des actifs en consommation ou toute autre forme de capital. Les flux négatifs, définis par l'équation 42), ne peuvent être traités comme des entrées de FFI dans le pays i .

Concernant la **première des questions** exposées ci-dessus, il serait nécessaire, pour pouvoir déterminer les FFI entrants, d'étudier et d'agrèger l'image miroir de l'ensemble des pays en j par rapport au pays i . On rencontre ici encore certaines limites méthodologiques et pratiques (quant à la disponibilité des données).

Faute de principes clairs concernant la mesure des FFI entrants et sortants, l'utilisation de cet indicateur se limitera aux seuls FFI sortants. En l'absence d'autres solutions plus efficaces et d'études de cas précises concernant son application, on continue d'en suggérer l'expérimentation par des essais pilotes ; il conviendrait également de poursuivre la mise au point de la méthodologie et d'améliorer la disponibilité des données nécessaires.

Autres méthodes possibles

Parmi les initiatives normatives et législatives adoptées dans la période récente pour lutter contre l'évasion fiscale et promouvoir la transparence fiscale, on mentionnera, entre autres, la Norme commune de déclaration (NCD) de l'OCDE. Les données NCD peuvent être d'une utilité importante pour mesurer les FFI liés au non-respect d'obligations fiscales. Une application importante de cette source de données concernant l'estimation des FFI a été expérimentée par l'OCDE en Afrique du Sud (OCDE, 2022). L'encadré 5 en propose un tour d'horizon.

Encadré 5 Évaluer le respect des obligations fiscales et les flux financiers illicites en Afrique du Sud

La méthode proposée par l'OCDE (OECD, 2022) pour mesurer les FFI liés au patrimoine offshore non déclaré et fiscalement non conforme, offre une autre solution structurée et ascendante, fondée sur des microdonnées fines provenant de contrôles fiscaux ou de déclarations d'impôts de particuliers, qui permet de surmonter certaines des limites exposées précédemment. La méthode adoptée par l'OCDE pour le cas de l'Afrique du Sud permet de quantifier l'ampleur des actifs fiscalement non conformes détenus à l'étranger (par des résidents sud-africains) et de déduire le montant des FFI liés à ces transferts d'actifs. Elle est étroitement liée au contexte du pays car elle repose sur des renseignements tirés de l'adoption de lois et programmes précis comme les programmes de déclaration spontanée et les accords d'échange de renseignements (et notamment d'échange automatique de renseignements). La nouveauté de cette approche réside également dans l'utilisation de microdonnées de la NCD, source de données plus fines et spécifiques à chaque pays concernant les actifs détenus à l'étranger par des personnes physiques. Le recours aux microdonnées administratives présente des avantages par rapport aux études axées sur les erreurs et les omissions dans les statistiques macroéconomiques mondiales, dans lesquelles

les estimations des FFI risquent d'être confondues avec les erreurs de mesure, et aux données d'enquête, qui comportent souvent des distorsions liées à la faible taille de l'échantillon ou des erreurs d'échantillonnage.

Sources de données

La méthode utilise les déclarations fiscales individuelles anonymisées de contribuables sud-africains. Les données englobent des renseignements sur diverses sources de revenus imposables, des déclarations fiscales sur les revenus de placements à l'étranger et des données détaillées provenant de participants au programme de déclaration spontanée (VDP) et au programme spécial de déclaration spontanée (SVDP), ainsi que des données sur les renseignements échangés conformément à la NCD. En particulier, trois types de données sont utilisés :

1. **Les données relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques émanant du groupe spécial SARS-NT**, qui offrent une représentation complète de la répartition des revenus imposables des contribuables en Afrique du Sud. Des données sont fournies sur les revenus de capitaux étrangers par source de revenu, à savoir les revenus d'intérêts, les dividendes ou les plus-values provenant de capitaux investis à l'étranger et dans le pays.
2. **Les renseignements recueillis au titre du VDP et du SVDP sud-africains**. La série de données anonymisées provenant du SVDP, principalement constituée à partir des autodéclarations des contribuables, offre un état complet de l'ensemble des déclarations individuelles au titre du programme SVDP pendant toute sa période d'activité. On notera que dans le cas de l'Afrique du Sud, les personnes qui font déjà l'objet d'un contrôle ou d'une enquête de l'administration fiscale ne peuvent participer à ces programmes.
3. **Les données échangées conformément à la NCD**, qui permettent d'avoir accès aux données agrégées de comptes financiers reçues par des pays étrangers participant à la NCD. Ces données renseignent sur les comptes financiers détenus par les contribuables sud-africains à l'étranger. Outre le montant total des actifs investis sur ces comptes, l'ensemble contient aussi des renseignements sur le pays de constitution du compte, les différents types de comptes, tels que les comptes courants ou comptes d'épargne ou de placement, et les versements faits sur ces comptes par période de transmission. À cet égard, les données NCD constituent un outil très puissant pour appréhender les actifs détenus par des résidents à l'étranger qui peuvent ne pas avoir été déclarés auparavant.

Les principales institutions communiquant ces données sont l'administration fiscale locale (le SARS), qui détient les données relatives à tous les contribuables sud-africains, et la Banque de réserve sud-africaine (SARB), dont le département chargé de la surveillance financière coopère avec le SARS pour les programmes de déclaration spontanée.

Application par étapes

Étant donné que les FFI peuvent provenir d'actifs détenus à l'étranger antérieurement, avant que les processus de collecte des données et d'estimation n'aient commencé, la méthode oriente l'estimation des actifs non conformes présents, mais aussi passés, détenus à l'étranger, capitalisés selon leurs taux de rendement respectifs.

1) Estimation du patrimoine non conforme détenu antérieurement à l'étranger

En Afrique du Sud, l'estimation du patrimoine non conforme détenu antérieurement à l'étranger consiste dans la somme de l'ensemble des flux individuels de revenus étrangers déclarés dans les nouvelles déclarations fiscales (intérêts, dividendes, plus-values), capitalisés selon leurs taux de rendement respectifs. Sont utilisées pour cette étape des données détaillées de qualité provenant du groupe spécial **SARS-NT**.

2) Estimation du patrimoine non conforme détenu à l'étranger dans les centres financiers internationaux (CFI)

Après nettoyage des données NCD échangées, on procède au traitement de l'agrégation du patrimoine total détenu à l'étranger dans les CFI. Sur les 47 pays constituant des CFI répertoriés dans O'Reilly, Parra Ramirez et Stemmer (O'Reilly, Parra Ramirez and Stemmer 2021), 37 déclarent des comptes actifs aux autorités sud-africaines. Les soldes agrégés des comptes détenus dans les CFI sont multipliés par des estimations comprises entre 60 et 80 % de la probabilité de non-déclaration des comptes détenus à l'étranger, d'après des éléments probants extraits de la littérature et des données du SARS. Enfin, le montant estimatif du patrimoine détenu dans les CFI est comparé à celui déclaré par les pays appliquant un programme spécial de déclaration spontanée.

3) Estimation des FFI à partir de l'estimation du stock de patrimoine non conforme détenu à l'étranger

On part du principe que des sorties de capitaux antérieures sont à l'origine du patrimoine non conforme détenu à l'étranger non déclaré auparavant. Des hypothèses concernant la durée des sorties annuelles et le taux de rendement annuel de ces flux vers l'étranger sont établies à partir des données de la littérature et de l'analyse des données relatives au cas sud-africain : un taux de rendement réel moyen d'environ 5 % des actifs détenus à l'étranger est utilisé pour capitaliser les actifs ; les valeurs moyennes sont une période de détention de 10 ans et des intérêts annuels de 5 à 7 %.

Résultats

D'après l'étude, entre 3,5 et 5 milliards de dollars des États-Unis de FFI ont quitté l'Afrique du Sud chaque année pendant la dernière décennie. Le résultat provient du patrimoine non déclaré non conforme détenu à l'étranger dans les CFI, dont le montant est estimé entre 40 et 54 milliards de dollars des États-Unis, d'après les données échangées conformément à la NCD en 2018.

Limites

- La méthode permet seulement d'estimer les FFI sortants.
- D'après la méthode, le patrimoine offshore non déclaré par les contribuables sud-africains représente une approximation de la quantité totale de FFI sortant d'Afrique du Sud. On peut en tirer deux conséquences : I) le patrimoine, mesure de stock, ne peut être utilisé directement pour estimer les FFI, mesure de flux. Les FFI ne sont pas une mesure des flux nets (dans ce cas précis, des sorties), mais la mesure doit tenir compte de toutes les transactions possibles quittant le pays à un moment donné, quel que soit le solde net à la fin de la période évaluée ; II) le patrimoine offshore non déclaré peut provenir d'opérations associées à l'évasion fiscale sur des revenus provenant d'activités légales, ainsi que d'autres revenus imposables. Certains de ces revenus peuvent provenir du blanchiment du produit du crime.
- En ce qui concerne les sources de données, les données NCD souffrent de quelques limites notables. Bien que la norme NCD ait une large couverture géographique, tous les grands pays n'y participent pas. C'est le cas notamment des États-Unis d'Amérique, qui administrent leur propre norme d'échange de renseignements dans le cadre de la loi des États-Unis sur le respect des obligations fiscales par les détenteurs de comptes à l'étranger (FATCA). Par ailleurs, les données NCD apportent uniquement des renseignements sur les comptes financiers ; d'autres formes d'accumulation du patrimoine comme l'immobilier, les œuvres d'art ou les cryptoactifs ne sont pas actuellement de leur ressort sauf si le produit de leur vente a été déposé sur un compte déclaré.
- Les données proviennent de l'autodéclaration fiscale et une sous-déclaration est possible, voire une absence totale de déclaration des sources de revenu, en particulier si la probabilité d'un contrôle fiscal est basse.
- Sur le plan méthodologique, si les données NCD permettent une couverture détaillée des comptes détenus à l'étranger, l'estimation du patrimoine offshore non conforme et non déclaré auparavant impose de formuler un certain nombre d'hypothèses importantes.
 - L'analyse repose sur l'hypothèse fondamentale selon laquelle le patrimoine détenu à l'étranger l'est principalement dans les pays constituant des CFI déjà répertoriés dans O'Reilly, Parra Ramirez et Stemmer, (O'Reilly, Parra Ramirez and Stemmer, 2021). Qui plus est, même si l'on s'attend à ce que du patrimoine offshore auparavant dissimulé soit détenu dans des CFI, les actifs investis dans ces pays ne sont pas nécessairement en contravention avec la législation fiscale.
 - Selon les indications de travaux d'après lesquels la non-conformité des actifs investis dans les CFI est comprise entre 60 et 80 % (Pellegrini et al., 2016) et 85 à 95 % (Alstadsæter, Johannesen and Zucman, 2018, et United States Senate, 2014), toutes les estimations du patrimoine offshore sont exprimées en partant du principe que tous les taux de non-conformité antérieurs appartiennent à une fourchette comprise entre 60 et 80 %.
 - Les valeurs moyennes correspondent à une période de détention de 10 ans et des taux d'intérêts annuels de 5 à 7 %, indépendamment du lieu et des modalités de placement des capitaux considérés.

