



**MANUEL OCDE DE
SENSIBILISATION À
LA CORRUPTION À
L'INTENTION DES
CONTRÔLEURS
DES IMPÔTS**

RESUME

Le présent document fait partie du suivi de la Recommandation de l'OCDE sur la déductibilité des pots de vin versés aux agents publics étrangers C(96)27/FINAL.

L'existence de législation refusant la déductibilité fiscale des pots de vin est une forte dissuasion à la corruption des agents publics étrangers. Néanmoins, la mise en œuvre pratique d'une telle législation ne doit pas être négligée. L'effet dissuasif de telles modifications législatives dépend de manière cruciale de mesures mises en place pour assurer le respect de la loi par les contribuables.

Alors que des législations rejetant la déductibilité fiscale de pots de vin versés à des agents publics étrangers étaient mises en place dans la plupart des pays concernés, le Comité des affaires fiscales (CAF) a décidé de poursuivre ses travaux de mise en œuvre de telles législations en concevant un manuel pour assister les contrôleurs des impôts à identifier les paiements suspects susceptibles d'être des pots de vin. L'objectif de ce Manuel de sensibilisation à la corruption destiné aux contrôleurs des impôts est de les sensibiliser aux diverses techniques utilisées pour la corruption et aux outils pour détecter et identifier les pots de vin versés aux agents publics étrangers mais aussi ceux versés à des agents publics dans le contexte national. Le Manuel fournit le cadre juridique utile et aussi des conseils pratiques : indicateurs de corruption, techniques d'entretien, et exemples de pots de vin identifiés lors de vérifications fiscales. Le Manuel inclut aussi un formulaire normalisé pour le retour d'information par le contrôleur des impôts à ses services centraux pour faciliter l'évaluation des risques.

Les pays peuvent souhaiter utiliser ce Manuel et le fournir à leurs agents des impôts dans le cadre des programmes de formation. Ils peuvent aussi souhaiter l'utiliser pour concevoir leur propre Manuel en tenant compte des circonstances particulières du pays. Le Manuel peut être utilisé comme liste de référence au cours des contrôles fiscaux. Le Manuel peut enfin être utilisé par le CAF comme un précieux outil pour promouvoir la Recommandation de l'OCDE sur la déductibilité des pots de vin aux agents publics étrangers vis à vis des pays non membres.

TABLE DES MATIÈRES

RESUME.....	3
MANUEL OCDE DE SENSIBILISATION À LA CORRUPTION A L'INTENTION DES CONTRÔLEURS DES IMPÔTS	5
1. Rappel sur l'initiative sur la corruption.....	5
2. Dispositions fiscales nationales concernées	6
3. Définition de la corruption	6
4. Obligation ou non pour les contrôleurs des impôts de déclarer les pots-de-vin détectés	6
aux autorités de répression criminelle de leur propre pays	6
Règles spéciales éventuelles relatives à la charge de la preuve en cas de présomption	7
de paiements illégaux	7
5. Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin	7
5.1 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : charges ou déductions	7
Méthodes de paiement	7
5.2 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : emplois fictifs.....	9
5.3 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : livres de compte et pièces comptables	11
5.4 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : comportement du contribuable.....	11
5.5 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : méthodes de dissimulation	11
5.6 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : déclaration obligatoire de	11
commissions versées et de paiements analogues dans certains pays.....	11
6. Planification des contrôles et vérification du respect de la réglementation	12
7. Informations provenant d'autres organismes publics.....	13
8. Informations disponibles auprès de partenaires à des conventions fiscales	13
Contrôles fiscaux simultanés	14
9. Techniques de contrôle.....	14
Méthodes pour accumuler des éléments de preuve notamment en matière de détection	14
des pots-de-vin :	14
10. Entretiens : objet.....	15
Avec quelles personnes faut-il avoir des entretiens ?.....	15
Documentation relative à l'entretien	15
Techniques d'entretien	15
Construction des questions	16
11. Évaluation du dispositif de contrôle interne du contribuable	16
Les principales étapes de l'évaluation du contrôle interne.....	17
Les conditions de contrôle.....	17
Le système comptable	17
Les procédures de contrôle.....	17
12. Procédures de contrôle spéciales	17
Les caisses noires	18
Procédures pour identifier des paiements irréguliers par des dirigeants de sociétés	19
Questionnaire à utiliser lors des contrôles (à condition que la législation nationale le permette).....	19
Tableau 1 : Questionnaire à utiliser lors des contrôles.....	20
Tableau 2 : Principes d'utilisation du questionnaire sur les caisses noires de la société lors de	21
contrôles effectués au cours d'années ultérieures.....	21
13. Le suivi des pots-de-vin : Formulaire normalisé à l'intention des contrôleurs des impôts	22
en vue de rendre compte à leur administration centrale des pots-de-vin mis en évidence.....	22
Formulaire à l'intention des contrôleurs des impôts en vue de rendre compte à leur	23
administration centrale des pots-de-vin identifiés	23

MANUEL OCDE DE SENSIBILISATION À LA CORRUPTION A L'INTENTION DES CONTRÔLEURS DES IMPÔTS

L'objectif du présent Manuel est d'aider les pays à sensibiliser leurs contrôleurs des impôts aux techniques utilisées pour des opérations de corruption ainsi qu'à leur apporter des outils de détection et d'identification des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers, mais aussi de pots-de-vin versés à des agents publics dans le contexte national. Les pays qui le souhaitent peuvent se servir de ce manuel et le fournir à leurs agents des impôts, par exemple, dans le cadre de leur programme de formation. Ils peuvent aussi souhaiter l'utiliser pour concevoir leur propre Manuel en tenant compte des circonstances particulières du pays. Le Manuel peut aussi être utilisé comme liste de référence au cours des contrôles fiscaux.

1. Rappel sur l'initiative sur la corruption

1. Le paiement de pots-de-vin dans le cadre de transactions commerciales internationales suscite de graves préoccupations morales et politiques et fait peser une lourde charge économique, qui entrave le développement des échanges et des investissements internationaux en accroissant les coûts de transactions et en faussant les conditions de concurrence. Le traitement fiscal des pots-de-vin peut ajouter à cette distorsion.

2. Les pays de l'OCDE et plusieurs pays non membres ont négocié la Convention de 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales. Cette Convention est entrée en vigueur le 15 février 1999. Tous les pays de l'OCDE et un certain nombre de pays non membres l'ont signée. La corruption d'agents publics nationaux est un délit dans la plupart des pays. Avant l'adoption de la Convention, la corruption des agents publics étrangers n'était pas un délit en vertu de la législation de nombreux pays. La Convention de l'OCDE marque donc une étape importante dans les efforts concertés à l'échelle internationale pour donner un caractère d'infraction pénale à la corruption et réduire la corruption rampante dans les économies dans le monde entier. Il s'agit de mettre un terme à l'utilisation de pots-de-vin pour obtenir des contrats commerciaux internationaux, mais aussi de renforcer les efforts anti-corruption destinés à élever les normes de gouvernance et accroître l'intervention de la société civile. La convention oblige les signataires à adopter des dispositions législatives nationales attribuant la qualification pénale à la corruption d'agents publics étrangers. Elle donne une définition large de ce qu'on entend par agent public afin de couvrir toutes les personnes exerçant une fonction publique. Elle stipule que la corruption d'agents publics étrangers doit être passible de sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives comparables à celles qu'appliquent les pays à la corruption de leurs propres agents publics.

3. Dans le domaine fiscal, le Comité des affaires fiscales (CAF), principal organe de l'OCDE en la matière, a entrepris en juin 1994 un examen en revue de la législation fiscale des pays Membres afin de mettre en évidence toutes les dispositions de nature à encourager indirectement la corruption d'agents publics étrangers. Il a alors été convenu que lorsque de telles dispositions existent et lorsque leur modification découragerait efficacement la corruption d'agents officiels, les administrations fiscales devaient être encouragées à apporter de telles modifications.

