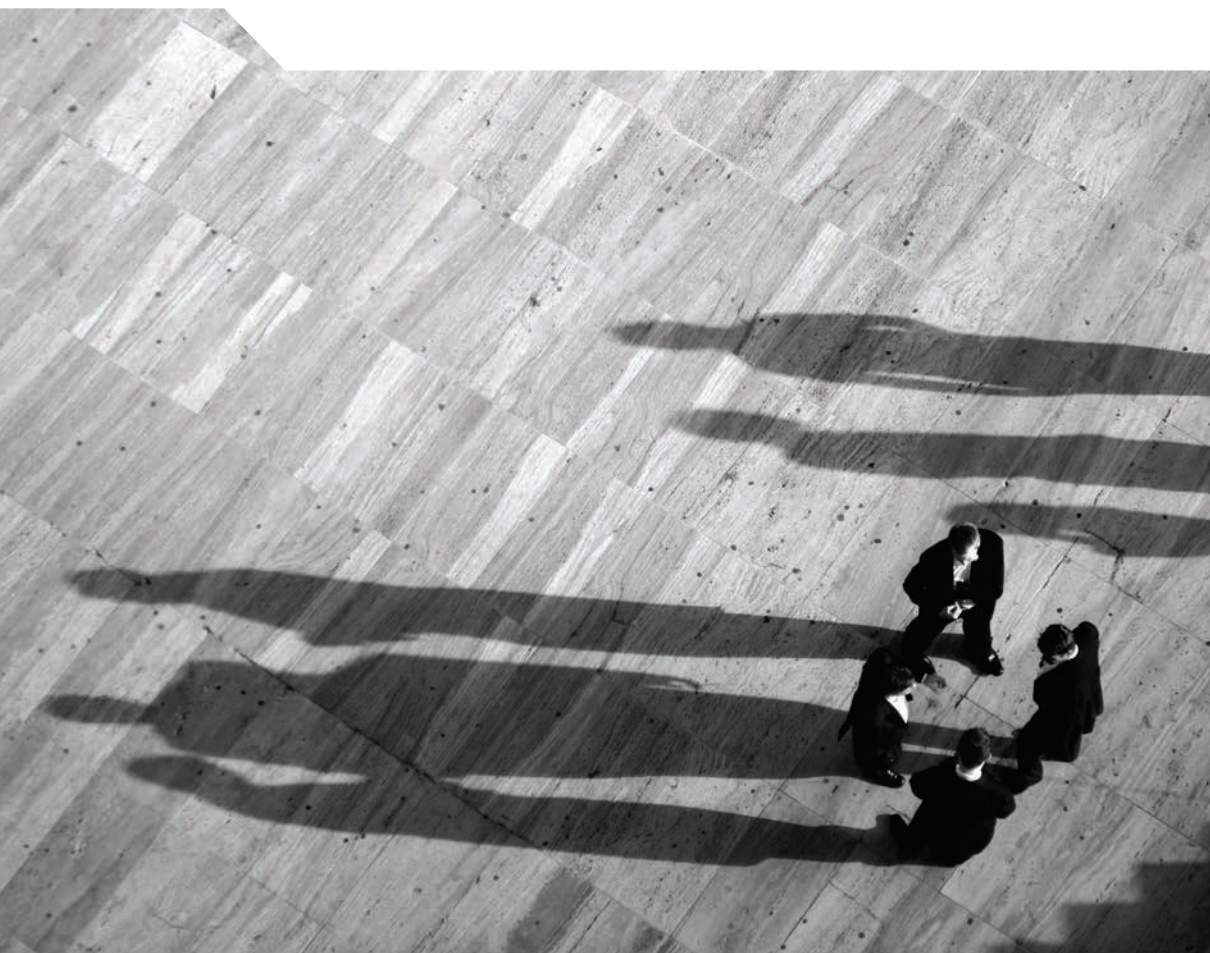




# Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux



**Manuel  
de sensibilisation  
au paiement  
de pots-de-vin  
et à la corruption  
à l'intention  
de vérificateurs fiscaux**

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues de l'OCDE ou des gouvernements de ses pays membres.