Surmonter les limites de la méthode

En dépit de certaines limites, la solution retenue par l'OCDE pour mesurer les FFI produits par le patrimoine offshore non déclaré comporte un certain nombre d'éléments très utiles qui mériteraient d'être vérifiés dans un groupe plus étendu de pays offrant des conditions semblables du point de vue des législations, de la disponibilité des données et de l'existence d'accords nationaux et internationaux étendus en matière de coopération. Les pays peuvent tirer parti de la précision des sources de données et de la méthode ascendante employée pour centrer l'analyse sur certaines sources du patrimoine offshore non déclaré, et contribuer à des enquêtes plus approfondies de la part de leurs autorités fiscales et de leurs services de détection et de répression. Le potentiel est élevé s'agissant de formuler des éléments factuels ciblés à l'appui des politiques et des stratégies de mobilisation des ressources plus efficaces.

Il est possible de suggérer quelques stratégies pour surmonter certaines des limites indiquées ci-dessus de façon à obtenir une meilleure cohérence avec le *Cadre conceptuel* et la définition de l'indicateur 16.4.1 des ODD. Ces stratégies, indiquées ci-après, tout en étant encore théoriques à ce stade, peuvent offrir des pistes intéressantes pour continuer de valider la méthode :

- I. Du stock à la mesure du flux : à l'étape indiquée au point 2 (nettoyage des données NCD, y compris la suppression des doublons, en gardant à l'esprit le risque de fausser les estimations), tenir compte de l'ensemble des transmissions multiples effectuées sous le même compte au titre de la NCD.
- II. Envisager d'inclure les demandes au titre d'un programme (spécial) de déclaration spontanée qui ont été rejetées du fait qu'une enquête était déjà en cours. Si les données des enquêtes sont disponibles, il est possible qu'elles indiquent quelles infractions principales se rattachent aux déclarations rejetées.
- III. Envisager d'appliquer aux actifs détenus à l'étranger des taux de rendement adaptés selon le pays où les actifs sont détenus, le type des actifs (liquidités, actions, etc.) et le temps qu'ils sont détenus (étape 3).
- IV. Envisager d'appliquer des taux de conformité spécifiques d'après les contrôles fiscaux systématiques à grande échelle effectués dans le pays, autant que possible selon une base annuelle et par catégorie de revenus. Une analyse spécifique peut aussi être consacrée aux personnes politiquement exposées.

4.3.2 Méthode n° 6 : flux de patrimoine financier offshore par pays

Conception et hypothèses

Comme la précédente, cette méthode porte essentiellement sur le patrimoine que des particuliers détiennent à l'étranger et qu'ils n'ont pas déclaré aux autorités fiscales de leur pays de résidence. Il s'agit d'une méthode descendante. La méthode par pays proposée ici, fondée sur le patrimoine financier offshore, comporte trois étapes pour estimer, par pays, l'évasion fiscale internationale des personnes physiques, selon la présentation qui en a été faite par la Commission européenne (European Commission, 2019). Elle comporte les étapes (phases) suivantes :

- a) Estimation du patrimoine financier offshore au niveau mondial, l'accent étant mis sur le **déséquilibre au niveau mondial entre les passifs et les actifs des portefeuilles internationaux**. Ces divergences pouvant être dues à des erreurs de mesure dans les statistiques des placements internationaux plutôt qu'à des activités illicites, elles doivent être examinées avec prudence par les spécialistes du domaine avant d'engager l'application de la méthode. L'étude de cas 6.1 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) illustre la méthode par laquelle la Banque de France répertorie les actifs mobiliers dissimulés dans la BDP.
- b) Ventilation des données par pays d'exercice de la propriété et par CFI, effectuée à l'aide de données sur les dépôts à l'étranger, afin de répartir l'estimation du patrimoine offshore au niveau mondial à chaque pays d'exercice de la propriété et chaque CFI.

- c) L'estimation de l'évasion fiscale internationale par pays n'est appliquée que partiellement dans les *Directives méthodologiques* pour la comptabilisation des FFI ; le taux de non-conformité concernant le patrimoine offshore est appliqué et suivi d'une transformation en flux de la mesure du stock pour déterminer le niveau des flux illicites. Cette étape permet de saisir les plus-values, mais non la consommation de patrimoine ; et elle permet seulement d'estimer les sorties de FFI, non pas les entrées.

Sous l'angle des FFI fiscaux et commerciaux, la méthode souffre aussi de ce que d'autres catégories de FFI y sont regroupées, en particulier certaines activités criminelles (commises pour produire le revenu obtenu à l'étranger ou dissimuler le produit de la criminalité ou de la corruption).

Un autre aspect critique tient aux difficultés rencontrées pour associer les dépôts à leur origine : divers dispositifs de filtrage, comme les sociétés écrans, empêchent d'estimer directement les parts du patrimoine offshore non déclaré. Ces dispositifs sont normalement situés dans un CFI et non dans le pays de résidence du (des) propriétaire(s) effectif(s), de sorte que les dépôts sont attribués à tort au CFI plutôt qu'au pays du propriétaire effectif.

Surmonter les limites de la méthode

Le principal inconvénient de l'application pratique de la méthode concerne la disponibilité des données. Plusieurs hypothèses sont donc nécessaires pour que la méthode porte ses fruits. Une hypothèse est également nécessaire pour scinder le patrimoine offshore entre dépôts et placements de portefeuille, en retenant une répartition 25 % – 75 %. Une autre hypothèse fondamentale concerne le taux de non-conformité de 75 %. La Commission européenne (European Commission, 2019) estime qu'une part importante du patrimoine offshore n'est probablement pas mentionnée dans les déclarations fiscales. Il est possible que ces hypothèses doivent faire l'objet d'une validation et d'un calibrage constants.

Par ailleurs, les actifs couverts sont limités : seuls sont pris en compte les actifs de portefeuille et les dépôts, à l'exclusion d'autres classes d'actifs (immobilier, œuvres d'art, contrats d'assurance-vie, argent liquide et cryptomonnaies).

Données sources

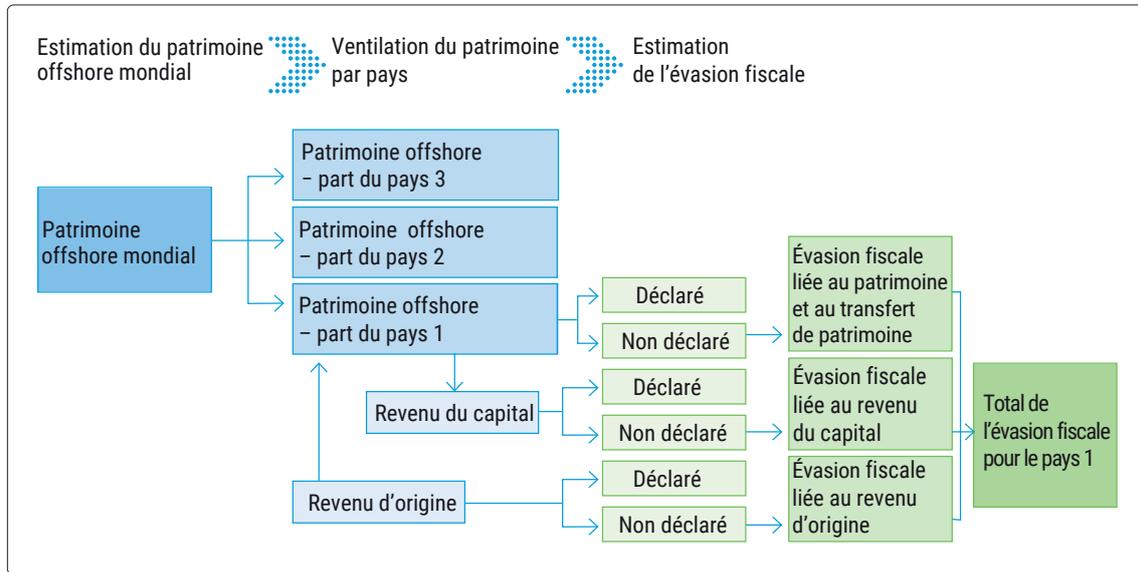
Les données sources sont réparties entre diverses bases de données internationales et proviennent de statistiques sur les titres de portefeuille internationaux et les dépôts à l'étranger. Trois bases de données mondiales publient des données mondiales fiables sur les titres de portefeuille : l'Enquête coordonnée du FMI sur les investissements de portefeuille, la Position extérieure globale (PEG) du FMI et la base de données du FMI intitulée « External Wealth of Nations Mark II » (EWN). Ces bases de données ont leurs limites, notamment pour ce qui est des pays couverts.

La Banque nationale suisse (BNS) publie des statistiques détaillées sur les dépôts bancaires, et les portefeuilles d'actions, d'obligations et de parts de fonds communs de placement gérés par les banques suisses pour le compte d'étrangers. Les données sur les dépôts à l'étranger proviennent des statistiques bancaires locales de la BRI, qui présentent certaines limites tenant à la couverture, aux restrictions de confidentialité et à des problèmes de distinction entre personnes physiques et morales.

Calcul

La méthode est exécutée en trois phases, selon la démarche en trois étapes présentée à l'origine par la Commission européenne (European Commission, 2019).

Figure 21 Démarche en trois étapes pour l'estimation de l'évasion fiscale des personnes physiques



Source : Commission européenne (European Commission, 2019)

1. Estimer le patrimoine financier offshore au niveau mondial

Tout d'abord, on suppose que le patrimoine financier détenu à l'étranger par les personnes physiques (ménages) est constitué : i) d'actifs de portefeuille ; et ii) de dépôts, comme suit :

$$PFétr_{M,t} = PPétr_{M,t} + Dépôts_{M,t} \quad \text{Équation 44)}$$

Où :

$PFétr_{M,t}$... patrimoine financier offshore dans le monde (M) à l'instant t ;

$PPétr_{M,t}$... patrimoine en portefeuille extraterritorial dans le monde (M) à l'instant t ;

$Dépôts_{M,t}$... dépôts à l'étranger dans le monde (M) à l'instant t .

Pour estimer (i) le patrimoine en portefeuille extraterritorial dans le monde par les personnes physiques, on mesure l'excédent des positions de passif des portefeuilles internationaux au niveau mondial par rapport aux positions d'actif de ces portefeuilles :

$$PFétr_{M,t} = \sum_i PFIpassifs_{i,t} - \sum_i PFlactifs_{i,t} \quad \text{Équation 45)}$$

où :

$PFétr_{M,t}$... patrimoine en portefeuille offshore dans le monde (M) à l'instant t ;

$PFIpassifs_{i,t}$... positions de passif des portefeuilles internationaux pour le pays i à l'instant t ;

$PFlactifs_{i,t}$... positions d'actif des portefeuilles internationaux pour le pays i à l'instant t .

La Commission européenne (European Commission, 2019, appendice 1) indique les corrections de données utiles et nécessaires pour évaluer les actifs et les passifs des portefeuilles au niveau mondial.

