

## Le rôle des vérificateurs fiscaux

### Sensibiliser

Dans le monde entier, les vérificateurs fiscaux sont des spécialistes aux compétences et à la formation pointues qui examinent, dans le cadre de leurs activités habituelles, les affaires financières, les transactions et la comptabilité de millions de particuliers, sociétés et autres contribuables. Ils ignorent cependant parfois quels sont les indicateurs courants d'une éventuelle corruption et quel est le rôle qu'ils ont à jouer pour notifier leurs soupçons à l'autorité répressive ou au ministère public compétents lorsqu'ils ont décelé la présence éventuelle d'un acte de corruption. Il est également bon de leur rappeler que les pots-de-vin et autres versements de corruption n'ouvrent droit à aucune déduction fiscale et que le produit de la corruption constitue bien souvent un revenu ou un bénéfice imposable en vertu du droit national. Le présent Manuel a pour objectif de sensibiliser les vérificateurs fiscaux aux problèmes posés par la corruption et n'a pas vocation à se substituer aux législations, règles ou procédures applicables dans leur pays, qu'ils doivent respecter en toutes circonstances dans l'exercice de leurs fonctions. Ainsi, lorsqu'ils veillent à faire correctement appliquer le droit fiscal de leur pays, les vérificateurs doivent avoir conscience du rôle qu'ils jouent dans la détection de la corruption et donc être attentifs aux indicateurs laissant entrevoir de telles pratiques.

Bien souvent, les contribuables vont chercher à dissimuler les preuves de corruption en usant des mêmes techniques que celles employées pour dissimuler des revenus dans le but d'échapper à l'impôt ou de blanchir le produit d'activités criminelles. Comme ils le font lorsqu'ils détectent des indicateurs de fraude fiscale ou de blanchiment, les vérificateurs doivent donc être attentifs aux indicateurs d'une éventuelle corruption.

Le présent Manuel rappelle à maintes reprises que les vérificateurs doivent connaître les éléments pouvant indiquer l'existence d'une corruption éventuelle. Néanmoins, dans le cadre de son contrôle, un vérificateur doit toujours chercher exclusivement à déterminer le montant de l'impôt dont un contribuable est redevable. Au cours des contrôles, il doit prêter attention aux indices qui pourraient l'amener à soupçonner une corruption, mais il n'est en aucun cas de son ressort de déterminer si une infraction a été commise. C'est à l'autorité répressive ou au ministère public compétents qu'il incombe d'enquêter sur de possibles activités criminelles, et non au vérificateur fiscal.

## Déceler la corruption

Les opérations de corruption peuvent apparaître dans les livres comptables (elles figurent alors dans les états financiers ou les comptes d'un particulier ou d'une entreprise) ou être « hors livres ». Dans la mesure où les vérificateurs fiscaux examinent la situation financière d'un contribuable, ce sont les indicateurs de corruption figurant dans les livres comptables qu'ils sont le plus susceptibles de détecter. En règle générale, cette détection ne leur occasionne aucun surcroît de travail, puisque l'examen des états financiers et des comptes fait partie de leur mission de vérification des sources de revenus du contribuable et d'identification des revenus ou bénéfices non imposés et des dépenses non déductibles. Pour repérer les indicateurs d'une éventuelle corruption, les vérificateurs doivent faire appel aux mêmes compétences et qualifications en matière d'analyse et de contrôle que celles qui leur permettent de détecter une éventuelle fraude fiscale, et faire preuve du même discernement. Il est toutefois essentiel qu'ils sachent à quoi ressemblent les indicateurs de corruption qu'ils sont susceptibles de rencontrer afin de pouvoir les reconnaître.

Les indicateurs d'une possible corruption sont étudiés ultérieurement dans ce Manuel mais il est important de préciser d'ores et déjà qu'ils se répartissent en deux grands sous-groupes.