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.

**Merci de citer cet ouvrage comme suit :**

OCDE (2013), *Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux*, Éditions OCDE.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264206038-fr>

ISBN 978-92-64-20602-1 (imprimé)

ISBN 978-92-64-20603-8 (PDF)

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

**Crédits photo :** Couverture © Mauro Rodrigues/Shutterstock.com.

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : [www.oecd.org/editions/corrigenda](http://www.oecd.org/editions/corrigenda).

© OCDE 2013

---

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com), ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

---

## Préface

Dans le monde interconnecté d'aujourd'hui, les effets négatifs de la corruption se font ressentir dans toute l'économie mondiale et toute la société bien loin du lieu où l'acte de corruption a été commis. Afin de lutter efficacement contre la corruption – à la fois au plan national et international – la transparence, la responsabilité et l'intégrité dans les secteurs public et privé sont nécessaires. L'OCDE a été un chef de file mondial dans la lutte contre la corruption depuis l'adoption, il y a 15 ans, de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales. Notre approche multidisciplinaire traite de la corruption dans les entreprises, la fiscalité, l'aide au développement et la gouvernance dans les pays membres et au-delà, dans le cadre de sa mission de bâtir une économie mondiale plus forte, plus propre et plus juste.

En 1996 a été adoptée la *Recommandation sur la déductibilité fiscale des pots de vin versés à des agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales*. La mise en œuvre de cette recommandation a envoyé un message clair que la corruption ne serait plus considérée comme une dépense déductible et qu'il s'agit d'une infraction pénale passible de graves sanctions. S'appuyant sur la Recommandation de 1996 et sur l'expérience de sa mise en œuvre, a été adoptée en 2009 la *Recommandation sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales*. Elle demande aux pays d'interdire explicitement la déductibilité fiscale des pots de vin versés à des agents publics étrangers et encourage une coopération renforcée entre les autorités fiscales et les autorités répressives à la fois au niveau national et international pour lutter contre la corruption.

Le renforcement du cadre juridique pour lutter contre la corruption est important, mais assurer la mise en œuvre effective et rigoureuse de l'arsenal juridique est essentiel pour détecter, dissuader et poursuivre les pratiques de corruption. Ainsi, l'OCDE a élaboré le *Manuel de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs des impôts*. Ce manuel, d'abord publié en 2001, a fourni des conseils pratiques pour aider les contrôleurs des impôts à identifier les paiements suspects susceptibles d'être des pots de vin afin de les détecter et de faire respecter leur non déductibilité et à les signaler aux autorités répressives nationales appropriées. Étant donné l'intérêt suscité par le Manuel de sensibilisation à la corruption, il a été disponible en 18 langues.

En 2010, a été adoptée la *Recommandation en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives dans la lutte contre les infractions graves*. Elle demande aux pays de mettre en place des cadres juridique et administratif et de fournir des indications pour faciliter le signalement par les agents du fisc, des soupçons, lors de l'exercice de leurs fonctions, de tous les crimes graves aux autorités répressives compétentes. Elle a été suivie

en 2011 par le lancement du Dialogue Oslo au premier Forum Fiscalité et Délinquance qui s'est tenu en mars 2011 à Oslo, en Norvège. Le Dialogue d'Oslo encourage les pays à adopter une approche gouvernementale globale pour lutter contre toutes les formes de délinquance financière, y compris la délinquance fiscale, le blanchiment d'argent et la corruption. Pour soutenir ces développements, ce nouveau *Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux* traite des différents types de corruption qu'un vérificateur est plus susceptible de rencontrer dans l'exercice de ses fonctions, et pas seulement la corruption d'agents publics étrangers, de sorte que les agents des impôts puissent mieux comprendre comment leur contribution peut aider les enquêteurs et les autorités répressives dans la lutte contre cette délinquance.