4. En avril 1996, sur proposition du CAF, le Conseil de l'OCDE a adopté une Recommandation sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers C(96)27/FINAL. Cette Recommandation appelle les pays Membres qui autorisent la déductibilité de ces pots-de-vin à réexaminer leur politique dans l'intention d'interdire de telles déductions. Le Conseil de l'OCDE était d'ailleurs conscient que la tendance à traiter les pots-de-vin versés à des agents publics étrangers comme illégaux pourrait faciliter une telle mesure d'interdiction. La Recommandation donne instruction au CAF de suivre sa mise en œuvre et de la promouvoir dans ses contacts avec les pays non membres. Elle a été renforcée par la Recommandation révisée du Conseil sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales, adoptée le 23 mai 1997, qui appelle les pays Membres à mettre en œuvre dans les meilleurs délais la Recommandation de 1996. L'attribution de la qualification pénale au versement de pots-de-vin à des agents publics étrangers dans les pays Membres a très souvent constitué la condition préalable à l'amendement de la législation fiscale pour rejeter la déductibilité fiscale des pots-de-vin dans les pays concernés par la Recommandation.

5. Dès lors que les dispositions législatives rejetant la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers ont été mises en place dans tous les pays concernés par la Recommandation de 1996, le CAF a décidé de poursuivre les travaux dans ce domaine en rédigeant un Manuel OCDE de sensibilisation à la corruption en vue de la détection des pots-de-vin versés à des agents publics. Ce manuel est destiné à aider à l'identification des pots-de-vin au cours des contrôles fiscaux.

6. Les manuels de vérification permettent aux administrations fiscales de former les contrôleurs des impôts aux vérifications fiscales et aux meilleures pratiques, y compris comment détecter les opérations financières suspects susceptibles d'aboutir à l'identification de versements de pots-de-vin non déductibles. Ils incluent des informations qui sensibilisent les contrôleurs des impôts à la mise en évidence des opérations concernées par la corruption. Comme de nombreux pays Membres sont en train d'envisager ou d'élaborer des manuels à l'intention de leurs contrôleurs des impôts, il a semblé opportun d'étudier les questions qui doivent être traitées dans de tels manuels.

2. Dispositions fiscales nationales concernées

<p>LES PAYS MEMBRES SONT INVITÉS À FAIRE FIGURER ICI UNE REFERENCE A LEUR LEGISLATION FISCALE CONCERNANT LA NON-DÉDUCTIBILITÉ DES POTS-DE-VIN VERSÉS À DES AGENTS PUBLICS ÉTRANGERS</p>
--

3. Définition de la corruption

7. Il existe autant de définitions de la corruption qu'il y a de formes de corruption. Le versement de pots-de-vin est une forme spécifique de corruption que l'on peut définir comme le fait de donner volontairement quelque chose de valeur pour influencer l'exécution de leurs fonctions officielles soit par un acte répréhensible, soit par l'omission d'un acte qui aurait dû être fait dans le cadre de leurs pouvoirs.

4. Obligation ou non pour les contrôleurs des impôts de déclarer les pots-de-vin détectés aux autorités de répression criminelle de leur propre pays

8. L'obligation pour les contrôleurs des impôts de déclarer les pots-de-vin qu'ils ont détectés aux autorités de répression pénale de leur pays va dépendre du régime juridique de leurs pays. Dans certains pays, l'administration fiscale est tenue de donner des renseignements à la police, aux services du parquet et aux tribunaux lorsque le pot-de-vin concerne une affaire dans laquelle il y a soupçon d'infraction fiscale. Dans d'autres pays, ce n'est pas le cas. Lorsque l'information est entre les mains des autorités de répression, elles peuvent la transmettre à leur contrepartie dans un autre pays sur la base d'un accord international d'entraide judiciaire.

LES PAYS PEUVENT INSERER ICI LEURS REGLES RELATIVES A L'OBLIGATION OU NON POUR LES CONTROLEURS DES IMPOTS DE DECLARER LES POTS-DE-VIN DETECTES AUX SERVICES DE REPRESSION CRIMINELLE DE LEUR PAYS

Règles spéciales éventuelles relatives à la charge de la preuve en cas de présomption de paiements illégaux

LES PAYS PEUVENT INSERER ICI LEURS REGLES RELATIVES A LA CHARGE DE LA PREUVE SI ELLES DIFFERENT DU DROIT COMMUN DANS LE CAS DE PRESOMPTION DE VERSEMENTS DE POTS-DE-VIN

5. Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin

9. Pour dissimuler les pots-de-vin, les contribuables vont généralement faire appel aux mêmes techniques que pour dissimuler des revenus. Les contrôleurs des impôts vont donc devoir chercher des preuves de versement de pots-de-vin de la même façon que lorsqu'ils recherchent des preuves de fraude. Les contribuables qui sous-estiment sciemment leur cotisation fiscale laissent souvent des preuves sous forme d'indices d'identification.

10. Les indices de fraude peuvent consister en un ou plusieurs agissements délictueux à caractère intentionnel commis par le contribuable spécifiquement en vue d'une fraude fiscale. Les indices de fraude peuvent se répartir en deux catégories : les indices déterminants ou les actes déterminants. On ne peut en aucun cas mettre en évidence une fraude en l'absence d'actes déterminants. Les indices déterminants servent de signe ou de symptôme, ou ils signifient que des actes peuvent avoir été commis en vue d'une tromperie, d'une dissimulation ou d'un travestissement de la réalité. En soi et pour soi, les indices ne permettent pas d'établir qu'un processus particulier a été mis en œuvre, il faut également qu'il y ait des actes déterminants.

11. Les actes déterminants sont les agissements qui permettent d'établir qu'un processus particulier a été délibérément mis en œuvre en vue d'une tromperie, d'un subterfuge, d'un camouflage, d'une dissimulation, d'une quelconque tentative de faire apparaître des événements sous un jour différent ou de les rendre obscurs, ou encore de travestir la réalité. A titre d'exemples, on retiendra les omissions d'éléments spécifiques alors que des éléments analogues sont pris en compte, la dissimulation de comptes bancaires, le non report en recettes dans les comptes ou la dissimulation des sources de recettes. Les indices de fraude présentés ci-après sont également pertinents pour la mise en évidence de pots-de-vin.

5.1 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : charges ou déductions

12. Ces indices peuvent prendre la forme d'une surestimation substantielle de déductions ou consister dans le fait de prétendre à des déductions fictives.

Méthodes de paiement

13. On trouvera ci-après la présentation d'un certain nombre de méthodes de remises d'espèces à des agents publics. Il ne s'agit en aucune façon de méthodes nouvelles et elles ne représentent qu'une petite partie des méthodes employées, mais elles ont été retenues ici pour souligner la nécessité de recourir à des techniques d'enquête innovantes pour mettre en évidence des cas de corruption d'agents publics.

14. Échange de fonds par l'intermédiaire d'une entreprise légitime : une entreprise contrôlée par un agent public paie une forte somme d'argent à une société indépendante en règlement de fausses factures au titre de prétendus honoraires de conseil. Cette société établit alors des chèques au profit de l'un de ses

responsables qui les encaisse à l'aide d'un agent d'une banque. Les espèces sont alors retournées aux responsables de la première entreprise parmi lesquels se trouve l'agent public.

15. Virement de fonds par l'intermédiaire d'une entreprise fictive : Un compte bancaire est ouvert sous un nom fictif comme moyen de convertir des chèques en espèces. Les factures imprimées sous le faux nom de l'entreprise sont établies à titre de preuves d'achats. Les chèques émis au profit de l'entreprise fictive sont déposés et les espèces sont retirées.