Ensuite, pour estimer ii) les dépôts détenus à l'étranger dans un CFI, suivant la procédure indiquée par la Commission européenne (European Commission, 2019), on fait l'hypothèse que 25 % du patrimoine financier sont détenus sous forme de dépôts et 75 % sous forme de titres de portefeuille. On a donc :

$$Dépôts_{M,t} = PPétr_{M,t} * \frac{25}{75} \quad \text{Équation (46)}$$

2. Ventiler le patrimoine financier offshore dans le monde par pays d'exercice de la propriété et par CFI

La deuxième phase consiste à ventiler, par pays d'exercice de la propriété et par CFI, le patrimoine financier offshore dans le monde, que l'on aura établi lors de la première phase.

Tout d'abord, on estimera la ventilation par pays d'exercice de la propriété en utilisant comme valeur indicative la part des dépôts internationaux détenue par les personnes physiques dans les CFI (voir European Commission, 2019). Ces données proviennent des statistiques bancaires locales de la BRI, qui ne font pas la distinction cependant entre les dépôts internationaux des personnes physiques et ceux des personnes morales. Cependant, elles renseignent de plus en plus souvent sur la propriété des dépôts bancaires de manière désagrégée en fonction des contreparties. Des corrections sont apportées en partant du principe qu'un pays ayant un stock important d'IED sortants (par rapport à son PIB) compte un volume important de dépôts d'entreprises sortants, et inversement, comme il est expliqué dans l'étude de cas 6.2 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). Les données correspondantes sont souvent à la disposition des organismes nationaux de statistique.

La deuxième étape de cette phase concerne la ventilation par CFI. Le patrimoine offshore détenu dans chaque CFI est estimée en utilisant soit l'observation directe des données de la BNS pour les CFI suisses, soit les données de la BRI pour compléter l'estimation.

3. Estimer les FFI d'après le patrimoine offshore en utilisant le taux de non-conformité

La dernière phase concerne l'estimation des FFI, effectuée à partir du taux fixe de non-conformité de 75 % et appliquée à l'ensemble du patrimoine détenu à l'étranger par les personnes physiques, estimé à la phase précédente. Une hypothèse essentielle est également construite actuellement pour permettre le calcul des flux à partir de l'estimation des stocks de patrimoine : le flux d'une année donnée est calculé comme la différence entre le patrimoine offshore de l'année en cours et celui de l'année précédente (de façon analogue à la méthode de la section 4.3.1). Pour tenir compte du fait que l'accroissement du patrimoine d'une année sur l'autre peut aussi résulter d'une augmentation de la valeur des actifs en portefeuille (et que des investissements ou des entrées de capitaux supplémentaires n'en sont alors pas la cause), ces effets de valorisation du marché sont pris en compte. En appliquant le taux de variation du niveau des prix de marché des actifs sur une année donnée, soit v_t , on calcule le flux d'actifs pour le pays i au temps t de la manière suivante :

$$flux_{i,t} = PFétr_{i,t} - PFétr_{i,t-1} * (1 + v_t) \quad \text{Équation 47)}$$

Pour déterminer le taux d'augmentation annuel des actifs mesurés par v_t , on utilise l'indice mondial des prix MSCI (MSCI, 2023).

Si les flux sont positifs, les citoyens du pays i transfèrent des actifs hors de leur pays. En appliquant le taux de non-conformité, r_n , on obtient les FFI sortants selon l'équation suivante :

$$FFI_{sortants}_{i,t} = \max(0, flux_{i,t}) * r_n \quad \text{Équation 48)}$$

En revanche, lorsque le patrimoine diminue d'une période à l'autre, la valeur négative des FFI sortants ne représente pas les FFI entrants. Il serait nécessaire de disposer de l'image miroir pour calculer les FFI entrants, en calculant les FFI sortants de tous les autres pays, mais uniquement les flux entrants si l'on étudie un pays seul. Leur somme positive représenterait les FFI entrants du pays étudié. Néanmoins, dans l'état actuel de la disponibilité des données, qui conditionne aussi la première phase de la méthodologie présentée, ce calcul n'est pas viable.

Une application récente de la méthode, à partir des nouvelles sources actualisées dont on dispose pour les données, est présentée dans Maga et Marshall (Maga and Marshall, à paraître), cette application visant à mesurer ces FFI pour certains pays d'Asie – voir également l'étude de cas 6.5 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies).

4.4 CLASSIFICATION PAR RANGS DES MÉTHODES ET AUTRES APPROCHES

Les méthodes de mesure des FFI fiscaux et commerciaux proposées dans les sous-chapitres précédents offrent aux autorités nationales des outils pour sélectionner et appliquer les méthodes de leur choix afin de mesurer les différents sous-types de FFI fiscaux et commerciaux. Les fiches d'information sur les méthodes peuvent être utiles à l'appui du processus de sélection. Elles figurent dans les annexes en ligne des *Directives méthodologiques* (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). Si la question de savoir comment assembler les résultats des méthodes de mesure de la fausse facturation et du transfert de bénéficiaires (à titre d'exemple, la méthode n° 1 et la méthode n° 3) pour obtenir une seule mesure des FFI conformément aux critères de publication imposés pour l'indicateur 16.4.1 des ODD est abordée au chapitre 5, une question à envisager ici concerne la sélection d'une méthode parmi celles qui sont proposées pour tel ou tel sous-type, s'agissant par exemple des critères de décision entre la méthode n° 1 ou la méthode n° 2.

La décision quant à la méthode à utiliser parmi un certain groupe de méthodes, par exemple pour mesurer les FFI dus à la fausse facturation, sera déterminée au premier chef par des facteurs de disponibilité des données et de moyens statistiques. Une paire de méthodes permettant d'appréhender les différentes situations nationales ou d'en rendre compte ayant été proposée, il est conseillé aux autorités nationales de suivre les conseils indiqués au chapitre 3.4.4 – autrement dit, si possible, d'appliquer la méthode de rang 1, puis de descendre dans la classification au besoin. En utilisant les critères et le cadre d'évaluation pertinents (voir UNCTAD, 2021: Background documents), chacune des méthodes devra être évaluée au plan national, car c'est à l'aune de la situation nationale qu'une décision pourra être prise à cet égard. En tout état de cause, eu égard à la conception et aux spécifications générales des méthodes, on observera les lignes directrices générales suivantes (là encore, on se reportera aux outils d'évaluation précis figurant dans les annexes de la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents)).

1. Fausse facturation :

- a. La **méthode n° 1** est classée au **rang 3** (méthode de dernier recours). La principale raison à cela tient aux limites pratiques que l'on rencontre à appliquer pleinement et intégralement la partie « plus » de la PCM+, qui nécessite une inspection détaillée et approfondie, souvent au cas par cas, des sources de données pour déceler les raisons véritables des divergences observées dans les flux commerciaux bilatéraux. Dans une première application utilisant des données agrégées disponibles au niveau international, cette méthode peut faire office d'analyse de risque initiale, pour repérer les zones où les divergences des flux d'échanges sont plus importantes et qui nécessitent une analyse plus poussée.

- b. La **méthode n° 2** est classée au **rang 1** (méthode préférentielle). Elle s'appuie sur des données au niveau des transactions et, malgré plusieurs limites, offre une approche suffisante et précise pour la mesure des FFI.
 - c. Si un pays dispose de données douanières au niveau des transactions, parallèlement à un faible taux de non-déclaration et une bonne capacité d'analyse de ces données, la méthode n° 2, dite des filtres de prix (PFM+) constitue un choix naturel comme méthode de rang 1. Idéalement, il s'agira, pour la méthode PFM+, d'utiliser les données à leur niveau le plus détaillé, même au niveau des transactions. C'est important en raison de l'hétérogénéité des produits et des aspects qualitatifs. Les données douanières devraient aussi comporter une description du produit et des renseignements sur les exportateurs et les importateurs, etc.
 - d. Si l'on ne dispose pas de données aussi riches et de moyens importants, la méthode des pays partenaires (PCM+), soit la méthode n° 1, peut constituer une meilleure option en première intention. Dans ce cas, en revanche, il faudra consentir un effort supplémentaire pour expliquer les divergences qui ne sont pas imputables aux FFI. Il faudra une collaboration bilatérale et internationale des autorités statistiques pour traiter les asymétries statistiques commerciales. De tels partenariats pourront être formés pendant la phase pilote pour échanger des données d'expérience.
2. Transfert de bénéfices :
- a. La **méthode n° 3** est classée au **rang 3** (méthode de dernier recours). En raison d'importantes limites au plan de la disponibilité des données, et du fait que plusieurs hypothèses doivent être formulées, elle demande des apports et un investissement importants, ainsi que le recours à la modélisation économétrique/l'analyse de régression pour produire des statistiques officielles, ce qui explique son rang assez bas. La solution de remplacement présentée avec la méthode (voir l'encadré 3) entre dans la même catégorie, s'apparentant davantage à une méthode d'analyse des risques.
 - b. La **méthode n° 4** est classée au **rang 2** (méthode de l'option de repli). S'appuyant sur des sources de données offrant un bon niveau de détail (microdonnées) et dont la plupart existent dans les systèmes statistiques nationaux, elle nécessite plusieurs approches de modélisation et hypothèses, mais permet une approche progressive qui peut remédier à certaines des limites aux différentes étapes. Le problème de la disponibilité des données dans les pays en développement et le fait qu'elle permette « seulement » de mesurer les FFI soit entrants, soit sortants, ont valu à la méthode, dans un contexte mondial, une note inférieure au rang 1.
 - c. Si les autorités statistiques disposent de données complètes au niveau de l'entreprise, y compris des variables économiques comme la valeur ajoutée, les dépenses de R-D, la part des salaires dans les dépenses totales et la possibilité d'établir des liens avec le commerce international des entreprises par produits et partenaires commerciaux (pays d'origine/de destination), ainsi que des renseignements provenant des registres d'entreprises concernant les EMN, la méthode consistant à analyser les EMN par rapport aux entreprises comparables autres que les EMN (méthode n° 4) constituerait le choix idéal. Il pourrait être utile d'expérimenter plus avant les variables utilisées pour effectuer la comparaison. Cette méthode sera plus exigeante en données sources et en moyens d'analyse.
 - d. Sinon, la méthode de la répartition mondiale des bénéfices des EMN et de l'impôt sur les sociétés (méthode n° 3) pourrait constituer un choix possible. Elle peut être appliquée sur des microdonnées CbCR, si de telles données sont disponibles ; à défaut, les données CbCR agrégées publiées par l'OCDE devraient offrir un point de départ pour l'application de cette méthode. Des hypothèses et des adaptations par pays, avec le concours d'experts nationaux, peuvent être nécessaires pour rendre cette méthode opérante en pratique.