## Table des matières

Introduction	7
Que sont les pots-de-vin et la corruption?	9
Le rôle de l'administration fiscale dans la lutte contre les pots-de-vin et la corruption	15
Le rôle des vérificateurs fiscaux	17
Indicateurs de pots-de-vin ou de corruption éventuels	21
Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque externes ou internes au contribuable	23
Indicateurs ayant trait aux opérations réalisées par le contribuable	29
Indicateurs ayant trait aux paiements et mouvements de capitaux	39
Indicateurs ayant trait au résultat des opérations réalisées par le contribuable	47
Indicateurs ayant spécifiquement trait aux destinataires des produits des pots-de-vin ou de la corruption	53
<i>Annexe A. Sites internet et autres ressources utiles</i>	57
<i>Annexe B. Informations devant figurer dans une notification de soupçons de pots-de vin ou de corruption</i>	61
<i>Annexe C. Indicateurs de pots-de-vin ou de corruption éventuels</i>	63



## Introduction

Le premier *Manuel de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs des impôts* a été publié par l'OCDE en 2001 et mis à jour en 2009 afin d'aider les pays à mettre en œuvre la *Recommandation de 1996 sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers dans le cadre de transactions commerciales internationales* et la *Recommandation de 2009 visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales*. Aux termes de la *Recommandation de 2009*, les pays membres de l'OCDE et aux autres parties à la Convention anticorruption de l'OCDE doivent refuser explicitement et de manière efficace la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers. Le Manuel fournissait des conseils pratiques afin d'aider les vérificateurs à déceler les paiements suspects probablement constitutifs de pots-de-vin versés à des agents étrangers, de sorte que l'interdiction de déduire ces versements puisse être effectivement appliquée, que les pratiques de pots-de-vin soient détectées et que les autorités répressives compétentes du pays concerné en soient avisées. En 2010, l'OCDE a émis une *Recommandation en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves*, enjoignant aux pays d'établir un cadre juridique et administratif efficace et de fournir des orientations afin de faciliter le signalement, par les autorités fiscales, des soupçons d'infractions graves formés dans l'exercice de leurs fonctions. Cette *Recommandation* couvre toutes les formes de corruption, qu'elles se produisent dans un contexte national ou international et qu'elles impliquent des agents du secteur public ou privé. Afin d'aider à la mise en œuvre de la *Recommandation de 2010*, cette nouvelle édition du Manuel passe en revue diverses formes de corruption qu'un vérificateur est le plus susceptible de rencontrer dans l'exercice de ses fonctions, y compris différents types de pots-de-vin, sans se limiter à ceux versés à des agents publics étrangers. Ce champ d'application élargi tient compte du fait que, dans le cadre de leurs activités, les vérificateurs peuvent repérer des indicateurs de corruption sans pour autant être en mesure de déterminer si cette corruption concerne des agents publics étrangers. La présente édition du Manuel a été mise au point par une équipe constituée de spécialistes venant d'Allemagne, d'Autriche, du Canada, des États-Unis, de Norvège et des Pays-Bas, avec des contributions du Groupe d'action de l'OCDE sur les délits à caractère fiscal et autres délits et du Groupe de travail de l'OCDE sur la corruption.

L'objectif du présent *Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux* est d'attirer l'attention de ces derniers sur la question des pots-de-vin et des autres formes de corruption<sup>1</sup>. Il leur fournit des clés pour reconnaître les indicateurs de corruption éventuelle qu'ils sont susceptibles de rencontrer lors de leurs contrôles fiscaux de routine. Pour décourager la corruption chez les contribuables, les vérificateurs peuvent notamment (i) conformément à leur droit fiscal national, rejeter la déduction fiscale des pots-de-vin et soumettre tout produit du délit de corruption à l'impôt,



ce qui réduit l'avantage tiré de cette pratique et (ii) notifier leurs soupçons de corruption aux autorités répressives ou au ministère public compétents afin qu'une enquête soit ouverte et des poursuites éventuellement engagées. Sans entrer dans le détail des enquêtes de police judiciaire, le présent Manuel décrit la nature des pratiques de corruption ainsi que le contexte dans lequel elles s'inscrivent, de sorte que les vérificateurs soient mieux à même d'appréhender dans quelle mesure ils peuvent aider les fonctionnaires chargés des enquêtes pénales et les autres autorités répressives à lutter contre ces infractions.