- Les « indicateurs déterminants » donnent à penser que des actes ont *peut-être* été commis dans le but de tromper ou pour dissimuler ou maquiller des faits. Ils ne sont pas suffisants à eux seuls pour établir qu'un acte de corruption a été commis. À titre d'exemple, on peut citer le fait qu'un dirigeant ou salarié ait un train de vie trop dispendieux par rapport à ses revenus connus, qu'une entreprise s'engage dans des opérations dont la marge bénéficiaire brute est étonnamment élevée ou faible ou encore qu'un contribuable soit particulièrement proche de consultants externes.
- Les « actes déterminants » sont la preuve qu'un agissement particulier ou une série d'agissements avaient pour objectif délibéré de tromper, de dissimuler des faits ou de les maquiller. Ils sont nécessaires pour établir qu'un acte de corruption a été commis. À titre d'exemple, on peut citer l'omission de certains éléments dans les registres financiers alors que d'autres éléments analogues y figurent, la dissimulation de comptes bancaires, le fait que des recettes ne soient pas déposées sur les comptes de l'entreprise ou encore la dissimulation de l'origine ou de la destination de paiements.

Afin d'aider les vérificateurs à déceler les éventuels actes de corruption, de nombreuses administrations fiscales adoptent une approche fondée sur les risques, reposant sur trois piliers : (i) le renseignement, (ii) la sensibilisation et (iii) la formation. Le présent Manuel devrait être utile pour chacun de ces piliers. Mettant en avant les situations les plus risquées et présentant des indicateurs de corruption généraux ou plus ciblés, il viendra compléter d'autres sources de renseignements pour aider les vérificateurs à mieux organiser leur travail pour que des ressources soient consacrées aux cas qui présentent le plus grand risque. Comme indiqué précédemment, ce Manuel a pour objectif de sensibiliser les vérificateurs fiscaux aux indicateurs de corruption éventuelle. Il souligne par ailleurs combien il est important d'une part de détecter les pots-de-vin, de refuser leur déductibilité et d'imposer les produits de la corruption, et d'autre part d'informer l'autorité répressive ou le ministère public compétents de la découverte de tout élément laissant soupçonner un acte de corruption. En cela, le présent Manuel est conçu pour être à la fois un support de formation et un guide de référence pour les vérificateurs fiscaux.

## Définir le projet de contrôle fiscal et vérifier le respect de la réglementation

Lors de la phase préparatoire, lorsqu'ils examinent les déclarations de revenus, les vérificateurs fiscaux et leurs supérieurs doivent être attentifs aux situations qui se prêtent à la création de paiements illicites ou indus comme les pots-de-vin. Ils disposent de plusieurs sources d'informations utiles au cours de cette phase (et pendant toute la durée d'un contrôle), comme les rapports d'audit interne, les rapports des médias, Internet et les dénonciations (anonymes). Les bases de données renfermant des informations sur les prix de marché usuels peuvent aussi être utiles pour comparer la situation d'un contribuable avec les normes de son secteur. Lorsque cela paraît approprié et nécessaire, il devrait être envisagé, dans un projet de contrôle fiscal, de procéder aux vérifications suivantes :

- étudier les rapports d'audit interne et les documents connexes afin de déterminer s'il y est fait référence à la création d'une caisse secrète ou occulte de la société;
- étudier les doubles des déclarations remises par le contribuable à d'autres autorités de tutelle publiques;
- examiner le recours aux entités et opérations étrangères, les termes des accords contractuels ou conventions de tarification, les détails des virements ainsi que le recours à des paradis fiscaux; et
- consulter Internet et d'autres sources librement accessibles.

## Informations provenant d'autres organismes publics

Lorsqu'ils préparent et exécutent leur travail, les vérificateurs doivent étudier quels renseignements demander à d'autres organismes publics. L'OCDE a publié en 2012 un rapport intitulé *Lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers par une coopération interinstitutionnelle efficace* (le « Rapport de Rome ») qui détaille les mécanismes d'échange de renseignements et d'autres formes de coopération entre les institutions publiques, et présente des exemples de pratiques efficaces.

## Informations provenant d'autres pays

Lorsqu'ils préparent et exécutent leur mission de contrôle, les vérificateurs doivent prendre les mesures nécessaires pour veiller à être informés de tout élément susceptible d'avoir déjà été transmis à leur administration fiscale de l'étranger. S'ils ont besoin d'obtenir des informations complémentaires qu'ils n'ont pu avoir après avoir épuisé tous les moyens pour les obtenir dans leur pays, ils devraient considérer la possibilité de les obtenir d'un autre pays.