16. Paiement de frais de campagne : Un exemple de versement indirect de contribution politique consiste de la part du comité de campagne ou du candidat à remettre une facture non honorée pour une quelconque dépense de campagne, comme la location de camions de sonorisation ou l'impression de tracts, d'affiches, etc.

17. Paiements indirects à des agents publics : Une autre méthode de paiement indirect à des agents publics consiste à effectuer des paiements au profit d'un cabinet juridique. Dans ce cas, l'avocat intervient en temps que simple intermédiaire au profit duquel des chèques sont émis en contrepartie de services juridiques ostensiblement rendus. Les paiements sont déposés sur les comptes fiduciaires de l'avocat et des décaissements sont effectués de ces comptes au profit de l'agent public. Cette méthode est également utilisée en faisant appel à des entreprises de relation publique ou de publicité ou à des cabinets comptables.

18. Versement indirect de pots-de-vin : une autre méthode consiste dans la formulation d'une demande de don pour un organisme sans but lucratif ou commercial par un agent public faisant partie des responsables de cet organisme.

19. Surfacturation par rapport au prix réel sur le marché : la différence entre la somme reçue et le prix normal est ensuite versée à un intermédiaire après déduction du bénéfice de l'entreprise concernée (la difficulté tient à l'identification de l'intermédiaire qui est rarement désigné en tant que tel dans les livres de comptes de la société).

20. Une charge supportée par une société est facturée comme dépense pour des frais de garde de biens ou de surveillance du transport des marchandises ou des installations de la société dans le pays de réalisation du marché.

21. L'intervention d'un bureau d'architectes pour l'installation ou le développement des infrastructures locales d'une entreprise, les paiements correspondants étant effectués sur des comptes situés dans des paradis fiscaux.

22. Les encaissements de redevances sont comptabilisés en charges dans les livres de compte d'une société au lieu de figurer dans les revenus. Le paiement du soi-disant engagement est effectué avant la fin de l'exercice de la société. Le paiement est effectué auprès d'une société de gestion établie dans un paradis fiscal qui est présentée comme étant bénéficiaire du revenu de redevances. Le non enregistrement des redevances dans les revenus ou le versement à la société de gestion en tant que charge sur les livres de la société n'ayant pas d'engagement à la fin de l'année peut rendre encore plus difficile la détection d'un versement à un agent public.

23. Les techniques traditionnelles de vérification peuvent être utilisées pour découvrir les versements de pots-de-vin. Cela suppose un examen attentif des divers comptes pour s'assurer de la validité des différentes charges et étudier quels postes spécifiques pourraient être dissimulés. Des services sont-ils véritablement fournis en contrepartie de certains paiements et si c'est le cas, les services sont-ils proportionnés aux paiements effectués à ce titre ? Il importe de se souvenir que les déboursements ne correspondent pas toujours à ce qu'ils semblent être. Une enquête efficace suppose d'approfondir l'analyse pour déterminer si le déboursement est légitime et s'il ne s'agit pas d'un simple mode d'acheminement par

lequel les espèces peuvent être transmises jusqu'à un bénéficiaire en dernier ressort qui pourrait être un agent public.

24. **Services professionnels** : toutes les pièces justificatives de sommes facturées au titre de services professionnels doivent être soigneusement examinées pour vérifier l'exactitude de leur description et des explications des services fournis ainsi que des éventuelles augmentations inhabituelles. On a constaté que de nombreuses entreprises « passaient en charge » des honoraires au titre de projets et d'affaires spécifiques pour un montant supérieur à ce qui aurait été normalement facturé pour le travail effectivement accompli. Cette surfacturation a été utilisée pour recouvrer des paiements politiques organisés d'avance ou des paiements à des agents publics effectués par des entreprises pour le compte du contribuable. Un indice peut aussi être l'existence des versements importants à des sociétés de consultants lorsque les factures ne sont pas précises.

25. **Frais de déplacement et de représentation** : l'examen des comptes de charge a révélé que des paiements illégaux peuvent être déduits sous l'alibi de frais de voyage et de représentation. Les comptes de charges salariales et la correspondance ont servi à établir un itinéraire de certains salariés. La correspondance ainsi que les notes de frais des membres du Conseil d'administration sont soigneusement examinées pour mettre en évidence des manifestations, fonctions ou voyages politiques destinés au versement de contributions politiques. Toutes les sources évoquées précédemment ont servi à mettre en évidence une date, une heure et un lieu permettant de penser que le contribuable était impliqué dans une opération politique illégale. Tous les frais de déplacement liés à chaque manifestation particulière ont été extraits des pièces justificatives fournies par le contribuable. Les catégories suivantes ont été les principales sources d'ajustement :

- Frais de déplacement des dirigeants
- Voyages en avion -- que ce soit par des salariés du contribuable ou payés directement pour les voyages d'un candidat politique.
- Frais de pilotage de l'avion privé du contribuable.
- Frais concernant certains salariés, y compris prélevés directement sur une carte de crédit.

5.2 *Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : emplois fictifs*

26. La masse salariale peut être gonflée pour diverses raisons, y compris le versement de pots-de-vin. L'objectif est généralement le même : permettre à des fonds de sortir d'une entreprise sous forme de charge déductible sans que le bénéficiaire n'acquitte l'impôt sur le revenu au titre de ce revenu. Cette méthode est couramment utilisée lorsque l'entreprise procédant au paiement exerce une activité qui n'est pas rémunéré en espèces et où l'argent ne peut sortir que sous forme de règlements par chèques. Cette méthode pourrait servir de mécanisme de fraude fiscale permettant au contribuable d'obtenir des fonds nécessaires au versement de pots-de-vin, des opérations d'extorsion de fonds, pour le paiement de frais personnels ou le remboursements de dettes de jeu ou d'emprunts à des usuriers.

27. Une autre façon de gonfler la masse salariale consiste à faire figurer dans le personnel des militants de partis politiques même si ces salariés n'assurent aucun service pour la société qui les rémunère. La même technique peut être utilisée pour des agents publics.

28. Pour détecter des indices d'emplois fictifs, les contrôleurs des impôts doivent prêter une attention particulière aux états salariaux. Les circonstances suivantes requièrent une attention particulière :

- S'il y a un soupçon ou la connaissance de l'existence d'emplois fictifs, il convient de s'intéresser au parcours du chèque. Si les chèques sont encaissés à la même banque ou par l'intermédiaire d'autres parties, le bénéficiaire peut être connu auprès de la banque ou par les personnes qui endossent les chèques.
- Si la société accorde à ses salariés un régime d'assurance retraite, etc., il convient de vérifier les documents relatifs aux départs des salariés de façon à contrôler s'ils ont également été retirés de la liste des salariés.
- Une société peut continuer d'émettre des chèques au profit d'un salarié qui n'est plus dans l'entreprise. Les contrôleurs des impôts doivent procéder à une sélection des salariés par sondage et comparer les endossements à diverses périodes de l'année.
- Des membres du personnel ou des cadres dirigeants clés peuvent être prêtés à des partis politiques pour assurer divers services tout en percevant leur salaire auprès de leur employeur. Les contrôleurs des impôts devraient essayer de déterminer si les services rendus par les salariés ont été fournis pendant les périodes de rémunération concernées. La vérification des déclarations de remboursement de frais peut être utile pour déterminer le lieu géographique où se trouve le salarié à un moment particulier. Cette information peut servir de base à un entretien ultérieur avec le salarié.

29. Certains agents publics ont des sources légitimes de revenus limitées. Alors certains peuvent être tentés de compléter leurs revenus par des activités illégales. Ces personnes vont trouver une entreprise disposée à les faire figurer dans leurs relevés de salaires et à leur verser des chèques de rémunération réguliers même si le salarié n'assure aucun service.