Il serait souhaitable que les administrations fiscales diffusent ce Manuel auprès de leurs vérificateurs comme un outil de référence à utiliser dans le cadre de leurs activités, et qu'elles l'intègrent à leurs programmes de formation. Certes, le Manuel a pour but de sensibiliser ces acteurs aux opérations et activités liées à la corruption, mais il n'a pas pour objet de se substituer aux règles et procédures nationales. Les administrations fiscales peuvent l'adapter à leurs circonstances nationales et elles souhaiteront peut-être y annexer des informations sur certaines règles et procédures nationales afin de créer leur propre version du Manuel. Il est également important de noter que les diverses listes d'indicateurs de corruption éventuelle figurant dans ce Manuel ne sauraient être exhaustives et qu'elles doivent être complétées en tant que de besoin selon la situation et l'expérience propres à chaque pays.

Une liste de sites Internet, de ressources et d'autres publications utiles figure à l'annexe A. L'annexe B présente dans leurs grandes lignes les divers renseignements devant figurer dans une notification adressée aux autorités répressives ou au ministère public compétents afin de les informer des soupçons de corruption formés par un vérificateur. Enfin, l'annexe C présente sous forme synthétique l'ensemble des indicateurs de corruption éventuelle recensés dans les divers chapitres du Manuel.

Le texte du présent Manuel sera modifié en tant que de besoin afin d'être tenu à jour. La dernière édition en date est disponible dans plusieurs langues sur le site de l'OCDE à l'adresse [www.oecd.org/fr/ctp/delits/manuel-sensibilisation-corruption.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/manuel-sensibilisation-corruption.htm).

## Note

1. La pratique des pots-de-vin est une forme de corruption consistant à offrir, promettre ou octroyer intentionnellement un avantage indu à un agent ou à un décideur pour que celui-ci agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de ses fonctions officielles. C'est dans les faits la forme de corruption que les vérificateurs fiscaux sont le plus susceptibles de rencontrer dans l'exercice de leurs fonctions. Par conséquent, dans le présent manuel, l'expression « pot-de-vin » se rapportera spécifiquement à cette pratique et la notion de « corruption » devra s'entendre au sens plus général du terme.

## Que sont les pots-de-vin et la corruption ?

Comme pour d'autres pratiques relevant de la criminalité en col blanc, les mêmes justifications et excuses sont sans cesse invoquées à l'égard de la corruption : « tout le monde le fait », « c'est le prix à payer », « ça n'a pas vraiment d'importance », « ça ne fait de mal à personne ». Toutes ces assertions sont fausses. La corruption d'agents ou de décideurs publics ou privés, de même que le versement de pots-de-vin, posent de graves problèmes sur le plan de la moralité et de l'action publique. Ces infractions font des victimes, et elles ont un coût économique et social élevé. La corruption fausse les règles du jeu pour les entreprises honnêtes et plonge au cœur du tissu social des pays développés comme des pays en développement. Ces pratiques peuvent entraîner la mise sur le marché de produits de qualité insatisfaisante et dangereux, l'utilisation, dans des projets d'infrastructures, de matériaux de construction non conformes aux normes mettant en péril la santé et le bien-être de la population, ou encore le détournement de sommes cruciales pour les services d'éducation, de santé et sociaux. Au bout du compte, nous en faisons tous les frais.