Il existe divers dispositifs juridiques d'échange de renseignements entre les pays à des fins fiscales. Il peut s'agir d'instruments bilatéraux comme les conventions fiscales, qui comportent un article sur l'échange de renseignements inspiré de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, et les accords d'échange de renseignements fiscaux, ou d'instruments multilatéraux comme la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ces instruments peuvent aussi prévoir d'autres formes de coopération internationale comme les contrôles fiscaux simultanés par les autorités fiscales de plusieurs pays. Le *Catalogue des instruments de coopération internationale*

*contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers* publié par l'OCDE en 2012 présente les dispositions d'un vaste éventail d'instruments de coopération internationale ainsi que la manière dont ces instruments peuvent être utilisés.

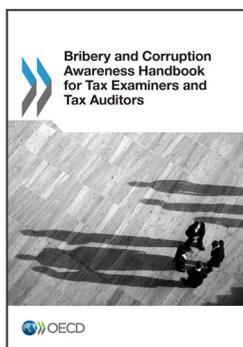
L'échange de renseignements entre les administrations fiscales de divers pays se fait par l'intermédiaire d'agents nommés par les pouvoirs publics de chaque pays, les « autorités compétentes ». Les contacts directs entre agents du fisc de différents pays ou territoires ne sont généralement pas autorisés. Lorsqu'un vérificateur fiscal reçoit d'un autre pays des informations laissant supposer qu'une infraction pénale ne relevant pas de la fiscalité a pu être commise, il doit demander conseil à des spécialistes de son administration car l'accord du pays ayant fourni les renseignements peut être requis pour les transmettre aux autorités répressives.

Lorsqu'un vérificateur obtient des informations vraisemblablement pertinentes pour une administration étrangère ou pour l'application du droit fiscal d'un autre pays, il doit chercher à savoir s'il est habilité à échanger ces renseignements avec l'administration fiscale du pays en question en vertu de conventions bilatérales ou multilatérales. C'est notamment le cas lorsqu'il soupçonne qu'un contribuable d'un autre pays a versé des pots-de-vin dont la déductibilité fiscale devrait être refusée dans le pays concerné. Il convient de rappeler que tout contact avec l'administration fiscale d'un autre pays doit se faire par l'intermédiaire des autorités compétentes des pays concernés.

## Mesures à prendre après la découverte d'indicateurs de corruption éventuelle

Si un vérificateur fiscal décèle un ou plusieurs des indicateurs énoncés dans le présent Manuel, il doit, sous réserve des dispositions prévues par le droit de son pays, approfondir son enquête afin de déterminer si ces indicateurs suffisent à soupçonner des pratiques de corruption, à condition toutefois que cette démarche soit nécessaire et qu'elle ne compromette pas d'éventuelles poursuites pénales. Si les soupçons sont confirmés, il doit veiller à ce que, conformément aux règles nationales, la déduction fiscale des paiements liés à des actes de corruption soit refusée et les produits de la corruption soient imposés. Le vérificateur fiscal ne doit pas oublier que, même s'il peut lui arriver de soupçonner des pratiques de pots-de-vin ou autres actes de corruption, il a pour seule mission de déterminer le montant de l'impôt dont le contribuable est redevable et non l'existence d'une infraction pénale. Néanmoins, si des éléments découverts dans le cadre de son contrôle l'amènent à soupçonner des actes de corruption, il est encouragé à en faire part à l'autorité répressive ou au ministère public compétents.

Si la législation nationale l'exige, l'administration fiscale doit également aviser l'autorité répressive ou le ministère public compétents de ces soupçons. Cette notification doit se faire dans le respect des règles et procédures nationales, éventuellement à l'aide d'un modèle type. L'annexe B présente dans les grandes lignes les types d'informations devant figurer dans une notification. Une fois des soupçons d'activité criminelle notifiés, le contrôle fiscal peut généralement se poursuivre, à condition de mettre un terme aux questions et à l'enquête sur la corruption suspectée. Cette règle vise à la fois à protéger les droits des éventuels suspects et à éviter de compromettre toute enquête pénale. Il est néanmoins tout à fait possible de se prononcer sur la déductibilité des paiements concernés en même temps que d'informer l'autorité répressive ou le ministère public compétents.



Extrait de :

## Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264205376-en>

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2013), « Le rôle des vérificateurs fiscaux », dans *Bribery and Corruption Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264206038-5-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).