3. Évasion fiscale des personnes physiques :

- a. La **méthode n° 5** est classée au **rang 3** (méthode de dernier recours). Des limites importantes quant à la disponibilité des données et les problèmes théoriques posés par des éléments importants, à savoir la détection des flux, ainsi que les hypothèses requises, valent à la méthode de se classer au dernier rang. Ses autres applications possibles (voir l'encadré 5) sont pénalisées de même par les hypothèses formulées pour parvenir au résultat, même si une disponibilité un peu meilleure des données est possible dans certains pays.
- b. La **méthode n° 6** est classée au **rang 3** (méthode de dernier recours). En ce qu'elle aborde les FFI sous un angle mondial et les décompose par pays, son application aux autorités nationales peut être limitée. L'indisponibilité des données et les hypothèses substantielles à effectuer pour accomplir les phases successives du calcul ajoutent au potentiel manque de fiabilité de cette méthode, s'agissant de son application dans bon nombre de pays et de systèmes statistiques.
- c. Si les archives de l'administration fiscale permettent d'avoir accès à des données détaillées sur les revenus à l'étranger et le patrimoine offshore, la méthode de l'indicateur des flux d'actifs détenus à l'étranger non déclarés (méthode n° 5) est à privilégier pour mesurer l'évasion fiscale internationale des personnes physiques. L'échange de données entre les institutions financières et les autorités fiscales, y compris au-delà des frontières, peut encore améliorer la fiabilité de la méthode. Par des essais pilotes, il devrait être possible de mettre au jour d'autres possibilités d'application de la méthode, ainsi que ses limites en matière d'utilisation des données.
- d. Le patrimoine financier offshore par pays (méthode n° 6) constitue une option de repli appropriée car elle permet une couverture complète, obtenue en conjuguant divers ensembles de données couvrant les actifs et passifs de portefeuille, et les dépôts bancaires. Néanmoins, les hypothèses sous-jacentes pour mener l'analyse demanderont un examen attentif. Il faudra vérifier la robustesse de l'analyse par rapport aux hypothèses afin de garantir une bonne comparabilité internationale des résultats.

Avec deux méthodes pour chacun des trois domaines principaux des FFI fiscaux et commerciaux, on disposera de la souplesse voulue pour choisir une méthode réalisable compte tenu des capacités nationales, des sources de données existantes, des autres méthodes utilisées en statistique, des cadres juridiques et réglementaires, et d'autres critères. Les autorités statistiques sont encouragées à sélectionner une ou deux méthodes pour l'application souhaitée. Cela permettra d'en comparer la faisabilité et la robustesse et d'accumuler des éléments d'information sur les méthodes. Les autorités statistiques sont aussi invitées à mener une étude approfondie des FFI à intervalles réguliers en utilisant des méthodes à plus forte intensité de ressources, par exemple lors d'une année de référence, conjuguées à des mesures de la dynamique des FFI à plus faible intensité de ressources pour les autres années. Des données supplémentaires pourraient être recueillies directement pour les besoins de l'étude approfondie. Lorsque les deux méthodes d'une paire (à savoir les méthodes n° 1 et n° 2 ; ou n° 3 et n° 4) peuvent être appliquées, il sera généralement possible d'en utiliser les valeurs pour mener un travail de vérification croisée ou d'étalonnage, eu égard à leurs différences de couverture éventuelles.

Outre les méthodes décrites dans le présent chapitre, il existe un large éventail de publications et de travaux de recherche sur les FFI provenant des universités et du monde de la recherche, mais aussi des organisations internationales et des commissions régionales de l'ONU. Y sont abordés divers aspects des FFI, ce qui enrichit sensiblement les connaissances relatives à ces flux, leur nature, leurs procédés de mesure et les moyens possibles d'éclairer les politiques et les procédures. Ils apportent en cela une contribution inestimable à la connaissance des FFI, même si, à plusieurs égards, on ne saurait les considérer directement comme des méthodes de mesure statistique de l'indicateur 16.4.1 des ODD. Plusieurs autres méthodes possibles ou applications spécifiques ont été ou sont mentionnées dans des études de cas particulières de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies). D'autres applications de la mesure des FFI provenant de différentes sources ont aussi été faites en

étudiant le cas des FFI imputables à la fausse facturation dans la région arabe (étude de cas 1.6 figurant dans la publication pertinente de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies) et le cas particulier des réexportations grises en Asie, étudié par Maga *et al.* (Maga *et al.*, 2023) (étude de cas 1.8 figurant dans la même publication de la CNUCED (UNCTAD, 2021: Background documents: Case studies)). Les études à venir trouveront également sans doute leur place, notamment les travaux consacrés par la CESAP aux envois de fonds (ESCAP, à paraître).

Toutefois, la prudence est de mise afin de garantir l'alignement sur le *Cadre conceptuel* et les *Directives méthodologiques*, s'agissant en particulier de proposer un ensemble fiable et comparable d'éléments factuels pour éclairer les politiques. Qui plus est, les méthodes présentées ici et élaborées selon un cadre inclusif par l'équipe spéciale en garantissent la compatibilité avec plusieurs cadres statistiques, comme on l'a vu au chapitre 2, et comme cela sera approfondi aux chapitres suivants.

5

COMMUNICATION D'INFORMATIONS RELATIVES À L'INDICATEUR 16.4.1 DES ODD

5.1 AGRÉGATION ET CHEVAUCEMENTS DANS LA MESURE DES FLUX FINANCIERS ILLICITES FISCAUX ET COMMERCIAUX

Le but fondamental de la mesure des FFI est de compiler des estimations concernant le total des FFI entrants et sortants (séparément), conformément à la définition de l'indicateur 16.4.1 des ODD. À ce jour, les pays ont communiqué des estimations pour différents sous-types de FFI. Étant donné que tous ces sous-types (évasion fiscale, fausse facturation, corruption, etc.) concernent des phénomènes différents, les estimations ont été produites au moyen de méthodes distinctes. Cependant, ces estimations ne permettent pas toujours des résultats qui soient exhaustifs du point de vue collectif et s'excluent mutuellement. Autrement dit, deux problèmes majeurs peuvent se poser au moment de récapituler les différentes estimations des FFI en une seule estimation totale, à savoir : 1) l'absence de renseignements, ce qui se produit quand certaines méthodes ne permettent pas une évaluation complète de tous les agrégats liés aux FFI ; et 2) le risque de double comptage, qui survient en cas de chevauchement des mesures provenant de différentes méthodes pour le même type de FFI (ou d'agrégat) lors du processus d'agrégation.

Le présent chapitre illustre des solutions pour l'agrégation des estimations des différents (sous-)types de FFI, en cartographiant tous les risques possibles découlant des deux problèmes susmentionnés et en offrant des stratégies permettant d'atténuer ces risques.

Le cadre tient compte des cinq FFI fiscaux et commerciaux présentés au chapitre 2 (F1 à F5, voir également ci-dessous) et les six méthodes de mesure correspondantes décrites au chapitre 4. Si le présent document technique porte uniquement aux FFI fiscaux et commerciaux, il est aussi fait mention des activités criminelles pour évoquer et traiter les risques éventuels de double comptage liés aux estimations connexes pour l'ensemble des (sous-)types de FFI. Les réflexions présentées pourront être approfondies et faire l'objet de travaux communs de la CNUCED et de l'ONUUDC sur les méthodes aptes à mesurer tous les (sous-)types de FFI, notamment à partir de travaux pilotes supplémentaires d'expérimentation des méthodes décrites dans le présent document technique.

Dans ce contexte, le tableau 11 présente une matrice théorique qui associe les pratiques fiscales et commerciales à des méthodes de mesure, qui prend en considération les FFI de génération de revenus et des FFI de gestion de revenus, et dont la structure est décrite ci-après.

Les lignes sont associées à huit FFI fiscaux et commerciaux et FFI liés à la criminalité⁶² :

- (F1) Transfert de patrimoine
- (F2) Fausse facturation
- (F3) Manipulation des prix de transfert
- (F4) Transfert de dette
- (F5) Transfert d'actifs et de droits de propriété intellectuelle
- (I1) Marchés illégaux
- (I2) Corruption
- (I3) Activités assimilables à de l'exploitation et financement de la criminalité et du terrorisme.

Les colonnes sont associées à huit méthodes de mesure :

- (M1) Méthode du pays partenaire « plus »

⁶² On entend ici par « FFI liés à la criminalité » les FFI associés aux marchés illégaux, à la corruption et aux activités assimilables à de l'exploitation et de financement du terrorisme. Si certaines pratiques d'évasion fiscale peuvent aussi constituer des activités criminelles, elles sont traitées ici dans le groupe des pratiques fiscales et commerciales illicites.

- (M2) Méthode des filtres de prix « plus »
- (M3) Répartition mondiale des bénéfices et de l'impôt sur les sociétés
- (M4) EMN et entreprises comparables autres que les EMN
- (M5) Indicateur du patrimoine offshore non déclaré
- (M6) Patrimoine financier offshore par pays
- (M7) Méthodes ascendantes pour les activités liées à la criminalité⁶³
- (M8) Méthode indirecte pour mesurer les FFI de gestion de revenus provenant d'activités illégales.

Les cellules du tableau 11 sont caractérisées par trois couleurs ayant la signification suivante :

- En violet, les cas dans lesquels les méthodes M1 à M6 sont aptes à évaluer les différentes typologies de FFI fiscaux et commerciaux.
- En bleu, les cas dans lesquels les méthodes M7 et M8 sont aptes à évaluer les différentes typologies de FFI liés à la criminalité.
- En jaune, les cas dans lesquels il existe un risque de chevauchement (double comptage) entre l'origine des FFI (fiscale et commerciale ou liée à la criminalité) et la méthode utilisée pour évaluer le montant correspondant des FFI.

En outre, la couleur grise indique des cellules qui ne se prêtent pas à l'analyse dans la mesure où ces combinaisons ne sont pas possibles en pratique, comme le fait d'estimer la génération de revenus pour (F1), Transfert de patrimoine.

⁶³ Si la mesure des FFI liés à la criminalité n'entre pas dans le cadre du présent document technique, il est essentiel d'en tenir compte dans les présentes réflexions afin de pouvoir situer pleinement et globalement la mesure des FFI fiscaux et commerciaux dans le contexte de l'ensemble des FFI. Par souci de simplicité, l'appellation « M7 » recouvre plusieurs méthodes, dont celles visant à mesurer les FFI provenant du trafic de drogues, de la traite de migrants, de la traite des personnes et d'autres méthodes semblables. Voir le document pertinent de l'ONUJDC (UNODC, 2023) pour de plus amples renseignements.