La corruption est un phénomène protéiforme, mais elle implique dans chaque cas le détournement d'une charge publique ou privée à des fins personnelles. Un agent corrompu peut ainsi exercer son pouvoir d'une manière indue (une personne chargée des achats va accorder un contrat à un fournisseur lui ayant versé un pot-de-vin, par exemple) ou ne pas exercer son pouvoir comme il le devrait (un inspecteur des bâtiments et travaux publics ferme les yeux sur des pratiques de construction contraires aux normes au lieu de les signaler comme il le devrait, par exemple). D'autres acteurs impliqués dans la corruption peuvent agir pour diverses raisons personnelles ou professionnelles. Les opérations entachées de corruption peuvent être extrêmement simples ou incroyablement complexes, et impliquer des entreprises de nombreux pays différents. La corruption peut toucher les plus hauts échelons de l'administration publique comme des grandes entreprises multinationales. Elle peut aussi avoir cours au niveau local, dès qu'une personne a le pouvoir d'influencer des décisions.

La corruption est l'un des principaux obstacles à un développement économique, politique et social durable dans les économies en développement, émergentes et développées. Globalement, elle réduit l'efficacité et accroît les inégalités. Selon les estimations du Forum économique mondial, la corruption coûterait plus de 5% du PIB mondial, soit 2 600 milliards USD. La Banque mondiale estime quant à elle que les pots-de-vin versés chaque année s'élèvent à plus de 1 000 milliards USD. Les effets néfastes de la corruption sont multiples et variés. Les investisseurs sont souvent réticents à placer leurs capitaux dans des pays que l'on estime minés par la corruption, faute de pouvoir évaluer aisément le risque ou la rentabilité de leur investissement. Les procédures administratives peuvent être ralenties à la fois par les agents corrompus et par les mécanismes mis en place pour

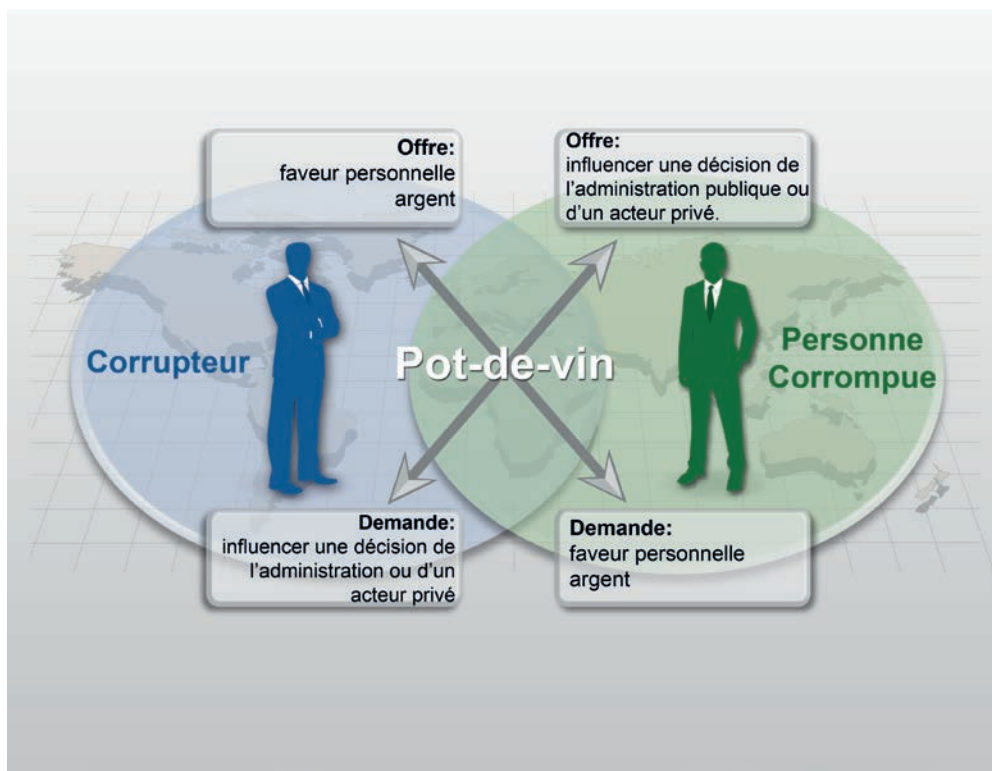
déceler la corruption et lutter contre ce phénomène. Par ailleurs, la corruption peut être liée à d'autres infractions pénales comme la fraude fiscale, le blanchiment de capitaux et la grande criminalité organisée.