30. Le contrôleur des impôts doit étendre son contrôle à l'agent public soupçonné et retracer l'utilisation des chèques de salaire pour déterminer si une quelconque part de l'argent est revenue à la société. Lorsque l'entité contrôlée est soupçonnée de servir de couverture salariale à un agent public, le contrôleur des impôts doit rechercher certains indices susceptibles d'étayer ses soupçons :

- déterminer si des chèques sont encaissés par l'employeur ;
- vérifier si le salarié a les qualifications requises pour assumer la fonction au titre de laquelle il perçoit le salaire ;
- si les livres comptables indiquent que le salarié figure encore dans les effectifs au moment du contrôle, le contrôleur des impôts doit s'efforcer de vérifier s'il est effectivement présent dans l'entreprise, et
- si le salarié occupe un emploi de vendeur extérieur, le contrôleur des impôts doit déterminer quels sont les clients et établir si le salarié a effectivement des contacts avec ces clients.

31. Le contrôleur des impôts peut avoir à solliciter des renseignements à l'étranger lorsque le salarié fictif est un agent public étranger (voir plus loin la Section sur l'échange de renseignements). Certains pays considèrent que l'utilisation d'emplois fictifs est moins susceptible d'intervenir dans le contexte national compte tenu du niveau élevé des cotisations sociales et des impôts retenus à la source.

5.3 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : livres de compte et pièces comptables

32. Pour détecter les pots-de-vin, le contrôleur des impôts devrait rechercher les manipulations traditionnelles des livres de compte et des traces comptables, comme :

- la tenue de deux comptabilités parallèles ou l'absence de comptabilité ;
- les fausses écritures ou les modifications apportées aux livres de compte et aux pièces comptables, les documents antidatés ou postdatés, les fausses factures, les fausses commandes, déclarations ou autres faux documents, et
- l'absence de comptabilité tenue en bonne et due forme, les dissimulations de pièces ou le refus de remettre certaines pièces, etc.

5.4 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : comportement du contribuable

33. L'analyse du comportement du contribuable peut aussi être utile pour déterminer notamment l'existence de pots-de-vin, comme :

- les tentatives d'entraver le contrôle. Par exemple, ne pas répondre aux questions pertinentes, annuler de façon répétée les rendez-vous ou refuser de fournir des pièces comptables ;
- le témoignage de salariés sur des pratiques commerciales irrégulières du contribuable ;
- la destruction de livres et de pièces, notamment juste après le commencement du contrôle ;
- le paiement de charges indues pour des agents ou mandataires ;
- les commandes et documents connexes antidatés ; enfin,
- les tentatives de corruption du contrôleur des impôts.

5.5 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : méthodes de dissimulation

34. Un certain nombre de méthodes peuvent servir à dissimuler des pots-de-vin comme des opérations n'intervenant pas dans le courant normal des affaires, les opérations entourées de secret, les fausses inscriptions dans les livres de l'initiateur ou du bénéficiaire d'un transfert, l'utilisation de comptes bancaires secrets pour des revenus, les dépôts sur des comptes bancaires ouverts à des prête-noms et la réalisation de transactions commerciales sous de faux noms.

5.6 Indices de fraude ou de versement de pots-de-vin : déclaration obligatoire de commissions versées et de paiements analogues dans certains pays

35. Quelques pays requièrent la déclaration des commissions, honoraires et paiements analogues versés à des résidents ou à des non-résidents. Certains d'entre eux sont requièrent la déclaration des paiements à des particuliers (y compris de commissions) et ces informations font l'objet d'un échange automatique. D'autres pays peuvent être dotés d'un système de retenue à la source sur ces paiements qui permettent aussi aux autorités fiscales d'obtenir des renseignements sur les destinataires de ces paiements.

36. La déclaration obligatoire impose aux personnes physiques ou morales qui, dans le cadre d'une activité commerciale professionnelle, versent des commissions, des frais de courtage, des remboursements

et autres frais ou rémunérations à des résidents ou non-résidents, de déclarer chaque année ces versements à l'administration fiscale. Cette obligation peut s'appliquer à l'ensemble des personnes morales, quel que soit leur objet ou leur activité, y compris aux administrations publiques nationales ou locales ainsi qu'aux organismes sous contrôle public. La non communication de ces renseignements peut entraîner le rejet de la déduction des paiements effectués (même si le paiement a été effectivement imposé entre les mains du destinataire) et les contrevenants sont passibles de sanctions pécuniaires. L'administration fiscale est ainsi dotée d'un instrument qui lui permet d'analyser l'évolution des informations fournies sur les commissions et pouvant éventuellement servir de critère pour la mise en œuvre d'un contrôle fiscal dans la mesure où elles peuvent fournir des indices de corruption. Traditionnellement, l'administration fiscale surveille :

- les cas de bénéficiaires établis dans des paradis fiscaux ;
- les cas de fortes sommes versées à un bénéficiaire qui n'a jusqu'ici perçu que de petits montants ;
- l'augmentation des versements et des bénéficiaires ;
- les sommes importantes versées à des avocats à l'étranger ; et
- les cas de bénéficiaires établis dans des zones géographiques dans lesquelles l'entreprise n'a pas d'activité.

37. La déclaration obligatoire à l'administration fiscale des commissions, honoraires et paiements analogues ou l'application d'une retenue à la source sur des paiements analogues versés à des résidents ou à des non-résidents peuvent être un instrument permettant d'assurer l'imposition des bénéficiaires de tels revenus ainsi que de donner des indices pouvant conduire à d'éventuels contrôles des déductions demandées au titre de commissions susceptibles d'être des pots-de-vin non déductibles. Un tel dispositif est également utile pour donner des renseignements sur de tels paiements à des partenaires à une convention fiscale et plus particulièrement pour promouvoir l'échange spontané ou automatique de renseignements sur les commissions, honoraires et paiements analogues versés (voir Section 7 plus loin sur les renseignements disponibles auprès de partenaires à des conventions fiscales).

LES PAYS EXIGEANT LA DECLARATION DES COMMISSIONS PEUVENT INSERER ICI UNE REFERENCE A LA LEGISLATION QUI PRESCRIT CES DISPOSITIONS

6. Planification des contrôles et vérification du respect de la réglementation

38. Au cours de la phase de la planification des contrôles et de conduite de la vérification de toutes les déclarations de revenus, les contrôleurs des impôts et leurs supérieurs hiérarchiques seront attentifs aux situations qui se prêtent à des opérations de paiement illégales ou indues, comme les versements de pots-de-vin. Lorsque cela paraît approprié et nécessaire, les plans de contrôle devraient envisager les vérifications suivantes :

- examiner les comptes rendus de vérifications internes et les documents de travail correspondants afin de déterminer si une quelconque référence est faite à la création d'une caisse secrète ou occulte de la société ;
- étudier les doubles des comptes rendus remis par le contribuable à d'autres autorités de tutelle publiques ;

- accorder l'attention qu'il convient aux entités, opérations, accords contractuels ou conventions de tarification, virements avec l'étranger ainsi qu'au recours à des paradis fiscaux.

7. Informations provenant d'autres organismes publics

39. Au cours de la phase préalable de la planification des contrôles et de la vérification des dossiers d'entreprises, les contrôleurs des impôts et leurs supérieurs hiérarchiques étudieront quels renseignements demander à d'autres organismes publics.

40. Pour obtenir des renseignements concernant les caisses noires, les pots-de-vin, les contributions politiques et autres renseignements d'ordre fiscal, les contrôleurs des impôts pourraient contacter d'autres organismes publics, comme l'Organisme de contrôle des opérations de bourse ou des organismes publics assurant des risques à l'étranger.