Tableau 11 Matrice mettant en correspondance les FFI fiscaux et commerciaux et les méthodes de mesure (version agrégée)

Flux et activités		Cadre Génération/Gestion de revenus	Méthodes							
			Génération de revenus			Gestion de revenu				
			M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M8
			Méthode du pays partenaire « plus »	Méthode des filtres de prix « plus »	Répartition mondiale des bénéfices et de l'impôt sur les sociétés	EMN et entreprises comparables autres que les EMN	Méthodes ascendantes pour les activités liées à la criminalité	Indicateur du patrimoine offshore non déclaré	Patrimoine financier offshore par pays	Méthode indirecte pour mesurer les FFI de gestion de revenus provenant d'activités illégales
F1	Transfert de patrimoine	Gestion								
F2	Fausse facturation	Génération/ Gestion								
F3	Manipulation des prix de transfert	Génération/ Gestion								
F4	Transfert de dette	Génération/ Gestion								
F5	Transfert d'actifs et de droits de propriété intellectuelle	Génération/ Gestion								
I1	Marchés illégaux	Génération/ Gestion								
I2	Corruption	Génération/ Gestion								
I3	Exploitation et financement du terrorisme	Génération/ Gestion								

Source : Réflexions des auteurs

Une lecture ligne à ligne du tableau 11 permet de repérer les méthodes de mesure des FFI provenant de la génération et/ou de la gestion de revenus pour chaque activité produisant des FFI ; sont soulignés également les chevauchements qui peuvent résulter de l'agrégation d'estimations issues de différentes méthodes. En d'autres termes, pour chaque pratique fiscale ou commerciale (ou activité liée à la criminalité), il est possible de repérer différentes méthodes parmi lesquelles il sera possible de choisir celle qui convient le mieux à la mesure des FFI correspondants.

Inversement, une lecture par colonne du tableau 11 permet de repérer les différents FFI qu'il est possible d'évaluer selon chaque méthode. Elle met aussi en évidence les chevauchements possibles entre les méthodes de mesure des FFI. Autrement dit, il est possible, pour chaque méthode, de déterminer quelle typologie de FFI peut être estimée, et d'en établir ainsi la « couverture » pour l'ensemble des renseignements nécessaires.

Une vue par colonnes se prête mieux à la compréhension des problèmes relatifs aux mesures agrégées et au double comptage pouvant résulter de chevauchements des mesures. En principe, il serait possible d'obtenir une mesure exhaustive des FFI en combinant différentes méthodes en veillant à ce que chaque cellule correspondante du tableau 11 soit marquée en violet ou en bleu pour chaque ligne. Autrement dit,

on veillera, dans le choix de la combinaison de méthodes, à ce que les flux correspondants imputables à chaque type d'activité soient englobés dans la mesure.

Par analyse du tableau 11, les combinaisons de méthodes suivantes sont susceptibles de garantir une mesure exhaustive des FFI liés à des pratiques fiscales et commerciales et à des activités illégales :

- M5 ou M6 pour mesurer les FFI de gestion de revenus des catégories F1 à F5
- M1 ou M2 pour mesurer les FFI de génération de revenus de la catégorie F2
- M3 ou M4 pour mesurer les FFI de génération de revenus des catégories F3 à F5
- M7 pour mesurer les FFI de génération de revenus des catégories I1 à I3
- M8 pour mesurer les FFI de gestion de revenus des catégories I1 à I3.

Cependant, si ces combinaisons répondent à la nécessité de disposer d'une mesure pour chaque typologie correspondante de FFI fiscaux et commerciaux et de FFI liés à la criminalité, plusieurs chevauchements de mesures (cellules jaunes) sont associés aux estimations, ce qui empêche de procéder à une simple addition des différentes mesures afin d'obtenir une estimation complète de la valeur totale des FFI.

Les chevauchements suivants méritent une attention particulière :

- (O1) L'utilisation de M1 ou M2 pour mesurer les FFI de génération de revenus de la catégorie F2 peut provoquer un chevauchement avec les estimations produites par M7 pour les FFI de génération de revenus des catégories I1 à I3. À titre d'exemple, la fausse facturation dans le commerce international peut occulter des opérations associées à des marchés illégaux (notamment la fausse facturation de produits légaux en vue d'acheter ou de vendre des drogues illicites dissimulées dans une cargaison).
- (O2) L'utilisation de M5 ou M6 pour mesurer les FFI de gestion de revenus des catégories F1 à F5 peut provoquer un chevauchement avec les estimations produites par M8 pour les FFI de gestion de revenus des catégories I1 à I3. Ainsi, le produit du crime peut être blanchi dans des centres financiers à l'étranger où sont également détenus des actifs provenant de l'évasion fiscale ou de l'évitement fiscal, ce qui est déjà mesuré par les estimations produites à l'aide de M5 ou M6.
- (O3) L'utilisation de M8 pour mesurer les FFI de gestion de revenus des catégories I1 à I3 peut provoquer un chevauchement avec les estimations produites par M5 ou M6 pour les FFI de gestion de revenus de la catégorie F2. Il est avéré en effet que la fausse facturation est utilisée pour acheminer le produit du crime vers des marchés légaux.

Outre le repérage des chevauchements entre les groupes de méthodes, par exemple entre l'estimation des FFI provenant de la fausse facturation (F2) à l'aide des méthodes M1 et M2, et l'utilisation des méthodes M5 ou M6 concernant l'évasion fiscale des personnes physiques, des chevauchements sont possibles lorsque sont utilisées des méthodes appartenant au même groupe, en l'occurrence les méthodes M1 et M2. Ainsi, les autorités nationales qui utilisent M1 et M2 pour estimer la fausse facturation ont à résoudre le problème de savoir quelle estimation utiliser entre M1 ou de M2 ; ou comment mettre ces résultats en relation. Pour des orientations détaillées sur ce point, se reporter au chapitre 4, où sont abordées les méthodes. Une logique semblable vaut pour d'autres paires de méthodes (les chevauchements entre paires de méthodes étant abordés dans la présente partie).

L'agrégation des estimations des FFI avec les combinaisons de méthodes illustrées ci-dessus permet d'obtenir une mesure exhaustive au plan collectif du phénomène⁶⁴. Toutefois, dans certains domaines, le

⁶⁴ Il existe manifestement un lien direct avec la question de la définition pratique (voir chapitre 3.4.5), reliant les éléments théoriques aux applications concrètes, ce qui laisse de la place pour la sous-couverture. La « mesure exhaustive » évoquée dans ce contexte découle d'une perspective théorique envisageant l'alignement complet des méthodes sur la couverture et la portée prévues, ce qui permet une couverture complète pour tous les types.

risque de double comptage est élevé et doit être atténué afin d'éviter une surestimation des FFI. S'il n'est pas possible de proposer à ce stade un ensemble de mesures correctives, un conseil général peut être formulé, eu égard aux chevauchements de couverture ici signalés, de faire en sorte d'éviter les combinaisons en question présentant des chevauchements.

Pour aller plus loin dans l'analyse de la question du double comptage et mettre en évidence les problèmes supplémentaires ayant trait au caractère incomplet des estimations relatives à certains agrégats, le tableau 12 propose une version plus détaillée du tableau 11, qui spécifie, pour chaque activité, l'ensemble des agrégats qui interviennent dans les FFI de génération et de gestion de revenus. Les couleurs ont la même signification que dans le tableau 11. Dans cette matrice désagrégée, les cellules grises représentent également les agrégats non pertinents pour chaque FFI fiscal et commercial et FFI lié à la criminalité.

En ce qui concerne les FFI de génération de revenus, les flux illicites provenant de pratiques fiscales et commerciales et d'activités liées à la criminalité sont intégralement couverts par certaines combinaisons de méthodes de mesure. Dans le cas des FFI de gestion de revenus, cependant, la composante relative à la consommation finale n'est pas couverte par les méthodes M5 et M6 pour ce qui est des pratiques fiscales et commerciales. En outre, M6 ne couvre pas les opérations liées à des actifs non financiers.

Le tableau 12 aide aussi à mieux visualiser les chevauchements :

- (C1) concerne les flux d'importations et d'exportations qui sont évalués au même moment par M1 et M2 pour les pratiques fiscales et commerciales et par M7 pour les activités liées à la criminalité.
- (C2) se rapporte aux actifs financiers et non financiers ou aux seuls actifs financiers selon que l'on utilise M5 ou M6 pour estimer les FFI de gestion de revenus dans les pratiques fiscales et commerciales.
- Enfin, (C3) est associé aux importations et aux exportations, lorsque M1 ou M2 sont utilisées pour évaluer les FFI de génération de revenu à partir de F1, et que M7 est utilisée pour mesurer les FFI de gestion de revenus à partir de I1, I2 ou I3.

Tableau 12 Matrice mettant en correspondance les typologies de FFI et les méthodes de mesure (version désagrégée)

Flux et activités	Cadre Génération/Gestion de revenus	Méthodes																		
		Génération de revenus					Gestion de revenus													
		M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M10											
F1	Génération : importations																			
	Génération : exportations																			
	Génération : valeur ajoutée/revenu																			
	Génération : transferts																			
	Gestion : actifs non financiers																			
	Gestion : actifs financiers																			
F2	Gestion : consommation (importations et exportations)																			
	Génération : importations																			
	Génération : exportations																			
	Génération : valeur ajoutée/revenu																			
	Génération : transferts																			
	Gestion : actifs non financiers																			
	Gestion : actifs financiers																			
	Gestion : consommation																			

Flux et activités	Cadre Génération/Gestion de revenus	Méthodes											
		Génération de revenus					Gestion de revenus						
		M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M10				
F3 Manipulation des prix de transfert	Génération : importations												
	Génération : exportations												
	Génération : valeur ajoutée/revenu												
	Génération : transferts												
	Gestion : actifs non financiers												
	Gestion : actifs financiers												
	Gestion : consommation												
	Génération : importations												
	Génération : exportations												
F4 Transfert de dette	Génération : valeur ajoutée/revenu												
	Génération : transferts												
	Gestion : actifs non financiers												
	Gestion : actifs financiers												
	Gestion : consommation												
	Génération : importations												
	Génération : exportations												
	Génération : valeur ajoutée/revenu												
	Génération : transferts												

Flux et activités		Cadre Génération/Gestion de revenus		Méthodes								
				Génération de revenus			Gestion de revenus					
				M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M10	
F5	Transfert d’actifs et de droits de propriété intellectuelle	Génération : importations										
		Génération : exportations										
		Génération : valeur ajoutée/revenu										
		Génération : transferts										
I1	Marchés illégaux	Gestion : actifs non financiers										
		Gestion : actifs financiers										
		Gestion : consommation										
		Génération : importations										
		Génération : exportations										
		Génération : valeur ajoutée/revenu/salaires										
		Génération : transferts										
		Gestion : actifs non financiers										
		Gestion : actifs financiers										
		Gestion : consommation (importations et exportations)										

Flux et activités	Cadre Génération/Gestion de revenus	Méthodes												
		Génération de revenus					Gestion de revenus							
		M1	M2	M3	M4	M7	M5	M6	M10					
12 Corruption	Génération : importations													
	Génération : exportations													
	Génération : valeur ajoutée/revenu/salaires													
	Génération : transferts													
	Gestion : actifs non financiers													
	Gestion : actifs financiers													
	Gestion : consommation (importations et exportations)													
	Génération : importations													
	Génération : exportations													
	Génération : valeur ajoutée/revenu/salaires													
	Génération : transferts													
	13 Exploitation et financement du terrorisme	Gestion : actifs non financiers												
Gestion : actifs financiers														
Gestion : consommation (importations et exportations)														
Génération : importations														
Génération : exportations														
Génération : valeur ajoutée/revenu/salaires														

Source : Réflexions des auteurs

Le tableau 12 indique la correspondance entre les différentes méthodes de mesure des FFI et les agrégats qui sont effectivement mesurés. Pour ce qui est des FFI de génération de revenus, M1 et M2 mesurent les FFI liés à la fausse facturation (F2) d'après les flux des importations et des exportations entre les pays. M3 et M4 mesurent la valeur ajoutée (revenu) créée par les pratiques fiscales et commerciales associées au transfert de bénéfices (F3 à F5). M7 permet de repérer les importations, les exportations et la valeur ajoutée découlant de différents types d'activités criminelles.