## Typologie de la corruption

La corruption peut prendre de nombreuses formes, comme le favoritisme, le népotisme et le clientélisme. Les types de corruption qu'un vérificateur fiscal est le plus susceptible de rencontrer dans le cadre de ses fonctions sont les pots-de-vin, le détournement de fonds et l'extorsion.

### Pratique des pots-de-vin

La pratique des pots-de-vin consiste à offrir, promettre ou octroyer intentionnellement un avantage indu, pécuniaire ou autre, à un agent ou à un décideur pour que celui-ci agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de ses fonctions. Le mécanisme à l'œuvre est illustré dans le schéma ci-dessous.



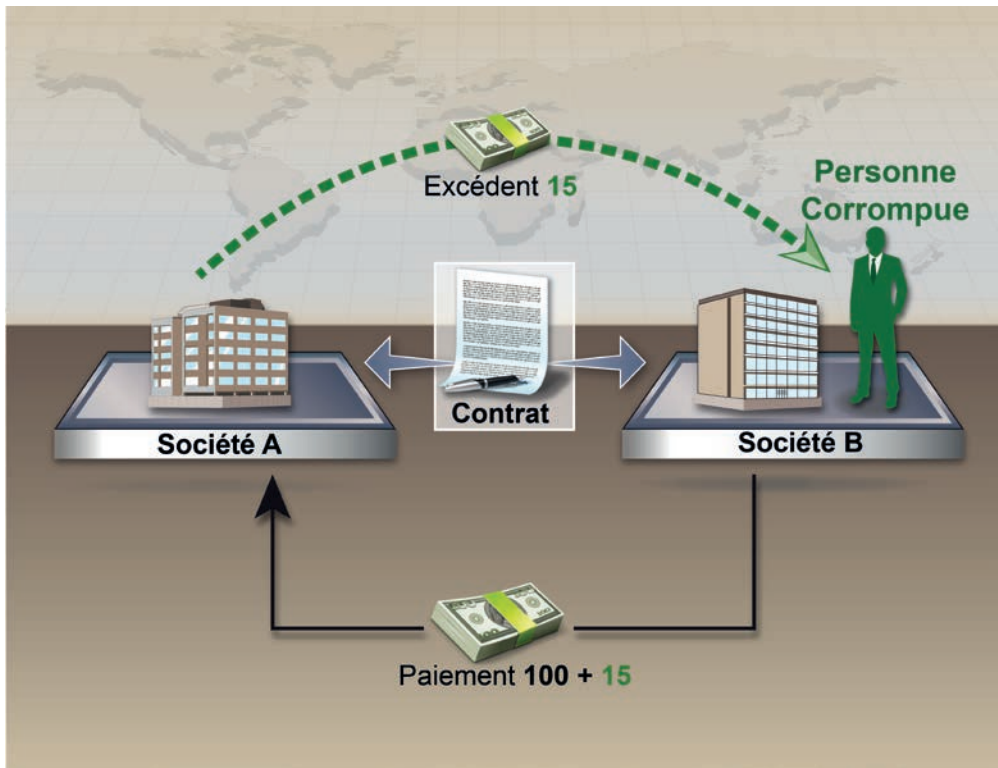
En règle générale, dans toute affaire de corruption à visée commerciale, on dénombre quatre principaux acteurs : le corrupteur et la personne corrompue, et leurs organisations respectives. Bien que cela ne soit pas toujours le cas, ces entités sont parfois des victimes

directes de la corruption, comme par exemple lorsqu'une administration publique paye des services plus cher qu'elle ne le devrait du fait de l'existence d'un mécanisme de rétrocessions illicites, ou lorsqu'une entité privée conclut un contrat à des conditions défavorables en raison de l'intervention du corrupteur et de la personne corrompue. La corruption peut aussi faire des victimes indirectes, comme les particuliers qui se trouvent lésés lorsque des fonds sont détournés des services publics, ou les entreprises honnêtes qui se voient contraintes de perdre des contrats parce qu'elles refusent de verser des pots-de-vin.