<p>LES PAYS SONT INVITES À FOURNIR DANS LEUR MANUEL DES EXEMPLES SUPPLEMENTAIRES</p>

8. Informations disponibles auprès de partenaires à des conventions fiscales

41. Au cours de l'examen des dossiers d'entreprises, les contrôleurs des impôts et leurs supérieurs hiérarchiques doivent aussi prendre en considération les renseignements qu'ils peuvent obtenir des partenaires à des conventions fiscales. Divers mécanismes juridiques peuvent être utilisés pour assurer l'échange de renseignements : les conventions fiscales bilatérales comportant un article relatif à l'échange de renseignements fondé sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et les instruments multilatéraux sur l'assistance mutuelle en matière fiscale. En ce qui concerne la corruption d'agents publics étrangers, deux formes d'échanges de renseignements semblent particulièrement utiles, à savoir l'échange sur demande, l'échange spontané et l'échange automatique, par exemple :

- L'échange sur demande intervient lorsque l'un des partenaires à une convention soumet à un autre partenaire des questions spécifiques touchant à un dossier particulier. Une demande de renseignement peut donc être utile pour déterminer la nature d'un paiement suspect. On peut aussi demander d'entreprendre un contrôle fiscal à l'étranger et même la présence d'un contrôleur des impôts étranger, si la législation nationale de l'État requis le permet, au cours d'un contrôle fiscal.
- Les renseignements échangés de façon spontanée peuvent aussi aider à localiser un paiement suspect. En pareil cas, les particularités repérées par un agent d'une administration fiscale étrangère au cours d'un contrôle ou d'une enquête qui peuvent intéresser à des fins fiscales une autre juridiction lui sont transmises sans demande préalable. Les renseignements sont transmis par l'intermédiaire des autorités compétentes de chaque pays.
- L'échange automatique consiste en une transmission systématique de renseignements concernant des éléments spécifiques de revenu (par exemple, revenus passifs, retraites). Le Recommandation du Conseil de l'OCDE *sur l'utilisation du Modèle de Mémoire d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales* C(2001)28 traite de l'échange automatique de divers types de renseignements fiscaux et fait particulièrement référence à la nécessité de renforcer la coopération internationale dans la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers. Dans son article 2 n), elle stipule que « Les autorités compétentes s'efforcent de se fournir des renseignements concernant les commissions et autres paiements similaires ». La Recommandation recommande aussi que les autorités compétentes conviennent que « l'échange de renseignements (spontané et sur demande) sera intensifié dans

le cas des catégories de revenus suivantes : commissions, droits, commissions de courtage et autres rémunérations versées à des personnes physiques ou morales ».

42. L'échange de renseignements est effectué par les autorités compétentes des deux juridictions disposant des prérogatives juridiques pour procéder à un échange de renseignements fiscaux. Les contacts directs avec les agents de l'administration fiscale étrangère ne sont pas autorisés sauf délégation de pouvoir délivrée par l'autorité compétente. De plus, si les renseignements sont fournis aux termes de l'article relatif à l'échange de renseignements d'une convention bilatérale ou d'un instrument spécifique prévoyant l'échange de renseignements, les règles de confidentialité bloquent normalement la transmission des renseignements si l'infraction pénale n'est pas également une infraction fiscale dans la mesure où les renseignements ne peuvent être communiqués « qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts de toute nature perçus pour le compte des États contractants, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. »

Contrôles fiscaux simultanés

43. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent constituer un autre instrument pour mettre en évidence des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers. L'Accord modèle OCDE de 1992 pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés stipule que « le principal objet des contrôles fiscaux simultanés est notamment : de déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable dans les cas où (...) des revenus non déclarés, le blanchiment d'argent, des pratiques de corruption, des versements de pots-de-vin ou des paiements illicites, etc. sont identifiés ».

44. Les pays Membres concluant des accords pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés sont invités à se référer à l'Accord modèle OCDE de 1992 pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés qui stipule que les contrôles fiscaux simultanés peuvent avoir pour objet en particulier de déterminer le montant exact de l'impôt dû par un contribuable dans les cas où des revenus non déclarés, le blanchiment d'argent, des pratiques de corruption, des versements de pots-de-vin ou des paiements illicites, etc. sont identifiés.

LES PAYS PEUVENT INSERER ICI LEUR PROCEDURE NATIONALE POUR PRENDRE CONTACT AVEC L'AUTORITE COMPETENTE ET FAIRE REFERENCE A LEURS PRINCIPES RELATIFS A L'ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS

9. Techniques de contrôle

45. L'objet de cette section est de donner des lignes directrices pour établir les procédures et techniques qu'il convient d'utiliser pour mener un contrôle efficace et notamment pour détecter des pots-de-vin. Des programmes d'analyse assistés par ordinateur peuvent être utiles pour identifier les paiements de pots-de-vin.

Méthodes pour accumuler des éléments de preuve notamment en matière de détection des pots-de-vin :

46. Parmi ces méthodes, on retiendra :

Les **tests analytiques** comme une analyse des postes du bilan afin de mettre en évidence les postes importants, inhabituels ou douteux. Les tests analytiques font appel à des comparaisons et des mises en relation pour isoler les postes et les opérations qui méritent un examen approfondi ou qui permettent de conclure qu'il n'y a pas lieu de poursuivre l'enquête.

La **documentation** comme l'étude des livres et pièces comptables du contribuable afin de déterminer leur contenu, leur exactitude et d'étayer les éléments portés sur la déclaration de revenus.

Les **enquêtes** comme les entretiens avec le contribuable, voir (lorsque c'est juridiquement possible) avec des tiers. Les renseignements recueillis auprès de tiers indépendants peuvent confirmer ou vérifier l'exactitude des renseignements fournis par le contribuable.

Les **vérifications** -- comme retracer des opérations pour déterminer si elles sont correctement enregistrées et résumées dans les livres et pièces comptables du contribuable.

10. Entretiens : objet

47. Dans la mesure où ils sont autorisés par la loi, les entretiens apportent des renseignements sur les antécédents financiers du contribuable, ses opérations commerciales et sa comptabilité. Les entretiens servent à obtenir des renseignements nécessaires pour porter des jugements en connaissance de cause quant à l'ampleur et la profondeur d'un contrôle et à la résolution des problèmes. Les entretiens servent aussi à obtenir des pistes, élargir l'information disponible et établir des preuves.

48. Le témoignage oral est un facteur significatif de règlement des dossiers fiscaux, notamment pour la mise en évidence de pots-de-vin, car il permet d'apporter des renseignements qui ne pourraient sinon pas être tirés des documents et de fournir des renseignements intéressants qui ne figurent pas dans la déclaration de revenus.

Avec quelles personnes faut-il avoir des entretiens ?

49. Les entretiens destinés à détecter des fraudes ou des pots-de-vin doivent toujours se tenir avec les personnes connaissant le mieux le tableau financier d'ensemble et les antécédents de la personne physique ou morale contrôlée, comme le directeur général, le responsable des opérations internationales, le responsable des opérations avec l'administration publique, les administrateurs n'ayant pas de fonction dans l'entreprise, mais qui participent à des commissions d'audit ou détiennent des responsabilités analogues, d'autres personnes encore, en tant que de besoin.

Documentation relative à l'entretien

50. A l'issue de l'entretien, les contrôleurs des impôts vont établir un aide-mémoire de l'entretien indiquant la date, l'heure, le lieu et les personnes présentes ainsi que les éléments qui sont ressortis de l'entretien. Le contrôleur des impôts doit signer et dater cet aide-mémoire. Cet aide-mémoire doit figurer dans le dossier. Cela peut être utile si le contrôleur des impôts a l'obligation légale d'informer le parquet compétent, en cas de corruption.