Pour ce qui est des FFI de gestion de revenus, tandis que M8 est apte à évaluer tous les flux (actifs financiers et non financiers, consommation) liés aux FFI provenant d'activités criminelles, M5 estime les actifs financiers et non financiers provenant de pratiques fiscales et commerciales illicites, et M6, dans le même contexte, est apte à identifier seulement les flux d'actifs financiers.

5.2 COMMUNICATION D'INFORMATIONS RELATIVES À L'INDICATEUR 16.4.1 DES ODD

Les pays font d'importants progrès dans la compréhension des concepts et méthodologies et dans l'application des méthodes s'agissant de la mesure des FFI fiscaux et commerciaux. Grâce à l'appui méthodologique et aux conseils des organismes responsables et de leurs partenaires, la communication de renseignements sur les FFI fiscaux et commerciaux pour les besoins de l'indicateur 16.4.1 des ODD est pratiquement une réalité. Pour faciliter la communication future de renseignements et garantir une bonne comparabilité des données communiquées sur l'indicateur 16.4.1 des ODD, les organismes responsables travaillent avec le Groupe interinstitutions et d'experts sur les indicateurs des ODD afin de proposer une structure de présentation des données qui soit cohérente avec les métadonnées et les caractéristiques existantes de présentation de l'indicateur afin de répondre aux besoins en matière d'analyse et d'élaboration des politiques. Dès lors, les données sur l'indicateur 16.4.1 des ODD devraient être présentées à haut niveau, en les divisant entre FFI entrants et sortants, puis en les ventilant en quatre types de FFI conformément au *Cadre conceptuel* (voir chapitre 2). En outre, selon les données disponibles, chacun de ces types devrait être ventilé plus avant en fonction des sous-types présentés au tableau 13. Cela permettra de comparer comme il se doit les diverses estimations produites par les autorités nationales et donc d'utiliser comme il convient les statistiques officielles relatives aux FFI, notamment de comparer et d'agrèger les FFI fiscaux et commerciaux et les FFI liés à la criminalité. Un complément d'information sur cette ventilation plus fine, lorsque ces renseignements sont disponibles (par exemple, sur les activités économiques ou les marchandises concernées, ou les pays d'origine/destination), devrait figurer dans les notes explicatives des séries de données ou des points de données, selon le cas.

Tableau 13 Codes SDMX et descriptions pour la présentation de données désagrégées sur l'indicateur 16.4.1 des ODD

Code SDMX	Description
IFF_TXC	FFI fiscaux et commerciaux
IFF_TXC_TMI	Fausses facturations
IFF_TXC_TEV	Évasion fiscale
IFF_TXC_ATA	Évitement fiscal agressif
IFF_ILM	Marchés illégaux
IFF_ILM_DRG	Trafic de drogues
IFF_ILM_SOM	Traite de migrants
IFF_ILM_WLD	Trafic d'espèces sauvages
IFF_ILM_FIR	Trafic d'armes à feu
IFF_ILM_IMN	Exploitation minière illégale
IFF_ILM_OTHR	Autres
IFF_COR	Corruption
IFF_COR_BRB	Pratique des pots-de-vin
IFF_COR_TIN	Trafic d'influence
IFF_COR_OTHR	Autres
IFF ETF	Activités assimilables à de l'exploitation et financement du terrorisme
IFF ETF_TIP	Traite des personnes
IFF ETF_EXT	Extorsion
IFF ETF_THE	Vol
IFF ETF_FRA	Escroquerie
IFF ETF_OTHR	Autres

Sources : CNUCED ; ONUDC ; Groupe interinstitutions et d'experts sur les indicateurs des ODD.

Pour qu'un certain degré d'incertitude, en fonction des sources de données ou des limites méthodologiques, soit pris en compte dans l'application de la (des) méthode(s) sélectionnée(s), il est conseillé, en complément d'une estimation ponctuelle, d'établir une fourchette, ce qui consistera à compiler et communiquer également une estimation des limites inférieure et supérieure. Cette fourchette apportera un certain niveau – quoique limité – de robustesse aux estimations, et augmentera la fiabilité des statistiques compilées. Il est conseillé, au moment de compiler les estimations, de fixer les paramètres de la méthode à différentes valeurs pour tenir compte des différents scénarios. Par exemple, pour les méthodes n^{os} 1 et 2, les taux c.a.f.-f.a.b. peuvent être appliqués à hauteur de 6 % pour l'ensemble des produits de base, outre les valeurs propres à chaque produit de base. Pour la méthode n^o 3, cela pourra concerner la spécification du modèle ou la fixation de la valeur seuil pour l'indicateur des paradis fiscaux. Pour la méthode n^o 4, il pourra s'agir de la valeur du paramètre *h* dans l'analyse des caractéristiques de fonctionnement de l'entité réceptrice, tandis que pour les méthodes n^o 5 et n^o 6, la variabilité pourra concerner les hypothèses relatives aux taux de non-conformité.

6

OBJECTIFS POUR LA SUITE DES TRAVAUX ET LA RECHERCHE

6.1 EXTENSION DE LA COMPTABILITÉ NATIONALE AUX FLUX FINANCIERS ILLICITES

Le processus de maturation des notions et des méthodes se rapportant à la mesure des FFI vise fondamentalement à aligner pleinement ces notions et méthodes sur les cadres statistiques existants. Une fois le SCN complété de façon pleinement intégrée par des comptes étendus ou thématiques sur les FFI, les problèmes théoriques et méthodologiques décrits dans le présent document technique seront fondamentalement réglés. Si la forme précise de ce résultat final intégré de même que la terminologie correspondante devaient évoluer à mesure que les notions et méthodes se rapportant à la mesure des FFI parviendront à maturité, sous l'effet direct des travaux que les organismes responsables et leurs partenaires continuent de mener pour élaborer de nouvelles méthodes ainsi que des mesures que les pays prennent pour tester et appliquer celles-ci, la présente section rend compte des avis concernant l'extension de la comptabilité nationale aux FFI par ce qu'il est convenu d'appeler des comptes satellites. D'après le SCN (United Nations et al., 2009), le rôle des comptes satellites est de répondre à certains besoins en données en apportant des détails plus fournis, en réagencant les concepts du cadre central ou en apportant des renseignements complémentaires sur un phénomène donné. Ils peuvent aller de simples tableaux à une série étendue de comptes, et être compilés et publiés à différents moments.

À partir du cadre central de la comptabilité nationale, à savoir le SCN, des comptes satellites peuvent être conçus pour en surmonter d'éventuelles limites dans la représentation complète de certains phénomènes. En effet, si les comptes satellites utilisent habituellement les concepts, classifications et schémas du SCN, ils offrent aussi de larges possibilités de réorganiser les données et de modifier les concepts. Cette souplesse permet de saisir la complexité qui caractérise certains phénomènes, complexité qui peut empêcher de les souligner et de les représenter complètement dans le SCN⁶⁵.

Dans ce contexte, la compilation d'un compte satellite sur les FFI représente un défi et une chance. D'une part, comme on l'a bien montré au chapitre 5, plusieurs problèmes d'exhaustivité et de risque de chevauchements subsistent en ce qui concerne la mesure des FFI. D'autre part, un cadre de compte satellite peut aider à conceptualiser et régler une partie de ces problèmes, en permettant d'obtenir une représentation claire des flux intervenant dans les activités criminelles et les pratiques fiscales et commerciales, tout en soulignant les interactions possibles entre les activités illicites et celles qui respectent la loi. En outre, un tel cadre peut aussi donner des indications pour évaluer dans quelle mesure les FFI sont déjà inclus dans les agrégats du SCN.

La conception et la compilation d'un compte satellite des FFI ne relèvent pas de la présente publication, dont l'objet est de formuler des conseils pour la mesure des FFI fiscaux et commerciaux dans le contexte de l'indicateur 16.4.1 des ODD. Nonobstant cela, on trouvera dans le présent chapitre quelques éléments généraux et plus détaillés sur les problèmes à régler pour passer de la mesure des FFI pour ledit indicateur des ODD à la compilation d'un compte satellite pour les FFI.

Deux grands problèmes se posent en particulier. Le premier tient à la définition d'un cadre théorique cohérent pour le compte satellite des FFI et le second à la nécessité d'élargir la série d'agrégats liés aux FFI à mesurer.

⁶⁵ Il existe un large éventail d'exemples de comptes satellites qui sont tenus à l'heure actuelle par les services de comptabilité nationale : les comptes de l'environnement, qui élargissent le cadre central afin de prendre en considération les externalités environnementales ; les comptes du tourisme, qui réorganisent les données pour mettre en évidence le rôle des flux liés au tourisme dans différents secteurs ; les comptes de la production des ménages, qui étendent la frontière de la production pour inclure les services domestiques non rémunérés dans les flux économiques. D'autres types de comptes satellites sont en cours d'élaboration, notamment des comptes de l'économie spatiale, qui visent à réorganiser les données afin de souligner le rôle économique des activités commerciales liées à l'espace, ou le cadre eSUT, conçu pour offrir un meilleur niveau de détail dans les tableaux types des ressources et des emplois pour ce qui est des caractéristiques des unités d'entreprise.

Concernant la première difficulté, les éléments de conception présentés au chapitre 2 offrent un bon point de départ pour élaborer le cadre du compte satellite des FFI. En effet, les activités théoriques et de mesure actuelles des institutions coresponsables ont non seulement été conçues en cohérence avec les grandes notions du SCN et de la BDP, mais abordent aussi les besoins spécifiques des FFI pour ce qui est du niveau de détail des données et de la définition des concepts, ce qui permet d'obtenir une bonne représentation du phénomène.

Concernant la deuxième difficulté, les méthodes de mesure des FFI présentées au chapitre 4 permettent d'évaluer le montant des FFI selon les impératifs de la compilation de l'indicateur 16.4.1 des ODD. De fait, outre les aspects liés aux éventuels chevauchements, il est possible de définir une série de méthodes qui garantisse une mesure (théoriquement) exhaustive des FFI liés aux pratiques fiscales et commerciales et aux activités criminelles.