Techniques d'entretien

51. Il convient d'accorder une attention toute particulière aux techniques d'entretien. Il est en effet important que le contrôleur des impôts garde en permanence la maîtrise de l'entretien et ce, d'autant plus s'il soupçonne l'existence de pots-de-vin. Les contrôleurs des impôts doivent déterminer le rythme et le sens de l'entretien. Il est aussi important de s'assurer en permanence que le contribuable mène à des renseignements pertinents ou s'il parle pour ne rien dire.

Construction des questions

52. Pour interroger le contribuable, on peut faire appel à quatre types de questions : questions ouvertes, questions fermées, questions de sondage, questions insidieuses. Il appartiendra au contrôleur des impôts de décider du type de question le plus approprié à la détection de paiements illégaux.

<u>TYPE</u>	<u>DESCRIPTION</u>
Questions ouvertes	Les questions sont conçues pour amener une réponse narrative. Il s'agit d'obtenir une histoire, une séquence d'événements ou encore une description. On posera des questions à réponse ouverte à propos des activités commerciales du contribuable. L'avantage de ce type de questions est de donner une vue d'ensemble de certains aspects des antécédents du contribuable. Leur inconvénient tient au risque de voir le contribuable parler pour ne rien dire.
Questions fermées	Ces questions conviennent mieux pour obtenir des renseignements précis comme des dates, des noms ou des sommes. Il s'agit de questions spécifiques et directes. <u>On posera des questions fermées pour des renseignements de référence comme les versements à des agents publics.</u> Ces questions sont utiles lorsque le contribuable a des difficultés à donner des réponses précises. Elles servent aussi à préciser la réponse à une question à réponse ouverte. Leur inconvénient est de limiter la réponse à ce qui est exactement demandé et cela peut mettre mal à l'aise le contribuable.
Questions de sondage	Ces questions associent les éléments des questions ouvertes et fermées. Elles servent à approfondir un sujet. Par exemple, en cas de doute sur les dépenses d'honoraires de consultant d'un contribuable, on demandera « quel est l'objectif commercial de cette dépense ? ». L'avantage de ce type de question est que la réponse du contribuable est orientée sans être limitée.
Questions insidieuses	Les questions insidieuses indiquent que l'interviewer a déjà tiré une conclusion ou indiquent ce qu'il souhaite entendre. Il faut limiter le recours à ces questions. On les utilisera pour obtenir des confirmations, la réponse étant inscrite dans la forme de la question. Par exemple, « vous n'avez donc pas conservé les factures de vos frais de consultant ? »

LES PAYS PEUVENT INSERER ICI UNE REFERENCE A LEURS REGLES INTERNES RELATIVES AUX ENTRETIENS AVEC LES CONTRIBUABLES AU COURS DE VERIFICATIONS FISCALES

11. Évaluation du dispositif de contrôle interne du contribuable

53. Le dispositif de contrôle interne est défini comme « l'ensemble des méthodes et procédures mises en place par le contribuable pour identifier, mesurer et protéger les opérations commerciales et éviter les fausses déclarations importantes relatives à des renseignements financiers ». Une évaluation du dispositif de contrôle interne du contribuable est nécessaire pour déterminer la fiabilité des livres et pièces comptables, ce qui est particulièrement utile en cas de soupçon de fraude ou de paiements suspects. Il est essentiel d'évaluer ce dispositif de contrôle interne pour déterminer les techniques de contrôle à utiliser.

Les principales étapes de l'évaluation du contrôle interne

54. L'évaluation du contrôle interne peut être décrite comme une analyse réalisée par le contrôleur des impôts en vue de comprendre et de connaître tout le fonctionnement de l'entreprise. Les principales étapes de cette évaluation consistent à comprendre les conditions de contrôle, le système comptable et les procédures de contrôle.

Les conditions de contrôle

55. Le premier aspect que doivent comprendre les contrôleurs des impôts réside dans l'environnement de contrôle de l'entreprise. Cet environnement est un ensemble de nombreux facteurs qui affectent les méthodes et les procédures de l'entreprise. Il s'agit de facteurs comme la philosophie de gestion, le style de fonctionnement de la direction, les structures organisationnelles, la politique du personnel et les influences extérieures affectant l'entreprise, facteurs qui peuvent aussi indiquer une éventuelle corruption. Pour évaluer les conditions de contrôle, les contrôleurs des impôts doivent comprendre dans le détail la façon dont fonctionne l'entreprise.

Le système comptable

56. Le second aspect essentiel du contrôle interne que les contrôleurs des impôts doivent comprendre est le système comptable. Connaître le système comptable donne des renseignements sur bon nombre des opérations réalisées par le contribuable.

57. Les contrôleurs des impôts doivent acquérir des connaissances sur la façon dont l'entreprise fonctionne au jour le jour en ce qui concerne les clients, les fournisseurs, les dirigeants, les ventes, les travaux réalisés, la tarification des sites, les salariés, les actifs utilisés, la production et la conservation des pièces comptables.

Les procédures de contrôle

58. Les procédures de contrôle sont les méthodes et procédures définies par la direction pour atteindre les objectifs de l'entreprise. Ce sont les méthodes définies pour s'assurer que l'entreprise fonctionne comme prévu. La séparation des fonctions est la première procédure de contrôle qui intéresse le contrôleur des impôts. Si elle est convenablement mise en œuvre, la séparation des fonctions va limiter les occasions pour une personne quelconque de commettre ou de dissimuler des erreurs et des irrégularités commises par exemple pour verser des pots-de-vin dans l'exercice normal de ses fonctions.

12. Procédures de contrôle spéciales

59. Lors du choix des investigations approfondies à réaliser et de la mise en évidence des procédures à utiliser, le supérieur hiérarchique du contrôleur des impôts doit garder à l'esprit l'objectif de l'investigation, la profondeur qu'elle doit atteindre et la façon dont elle doit être contrôlée.

60. L'objectif spécifique de l'investigation approfondie doit être bien défini dans le plan du contrôle spécial. Par exemple, l'objectif d'une investigation approfondie peut consister dans la mise en évidence de versements à des agents publics. L'investigation doit être orientée sur le compte ou les comptes les plus susceptibles de comporter des opérations avec des entreprises qui présentent traditionnellement une forte probabilité de versement de pots-de-vin.

On peut rencontrer des pots-de-vin dans tous les secteurs d'activité. Des pots-de-vin ont souvent été découverts dans des secteurs où le savoir-faire technique constitue un élément essentiel. Un autre trait commun peut être la nécessité d'obtenir une autorisation des pouvoirs publics pour opérer. Parmi ces

secteurs d'activité, on retiendra la prospection pétrolière, la construction et l'industrie de transformation. A titre d'exemple de versement d'un pots-de-vin dans le secteur de la prospection pétrolière, on retiendra l'affaire figurant ci-après.

61. Les responsables d'une société de prospection et de production de pétrole brut et de gaz naturel ont donné leur feu vert à des versements par l'agent commercial de leur filiale à l'étranger qui a transmis les sommes à des agents publics étrangers pour essayer d'obtenir des décisions favorables des pouvoirs publics en faveur de cette filiale étrangère. Ces versements étaient dissimulés en les présentant et en les enregistrant comme des achats et réparations de biens d'équipement.

Les caisses noires

62. Cette section indique des techniques d'audit et des tests de respect de la réglementation pouvant contribuer à mettre en évidence et étudier les « caisses noires » des entreprises et tout autre dispositif destiné à contourner la législation fiscale ou à verser des pots-de-vin à des agents publics. Les mécanismes de création des caisses noires et de dissimulation intentionnelle du revenu imposable de la société sont très préoccupants vis-à-vis de la législation fiscale d'un pays.