Cependant, les estimations des FFI fournies par différentes méthodes peuvent porter sur des agrégats différents. Ainsi, en mettant l'accent sur les FFI fiscaux et commerciaux, M1 et M2 évaluent la valeur des importations et des exportations qui engendrent des FFI, mais ne donnent pas d'estimations de la valeur ajoutée provenant de F2. De même, M3 et M4 estiment la valeur ajoutée provenant de F3, F4 et F5, mais ne sont pas aptes à évaluer les flux connexes d'importations et d'exportations de biens, de services et d'actifs financiers.

Cette incomplétude n'a pas d'incidence sur la mesure de la valeur totale des FFI pour les besoins de l'indicateur des ODD, mais elle empêche d'avoir d'une représentation complète du phénomène et une compréhension claire des interactions entre les pratiques fiscales et commerciales illicites et les flux économiques normaux.

Afin de compiler un cadre de compte satellite pour les FFI, il convient donc de mesurer tous les flux que font intervenir directement ou indirectement la pratique ou l'acte considérés. Suivant la représentation simple du tableau 12, par exemple, des estimations des importations et des exportations (dans le cas de F2) et de la valeur ajoutée (dans les cas de F3, F4 et F5) devraient être produites en complément du cadre. De la même manière, il conviendra de compléter la mesure de la consommation finale par les estimations obtenues grâce aux méthodes M5 et M6 pour les actifs financiers et non financiers intervenant dans les FFI de gestion de revenus.

La compilation d'un compte satellite des FFI à partir de la mesure de l'ODD 16.4.1 nécessite un travail supplémentaire pour mettre au point un ensemble de méthodes indirectes permettant d'évaluer les agrégats manquants pour chaque activité qui est l'origine de FFI.

6.2 PROCHAINES ÉTAPES

Les observations formulées à l'issue du présent document technique concernent donc les prochaines étapes qui seront nécessaires pour améliorer les méthodes et élaborer un cadre comptable complet, qui permette la pleine intégration des statistiques des FFI dans le SCN, et apporte aussi une contribution directe et comparable à l'élaboration des politiques. Les méthodes de mesure des FFI fiscaux et commerciaux ici présentées ont été conçues à partir des travaux de recherche et des connaissances approfondis des différentes parties prenantes de l'équipe spéciale et de l'expérience acquise par les autorités nationales au fil de leur application. Sachant que si certains aspects des FFI sont plus aisément mesurables, d'autres le sont beaucoup plus difficilement, des projets pilotes nationaux sont indispensables pour renforcer les capacités statistiques de mesure des FFI et vérifier la faisabilité de la mesure. L'expérience acquise dans le cadre des projets pilotes nationaux indique la voie à adopter pour la mesure des FFI fiscaux et commerciaux. À cet égard, les méthodes exposées dans le présent document technique constituent une nouvelle étape du processus itératif d'apprentissage, d'utilisation et d'amélioration et sont donc

recommandées pour des essais pilotes, tout en restant ouvertes à d'autres améliorations, dans l'optique de produire un cadre statistique complet pour la mesure des FFI.

Si la demande d'aide se maintient par rapport aux compétences techniques des organismes coresponsables, à savoir la CNUCED et l'ONU, et de leurs partenaires, notamment les commissions régionales de l'ONU et leurs experts, les besoins qui continuent ainsi d'être exprimés proviennent intégralement des utilisateurs, comme on l'observe dans de nombreuses demandes des États membres. L'appui technique doit être renforcé sur le plan de la formation à l'intention des autorités responsables pour renforcer leur capacité de mesurer, suivre et diffuser les statistiques officielles sur les FFI, de garantir l'accès et la diffusion des données statistiques sensibles dans un cadre statistique sûr afin de protéger la confidentialité et de préserver la confiance dans les statistiques officielles, et mener une action de sensibilisation auprès des assemblées intergouvernementales de haut niveau et d'autres parties prenantes. Un groupe d'experts nationaux pourrait être formé aux différentes méthodes d'évaluation des flux financiers illicites afin de garantir la production durable de rapports de suivi annuels concernant l'indicateur 16.4.1 des ODD. Le travail de mesure en tant que tel doit être formalisé et approuvé à l'échelon politique, en l'incorporant dans les activités ordinaires des fonctionnaires et des experts, de façon à le pérenniser. En outre, des ressources doivent être allouées aux travaux des groupes de travail techniques nationaux sur les questions de mesure de façon à les rendre permanents. Les itérations et l'amélioration constante de la mesure des FFI sont indispensables pour renforcer la robustesse des méthodes, des sources de données et des résultats.

La mesure des FFI ne se résume pas à produire des estimations de ces flux et à rendre compte au cadre de suivi des indicateurs des ODD. Ce n'est en fait qu'une première étape dans l'inventaire des menaces et des risques liés aux FFI, les étapes ultérieures consistant à établir le profil de risque des pays pour les FFI, devant permettre d'établir les faits pour formuler ensuite les politiques nécessaires. On envisagera pour mener à bien cette tâche d'œuvrer en partenariat avec d'autres acteurs de l'analyse et de l'élaboration des politiques aux échelons national, régional et international.

Les projets pilotes initiaux ont abouti à la mise au point d'outils et de stratégies et ont expérimenté de premières méthodes de mesure des FFI. Les travaux menés dans les pays d'Afrique et d'Asie, ainsi qu'auparavant en Amérique latine (sur les FFI liés à la criminalité), ont montré que la mesure était possible, et apporteront des éléments essentiels pour affiner encore l'application des méthodes et renforcer la capacité statistique de mesurer des types multiples de flux financiers illicites

Une action et des initiatives concertées, dans les pays et au niveau international, sont essentielles pour renforcer l'efficacité des divers axes de travail concernant les FFI dans le monde. La création d'une plateforme réunissant les pays développés et les pays en développement pour la mise en commun des connaissances, des compétences techniques et des données d'expérience et enseignements tirés des processus de mesure dans l'environnement de chaque pays peut faire beaucoup pour la sensibilisation et l'amélioration des renseignements concernant l'indicateur 16.4.1 des ODD. La communication, les échanges et la collaboration entre les parties prenantes renforceront l'utilité des résultats remarquables obtenus par les autorités nationales avec l'appui de la CNUCED et de l'ONU et de leurs partenaires – et les amplifieront pour parvenir à une couverture et une information mondiales concernant l'indicateur 16.4.1 des ODD et les FFI.

RÉFÉRENCES

- Ahene-Codjoe A, Alu A and Mehrotra R (2020). Abnormal Pricing in International Commodity Trading: Evidence from Ghana. Available at https://curbingiffsdotorg.files.wordpress.com/2020/06/r4d_ghana_trademispricing_june2020-1.pdf (accessed 22 October 2020).
- Alstadsæter A, Johannesen N and Zucman G (2018). Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality. *Journal of Public Economics*. In Honor of Sir Tony Atkinson (1944-2017). 16289–100.
- Ates L et al. (2021). The Corporate Tax Haven Index. A New Geography of Profit Shifting'. In Combating Fiscal Fraud & Empowering Regulators. Bringing Tax Money Back into the COFFERS. In Combating Fiscal Fraud & Empowering Regulators. Bringing Tax Money Back into the COFFERS, edited by Lucia Rossel, Joras Ferwerda, and Brigitte Unger. Oxford University Press. Oxford, United Kingdom, 89–111. (accessed 30 November 2023).
- Beer S, de Mooij R and Liu L (2018). International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots. IMF Working Paper. IMF. (accessed 10 December 2020).
- Bilicka KA (2019). Comparing UK Tax Returns of Foreign Multinationals to Matched Domestic Firms. *American Economic Review*. 109(8):2921–2953.
- Bratta B, Santomartino V and Acciar P (2021). Assessing profit shifting using Country-by-Country Reports: a non-linear response to tax rate differentials. No. DF WP n.11 February 2021. Ministry of Economy and Finance, Department of Finance. Rome. (accessed 20 April 2021).
- Brugger F and Engebretsen R (2019). Value Chain Risk Maps. Curbing IFFs. (accessed 12 December 2020).
- Carbonnier G and Mehrotra R (2018). Trade-related Illicit Financial Flows: Conceptual Framework and Empirical Methods. Available at <https://curbingiffsdotorg.files.wordpress.com/2019/12/r4d-iff-wp01-2018-dec2019.pdf> (accessed 22 October 2020).
- Carbonnier G and Mehrotra R (2020). Abnormal Pricing in International Commodity Trade: Empirical Evidence from Switzerland. (accessed 22 October 2020).
- Cassetta A, Pauselli C, Rizzica L and Tonello M (2014). Financial flows to tax havens: Determinants and anomalies. Quaderni dell'antiriciclaggio No. 1. Banca d'Italia. (accessed 2 July 2021).
- Clausing KA (2016). The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond. *National Tax Journal*. 69(4):905–934.
- Cobham A, Garcia-Bernardo J, Janský P and Palanský M (2021). Statistical Measurement of Illicit Financial Flows in the Sustainable Development Goals: Tax Avoidance by Multinational Corporations. Background paper. UNCTAD.
- Cobham A and Janský P (2020). *Estimating Illicit Financial Flows: A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings*. Oxford University Press.
- Dharmapala D (2014). What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 702. University of Chicago Law School. Chicago. (accessed 16 June 2021).

- Dyrengh S and Markle K (2015). The Effect of Financial Constraints on Tax-Motivated Income Shifting by U.S. Multinationals.
- ECE (2021). Guide to Sharing Economic Data in Official Statistics. United Nations. Geneva. (accessed 31 March 2021).
- ECLAC (2016). Economic Survey of Latin America and the Caribbean. The 2030 Agenda for Sustainable Development and the challenges of financing for development. United Nations Economic Commission for Latin America and the Caribbean. Santiago. (accessed 28 November 2020).
- EPRS (2018). An overview of shell companies in the European Union. No. Study PE 627.129. European Parliament. Brussels. (accessed 1 May 2021).
- ESCAP (Forthcoming). Estimating illicit financial flows from personal remittances. Bangkok, Thailand.
- European Commission (2017). Aggressive tax planning indicators: Final report. Taxation Papers No. 71-2017. European Commission. Luxembourg. (accessed 5 April 2022).
- European Commission (2019). Estimating International Tax Evasion by Individuals. Luxembourg. (accessed 21 September 2020).
- European Commission (2020). Competence Centre on Composite Indicators and Scoreboards. Available at https://knowledge4policy.ec.europa.eu/composite-indicators_en (accessed 15 December 2020).
- European Union (2014). *Directive of the European Parliament and of the Council on Criminal Sanctions for Market Abuse*.
- Eurostat (2005). Eurostat's Tabular Approach to Exhaustiveness. Guidelines. Luxembourg.
- Eurostat (2018). Handbook on the compilation of statistics on illegal economic activities in national accounts and balance of payments, 2018 edition. Available at <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/8714610/KS-05-17-202-EN-N.pdf/eaf638df-17dc-47a1-9ab7-fe68476100ec> (accessed 5 April 2022).
- FATF (2013). Guidance National Money Laundering and Terrorist Financing Risk Assessment. Financial Action Task Force. (accessed 1 June 2021).
- Fortier-Labonté A and Schaffter C (2019). Indicators of profit shifting by multinational enterprises operating in Canada. Analysis in Brief No. 11-621-M. Statistics Canada. Ottawa. (accessed 15 December 2020).
- Fuest C, Greil S, Hugger F and Neumeier F (2022). Global Profit Shifting of Multinational Companies: Evidence from CbCR Micro Data. CESifo Working Papers 9757-2022. Munich Society for the Promotion of Economic Research.
- Fuest C, Hugger F and Neumeier F (2021). Corporate Profit Shifting and the Role of Tax Havens: Evidence from German Country-By-Country Reporting Data. CESifo Working Papers 8838-2021. Munich Society for the Promotion of Economic Research.
- Garcia-Bernardo J and Janský P (2021). Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide. ICTD Working Paper No. 119. Institute of Development Studies. Brighton. (accessed 24 March 2021).
- Gaulier G, Mirza D, Turban S and Zignago S (2008). International transportation costs around the world: a new CIF/FOB rates dataset. Available at http://www.cepii.fr/baci_data/freight_rates/freight_rates_doc.pdf (accessed 14 January 2022).