Définition

63. Les caisses noires des entreprises sont des comptes ou groupes de comptes généralement mis en place par des mécanismes complexes échappant aux contrôles internes normaux, en vue de verser des contributions politiques, des pots-de-vin, des commissions occultes, de couvrir des frais personnels des dirigeants et d'autres activités illégales. Des cadres dirigeants sont généralement impliqués et ces mécanismes sont mis en œuvre au moyen de transactions diverses faisant appel aux filiales nationales ou étrangères.

Exemples

- La pratique habituelle pour les montages à l'étranger consiste pour la société mère de faire appel à une filiale à l'étranger, un consultant étranger ou un compte ouvert dans une banque étrangère pour « blanchir » des fonds de façon à obtenir des espèces et les rapatrier à la maison mère pour alimenter une caisse noire servant à des versements à des agents publics nationaux. Bien entendu, les fonds ne sont pas rapatriés s'ils sont destinés à un agent public étranger.
- Les caisses noires peuvent être générées par des remises d'honoraires d'un conseiller juridique étranger. Le conseiller juridique qui assure aussi des services légitimes de conseil pour la société nationale, surfacture ses services à la société et rétrocède de l'argent à son trésorier sous forme d'espèces.
- Des cadres de direction et/ou des membres du personnel-clé bénéficient de rémunérations supplémentaires contre la promesse qu'ils contribueront à concurrence d'un certain pourcentage de la prime ou de son montant net (de l'impôt sur le revenu) à une campagne politique ou au versement de pots-de-vin.
- Surcapitalisation de la société : des biens immobiliers ou personnels sont acquis par l'entreprise commerciale pour un prix supérieur à sa juste valeur marchande. L'excédent est rendu ou rétrocédé et utilisé par le promoteur du dispositif pour verser une contribution à une organisation politique ou une somme à un agent public.

- Des contributions sont versées à des cabinets juridiques qui servent d'intermédiaires en déposant les fonds sur des comptes fiduciaires à partir desquels ils sont reversés au comité de campagne politique désigné par les dirigeants de la société contributrice ou à un agent public.

Procédures pour identifier des paiements irréguliers par des dirigeants de sociétés

64. Un contrôleur des impôts peut également poser des questions directes afin de mettre en évidence des pots-de-vin. Dans tous les cas, le supérieur hiérarchique du contrôleur des impôts décidera s'il faut ou non poser à certains cadres de la société, membres du personnel clé ou d'autres personnes, les questions 1 à 5 figurant dans le Tableau 1. Dans des situations dans lesquelles des réponses ont été apportées lors d'un contrôle antérieur, les principes énoncés au Tableau 2 doivent être pris en considération pour décider s'il convient de poser ces questions les années ultérieures.

65. Des questions supplémentaires peuvent être posées lorsqu'une réponse à une question quelconque ou lorsque les faits et la situation propres à un dossier particulier le justifient ; toutefois, il faut envisager de solliciter l'aide du Conseil fiscal pour formuler ces questions.

66. Les personnes retenues pour être soumises à ces questions doivent être des salariés ou administrateurs anciens ou actuels susceptibles d'avoir eu ou d'avoir suffisamment de prérogatives, de moyens de contrôle ou de connaissances des activités de l'entreprise pour être au fait d'abus éventuels de fonds sociaux. Il peut s'agir, par exemple, du directeur général, du directeur financier, du responsable des opérations internationales, du responsable des opérations avec l'administration publique, d'administrateurs n'ayant pas de fonction dans l'entreprise, mais qui participent à des commissions d'audit ou détiennent des responsabilités analogues, d'autres personnes encore, en tant que de besoin.

67. Il faut que la personne retenue pour être soumise à ces questions comprenne bien que le terme « société » recouvre le contribuable contrôlé, ses éventuelles filiales, société mère ou sociétés apparentées, ainsi que les éventuelles filiales communes, sociétés de personnes, fiducies, ou associations dans lesquelles cette société possède des intérêts. Les personnes interrogées doivent être informées des années sur lesquelles portent les questions.

68. Les années sur lesquelles doivent porter les questions seront déterminées au cas par cas.

69. La méthode de proposition des questions, le délai de réponse orale ainsi que le délai de réception des réponses écrites et attestées va être déterminé par le supérieur hiérarchique du contrôleur des impôts.

70. Si une personne refuse de répondre à toute question du contrôleur des impôts ou refuse de confirmer une déclaration écrite sous serment ou sur l'honneur, une injonction peut être notifiée à cette personne si c'est juridiquement possible en vue d'obtenir son témoignage.

71. Lorsqu'une quelconque de ces questions donne lieu à une réponse affirmative, toutes les précisions concernant la transaction doivent être obtenues. Les réponses à l'ensemble des questions seront confrontées avec tous les autres renseignements disponibles. Si des précisions sont nécessaires, on procédera à de nouveaux entretiens.

Questionnaire à utiliser lors des contrôles (à condition que la législation nationale le permette)

72. Les questions suivantes peuvent d'abord être posées en lien avec le contrôle des cotisations fiscales de la société :

- Vous pouvez indiquer vos fonctions dans la société ainsi que votre domaine particulier de responsabilité. Ces questions ne concernent cependant pas uniquement ce que vous avez appris

dans l'exercice de vos responsabilités officielles mais sur ce que vous savez, ce que vous pensez et ce dont vous vous souvenez, indépendamment de la source de vos informations.

- Vous devez déclarer, sachant que vous êtes passible de sanctions pour parjure,¹ être convaincu que vos réponses sont vraies et correctes sous tous leurs aspects importants. Vous pouvez compléter vos réponses par des précisions explicatives. Si vous n'êtes pas certain qu'une opération particulière est visée par la question, vous pouvez en faire part au contrôleur des impôts. Si, après discussion, vous pensez qu'une réponse quelconque appelle un complément, vous devez indiquer clairement la nature de ce complément.

NB : Si le contrôleur des impôts conclut qu'un complément de réponse donné est ambigu ou déraisonnable ou si la réponse à une question donnée appelle de nouvelles informations, le contrôleur des impôts peut vous demander de répondre à des questions supplémentaires.

73. Toutes les références à la société recouvrent ici non seulement la société mentionnée, mais ses éventuelles filiales, société mère ou sociétés apparentées, ainsi que les éventuelles filiales communes, sociétés de personnes, fiducies, ou associations dans lesquelles cette société possède des intérêts.

Tableau 1 : Questionnaire à utiliser lors des contrôles

Au cours de la période du ____ au _____, la société, un représentant ou un salarié de la société, ou toute autre personne agissant pour le compte de la société, a-t-il (elle) procédé, directement ou indirectement, au versement d'un quelconque pot-de-vin, d'une quelconque commission occulte ou d'un quelconque autre paiement de nature identique ou comparable, de façon légale ou non, au profit d'une personne physique ou morale, privée ou publique, nationale ou étrangère, indépendamment des modalités, que ce soit sous forme d'espèces, de biens ou de services, en vue d'obtenir un traitement favorable pour l'obtention d'un marché ou d'obtenir des concessions spéciales ou en contrepartie d'un traitement favorable dans le cas d'un marché obtenu ou d'une concession spéciale déjà obtenue ?
Au cours de la période du ____ au _____, des fonds ou biens sociaux de toute nature ont-ils été donnés, prêtés ou mis à disposition, directement ou indirectement, au profit de, ou en vue de s'opposer à un quelconque Etat ou subdivision d'un Etat, parti politique, candidat politique ou comité politique, national ou étranger ?
Au cours de la période du ____ au _____, un quelconque représentant, salarié, sous-traitant ou agent de la société a-t-il été dédommagé, directement ou indirectement, par la société pour le temps et les dépenses consacrés à la prestation de services au profit de, ou en vue de s'opposer à un quelconque Etat ou subdivision d'un Etat, parti politique, candidat politique ou comité politique, national ou étranger ?
Au cours de la période du ____ au _____, la société a-t-elle accordé un quelconque prêt, don ou autre versement, directement ou indirectement, à un quelconque représentant ou salarié de la société, ou à toute autre personne, pour des contributions apportées ou devant être apportées, directement ou indirectement, au profit de, ou en vue de s'opposer à un quelconque Etat ou subdivision d'un Etat, parti politique, candidat politique ou comité politique, national ou étranger ?
Au cours de la période du ____ au _____, la société, ou toute autre personne physique ou morale agissant pour son compte, a-t-elle détenu un compte bancaire ou tout autre compte d'une quelconque nature, résident ou étranger, dont aucune trace ne figure dans les comptes et pièces comptables de la société ou qui n'a pas été répertorié, intitulé ou identifié sous le nom de la société ?