- Global Financial Integrity (2019). Illicit Financial Flows to and from 148 Developing Countries: 2006-2015. (accessed 22 October 2020).
- Hebous S, Klemm A and Wu Y (2001). How Does Profit Shifting Affect the Balance of Payments? IMF Working Paper No. WP/21/41. IMF. (accessed 21 February 2021).
- Hines JR and Rice EM (1994). Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business. Quarterly *Journal of Economics*. 109(1):149–182.
- HM Revenue and Customs of the United Kingdom (2016). Double taxation treaties: Beneficial ownership: Treaty shopping. International Manual. (accessed 1 May 2021).
- Huizinga H and Laeven L (2008). International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective. *Journal of Public Economics*. 92(5–6):1164–1182.
- Hummels D and Lugovskyy V (2003). Usable Data? Matched Partner Trade Statistics as a Measure of International Transportation Costs. (accessed 29 November 2020).
- ILO et al. (2004). *Consumer Price Index Manual: Theory and Practice*. International Labour Office. Geneva.
- ILO (2015). Recommendation No. 204 concerning the Transition from the Informal to the Formal Economy. International Labour Organization. Geneva. (accessed 22 November 2020).
- IMF (2009). *Balance of Payments and International Investment Position Manual*. Washington D.C.
- IMF (2018). Final Report of the Task Force on Special Purpose Entities. Thirty-First Meeting of the IMF Committee on Balance of Payments Statistics. Washington, D.C. (accessed 1 May 2021).
- IMF (2019). Final Report of the Task Force on Informal Economy. Thirty-Second Meeting of the IMF Committee on Balance of Payments Statistics. IMF. Thimphu. (accessed 29 December 2020).
- Janský P and Palanský M (2019). Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*. (26(5)):1048–1103.
- Khan M, Andreoni A and Roy P (2019). Illicit Financial Flows: Theory and Measurement Challenges. Available at <https://eprints.soas.ac.uk/31112/1/ACE-WorkingPaper010-IllicitFinancialFlows-190412.pdf> (accessed 5 November 2020).
- Langenmayr D and Zyska L (2020). Escaping the Exchange of Information: Tax Evasion via Citizenship-by-Investment. National Tax Association. Washington D.C. (accessed 3 May 2021).
- Luna PG and Hardy B (2019). Non-bank counterparties in international banking. *BIS Quarterly Review*. BIS. Basel. (accessed 15 March 2021).
- Maga A and Marshall A (Forthcoming). Estimating illicit financial flows from offshore tax evasion by individuals. No. ESCAP Working Paper Series. ESCAP.
- Maga A, Nyasulu AM, Marshall A and Bekenov C (2023). Estimating illicit financial flows from trade misinvoicing: introducing the ‘Grey Re-exports’ method (The case of Kyrgyzstan). No. ESCAP Working Paper Series April 2023. ESCAP. (accessed 21 April 2023).
- Medina L and Schneider F (2018). Shadow economies around the world: What did we learn over the last 20 years? IMF Working Papers No. WP/18/17. International Monetary Fund. (accessed 9 June 2020).
- MSCI (2023). ACWI Index. Available at <https://www.msci.com/acwi> (accessed 28 March 2023).

- Murphy R (2016). Country-by-country Reporting. *Global Tax Fairness*. Oxford University Press: 96–112.
- Nolintha V, Sayavong V and Mehrotra R (2020). Abnormal Pricing in International Commodity Trade: Evidence from Lao P.D.R. Available at <https://curbing-iffs.org/2020/03/03/abnormal-pricing-in-international-commodity-trade-evidence-from-lao-p-d-r/> (accessed 22 October 2020).
- OECD (2002). Measuring the non-observed economy: A handbook. Available at <https://www.oecd.org/sdd/na/measuringthenon-observeconomy-ahandbook.htm> (accessed 17 May 2021).
- OECD (2013). Action plan on base erosion and profit shifting. Available at <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (accessed 5 April 2022).
- OECD (2015). Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD. Paris.
- OECD (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. *OECD Publishing*.
- OECD (2019). *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, BEPS ACTION 13*. OECD Publishing. Paris.
- OECD (2020). CbCR statistics data limitations disclaimer. OECD. (accessed 22 April 2021).
- OECD (2022). Assessing Tax Compliance and Illicit Financial Flows in South Africa. (accessed 28 March 2023).
- OECD (2023). Available at <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/anonymised-and-aggregated-cbcr-statistics-disclaimer.pdf> (accessed 30 November 2023).
- ONE (2013). Phantom Firms. What are Phantom Firms? Available at <https://www.one.org/international/policy/phantom-firms/> (accessed 24 March 2021).
- O'Reilly P, Parra Ramirez K and Stemmer MA (2021). Exchange of Information and Bank Deposits in International Financial Centres. *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*. OECD Taxation Working Paper.
- Pellegrini V, Sanelli A and Tosti E (2016). What do External Statistics tell us About Undeclared Assets held Abroad and Tax Evasion? November. Available at <https://papers.ssrn.com/abstract=2917184> (accessed 13 November 2023).
- Praia Group on Governance Statistics (2020). Handbook on Governance Statistics (Draft for global consultation). (accessed 30 November 2023).
- Reynolds H and Wier L (2016). Estimating profit shifting in South Africa using firm-level tax returns. No. WIDER Working Paper 2016/128. United Nations University World Institute for Development Economics Research.
- Sallusti F (2021). Measuring profit shifting in Italy with propensity score matching and receiver operating characteristics analysis (PS-ROC) method. UNCTAD Research Paper No. 64. UNCTAD. (accessed 19 April 2021).
- Schuster C and Davis J (2020). Old dog, new tricks? The fitness of mirror trade analysis to detect illicit financial outflows from Africa. Background Paper: Economic development in Africa Report. UNCTAD. Geneva. (accessed 30 March 2023).
- Tax Justice Network (2020). The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the Time of COVID-19. London, United Kingdom. (accessed 30 November 2023).

- Tørsløv T, Wier L and Zucman G (2020). The Missing Profits of Nations. NBER Working Paper No. 24701. National Bureau of Economic Research. Cambridge. (accessed 20 March 2021).
- UNCTAD (2015). World Investment Report 2015 - Reforming International Investment Governance. United Nations. Geneva. (accessed 4 April 2021).
- UNCTAD (2021). Methodological Guidelines to Measure Tax and Commercial IFFs. Methods for pilot testing. Updated Draft for Pilot Testing. (accessed 17 May 2022).
- UNCTAD (2023a). SDG Pulse 2023: Statistical measurement of illicit financial flows. (accessed 29 November 2023).
- UNCTAD (2023b). Statistical Measurement of Tax and Commercial Illicit Financial Flows - Pilot testing methodologies for SDG indicator 16.4.1. (accessed 30 November 2023).
- UNCTAD and UNODC (2020). Conceptual framework for the statistical measurement of illicit financial flows. Available at <https://unctad.org/publication/conceptual-framework-statistical-measurement-illicit-financial-flows> (accessed 5 May 2023).
- United Nations (2014). Fundamental Principles of Official Statistics. General Assembly resolution. A/RES/68/261. Available at <https://unstats.un.org/unsd/dnss/gp/fundprinciples.aspx> (accessed 5 April 2022).
- United Nations (2015). Report of the third international conference on financing for development. No. A/CONF.227/20. Addis Ababa. (accessed 20 March 2021).
- United Nations (2017a). Resolution adopted by the General Assembly on 6 July 2017 on the Work of the Statistical Commission pertaining to the 2030 Agenda for Sustainable Development. A/RES/71/313. New York. (accessed 5 April 2022).
- United Nations (2017b). Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development. No. A/RES/71/313. New York. (accessed 5 April 2022).
- United Nations (2022). Promotion of international cooperation to combat illicit financial flows and strengthen good practices on assets return to foster sustainable development: Resolution adopted by the General Assembly on 14 December 2022. A/RES/77/154. New York.
- United Nations (2023). Global SDG Indicators Data Platform. Available at <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal/> (accessed 29 November 2023).
- United Nations, European Commission, IMF, OECD, and World Bank (2009). System of National Accounts 2008. itemKey/IMVYXH4G. Available at <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp> (accessed 13 May 2019).
- United States Senate (2014). Offshore Tax Evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes. United States Senate - Permanent Subcommittee on Investigations.
- UNODC (2004). United Nations Convention Against Corruption. No. A/RES/58/4. New York. (accessed 5 April 2022).
- UNODC (2015). International Classification of Crime for Statistical Purposes, Version 1.0. UNODC. Vienna. (accessed 5 April 2022).
- UNODC (2023). Available at <https://www.unodc.org/unodc/es/data-and-analysis/iff.html> (accessed 20 May 2023).

- UNSC (2022). Statistical Commission. Fifty-third session. Items for discussion and decision: crime and criminal justice statistics. March. Available at <https://unstats.un.org/unsd/statcom/53rd-session/documents/2022-14-CrimeStats-E.pdf>.
- UNSD (2008). *International Merchandise Trade Statistics: Supplement to the Compilers Manual*. United Nations Publications. New York.
- UNSD (2013). *International Merchandise Trade Statistics: Compilers Manual, Revision 1 (IMTS 2010 - CM)*. United Nations Publications. New York.
- UNSD (2019). *IMTS Bilateral Asymmetries - How to Measure, Analyze, Reduce and Way Forward*. United Nations Publications. New York.
- U.S. International Trade Commission (2013). *Methodology of U.S.-China-Hong Kong Triangular Merchandise Trade Statistic Reconciliation*. Research Note. USITC. Washington D.C. (accessed 15 October 2020).
- WCO (2018). *Illicit Financial Flows via Trade Mis-invoicing*. Study Report. World Customs Organization. Brussels. (accessed 20 October 2020).
- Wier L and Reynolds H (2018). *Big and 'unprofitable' - How 10 per cent of multinational firms do 98 per cent of profit shifting*. No. WIDER Working Paper 2018/111. United Nations University World Institute for Development Economics Research.