1. Les sanctions pour parjure peuvent ne pas être prévues en pareil cas par tous les systèmes juridiques.

Tableau 2 : Principes d'utilisation du questionnaire sur les caisses noires de la société lors de contrôles effectués au cours d'années ultérieures

Lors des contrôles antérieurs, ces questions ont compté parmi les plus productives dans des dossiers concernant des entreprises multinationales ayant des activités importantes à l'étranger. Il convient de tenir compte des facteurs suivants lorsque l'on décide des questions qu'il faudrait poser les années ultérieures :

Les antécédents de la société en matière de paiements irréguliers ou de caisse noire
Les informations actuelles indiquant l'existence ou la forte probabilité de paiements irréguliers ou de l'utilisation de caisses noires
L'existence de concurrents ou autres intervenants du même secteur connus pour avoir effectué des paiements irréguliers ou utilisé des caisses noires
L'ampleur du dispositif de contrôle mis en place par la société pour prévenir les paiements irréguliers ou la création de caisses noires
L'ampleur des vérifications par les agents du contrôle interne de la société ou par des vérificateurs extérieurs en ce qui concerne le recours à des paiements irréguliers ou la création de caisses noires
L'efficacité des méthodes de la société en ce qui concerne le recours à des paiements irréguliers ou la création de caisses noires
La question de savoir si la production de la société se vend sur des marchés très concurrentiels, notamment s'agissant de produits soumis à des mesures rigoureuses de contrôle des pouvoirs publics
La question de savoir si la société effectue des transactions importantes avec des administrations publiques de tous niveaux, étrangères ou nationales, ou si elle réalise des opérations avec des organismes publics autonomes
La question de savoir si la société possède une entité étrangère opérant de façon autonome avec peu ou pas de contrôle direct par la société mère nationale
La question de savoir si la société a effectué une acquisition importante ou a connu un changement notable de son actionnariat, de sa direction ou du type d'activité qu'elle exerce
La question de savoir si le contrôle révèle une quelconque tentative de dissimuler des activités apparemment irrégulières ou révèle des situations faisant intervenir des autorisations qui contournent les voies normales enfin,
Tout autre facteur qui, de l'avis du supérieur hiérarchique du contrôleur, justifie le recours aux questions.
Lorsqu'il s'agit de déterminer si ces questions doivent être posées, aucun facteur ou aucune combinaison de facteurs n'est déterminante. La conclusion portée sur la question de savoir s'il faut poser les questions repose sur la faculté d'appréciation du supérieur hiérarchique du contrôleur compte tenu des principes pris dans leur ensemble. Les raisons de poser ou non les questions doivent être expliquées de façon complète dans les documents de travail du contrôleur.

13. Le suivi des pots-de-vin : Formulaire normalisé à l'intention des contrôleurs des impôts en vue de rendre compte à leur administration centrale des pots-de-vin mis en évidence

74. Les administrations fiscales sont invitées à mettre en place un dispositif de suivi des pots-de-vin mis en évidence lors de contrôles fiscaux au sein de leur Direction centrale des contrôles. Les contrôleurs des impôts pourraient transmettre les renseignements collectés sur les pots-de-vin identifiés afin de constituer une base de données pouvant servir à des fins statistiques ainsi qu'à la mise en évidence des tendances dans ce domaine ou encore pour faciliter la planification des contrôles. Le formulaire présenté ici est proposé pour faciliter le système de déclaration. Il peut être adapté aux besoins et spécificités du pays.

Formulaire à l'intention des contrôleurs des impôts en vue de rendre compte à leur administration centrale des pots-de-vin identifiés

(Les pièces jointes sont optionnelles)

Section I Fiche de contrôle du dossier:

1a. Action :	Lancement	<input type="checkbox"/>	Mise à jour	<input type="checkbox"/>
1b. Type de rapport :	Payeur	<input type="checkbox"/>	Bénéficiaire	<input type="checkbox"/>
1c. Numéro d'identification fiscale et adresse du payeur ou du bénéficiaire :	_____			
1d. Numéro de dossier	_____			
1e. Date d'enregistrement (jj/mm/aa) :	_____			

Section II Destinataire du rapport: (à remplir par l'administration centrale des impôts assurant le suivi des versements de pots-de-vin)

2a. Personne à contacter :	_____
2b. Adresse :	_____ _____ _____
2c. Numéro de téléphone :	_____
2d. Numéro de télécopie :	_____
2e. Adresse électronique :	_____

Section III Source du rapport :

3a. Personne à contacter :	_____
3b Adresse :	_____ _____ _____
3c. Numéro de téléphone :	_____
3d. Numéro de télécopie	_____
3e. Adresse électronique	_____

Section IV Identification du dossier :

	Payeur :	Bénéficiaire :
4a. Pays :		
4b. Secteur : Transformation, construction etc.		
4c. Taille de l'entreprise (Actifs) :		
4d. Titre (Directeur, représentant, etc.):		
4e. Exercice fiscal concerné :		
4f. Infraction(s) donnant lieu à enquête civile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	pénale	
	à déterminer	<input type="checkbox"/>
4g. Veuillez décrire brièvement l'infraction (les infractions)	_____	

4h. Valeur du pot-de-vin (indiquer la devise)	_____	
4i. Valeur de l'impôt dû au titre de l'infraction		
(indiquer la monnaie) : civile	_____	
pénale	_____	

Rapport sur le pot-de-vin

Section V Méthode de détection:

	Payeur :	Bénéficiaire :
5a. Revenu non déclaré :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5b. Charge fictive de l'entreprise :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5c. Déclaration, document, facture faux ou altéré :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5d. Faux en écriture, double comptabilité :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5e. Tests analytiques, entretiens, etc. :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5f. Compte bancaire/Fonds :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5g. Emplois fictifs :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5h. Blanchiment de capitaux/Infractions à la législation des changes :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5i. Déclaration obligatoire de paiements : (Commissions, consultants, redevances, etc.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5j. Informations émanant d'autres organismes publics	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5k. Informations émanant de partenaires conventionnelles (voir Sec VII)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5l. Autres : _____		
5m. Paradis fiscaux (oui/non) _____ Pays _____		
Veuillez décrire brièvement la méthode de détection _____		

Section VI Etat du dossier :

Etat actuel :	Payeur :	Bénéficiaire :
	6a. Ouvert <input type="checkbox"/>	6c. Ouvert <input type="checkbox"/>
	6b. Clos <input type="checkbox"/>	6d. Clos <input type="checkbox"/>
Veuillez décrire brièvement l'état du dossier _____		

Section VII Echange de renseignements avec un partenaire conventionnel :

Un échange de renseignements a-t-il eu lieu 7a.Oui 7b.Non

7c. Si oui, veuillez indiquer si les renseignements ont été fournis

7d. par suite d'une demande

7e. spontanément

7f. automatiquement

7g. Pays ayant fourni les renseignements