Les pots-de-vin peuvent prendre notamment les formes suivantes :

- *Rétrocessions illicites* – Une rétrocession illicite est une forme de pot-de-vin versée à une personne influente au sein d'une institution, en contrepartie de l'assurance que le corrupteur obtiendra quelque avantage de la part de l'institution en question. Les rétrocessions illicites sont souvent versées par des sociétés qui souhaitent s'assurer des contrats lucratifs ou à des conditions avantageuses. En contrepartie de son aide, le décideur au sein de l'organisation octroyant le contrat perçoit une partie du bénéfice (ainsi « rétrocedé »). L'organisation octroyant le contrat, quant à elle, ignore que son agent a perçu un versement.
- *Commissions occultes* – Les entreprises ont souvent recours aux services d'agents chargés de conclure des contrats pour leur compte, pour vendre sur un marché étranger, par exemple. Les commissions occultes sont une forme de pot-de-vin par laquelle un agent demande ou accepte un paiement afin d'influencer ces contrats au profit du corrupteur, sans que le cocontractant en soit informé ou ait donné son consentement. L'avantage recherché peut être de s'assurer un contrat, d'obtenir des conditions avantageuses, voire d'empêcher un concurrent de conclure un contrat.
- *Paiements de facilitation* – Les paiements de facilitation sont versés par une entreprise à un agent public pour veiller à ce que ce dernier exerce normalement ses fonctions ou pour l'encourager à le faire. À titre d'exemple, une entreprise peut verser une somme à un agent des douanes pour éviter tout retard indu dans le dédouanement d'une cargaison. Les paiements de facilitation ont pour but d'influencer le comportement d'un agent. Dans bon nombre de pays ce type de paiement n'est pas illégal, les vérificateurs fiscaux doivent donc s'informer de la manière dont ces versements sont traités dans leur pays.
- *Trafic d'influence* – Il y a trafic d'influence lorsqu'un agent cherche à se faire rémunérer pour exercer son influence afin d'assurer un avantage indu ou une faveur au payeur. L'expression « trafic d'influence » est également employée lorsque le corrupteur sollicite de son propre chef un agent afin que celui-ci exerce son influence pour lui assurer un avantage indu ou une faveur en contrepartie d'un paiement. Si le trafic d'influence est le plus souvent observé dans la sphère politique, il touche également le monde des affaires.
- *Corruption électorale* – Dans certains pays, les dons visant à promouvoir un candidat ou un parti politique constituent une infraction lorsqu'ils sont versés dans l'intention d'influencer l'issue d'une élection, ou encore de s'assurer ou de conserver un contrat avec l'administration publique.

### Exemple : exemple de rétrocession illicite simple



La société B est une entreprise appartenant à l'État chargée de coordonner la rénovation des chemins de fer publics, et notamment d'attribuer les contrats. Elle a lancé un appel d'offres auprès d'un certain nombre d'entreprises pour la réalisation des travaux. La société A (le corrupteur) est une société privée qui a soumissionné pour obtenir ce contrat, d'une valeur de 100 millions USD. La société A s'entend avec un agent corrompu de la société B afin que sa candidature soit retenue et qu'elle touche une rétribution de 115 millions USD, en contrepartie de quoi elle « rétrocédera » 15 millions USD à l'agent corrompu.

#### Détournement de fonds

Il y a détournement de fonds lorsqu'un agent public ou privé s'approprie de l'argent ou d'autres actifs qui lui ont été confiés dans le cadre de ses fonctions. Le détournement de fonds est une forme de fraude financière qui implique souvent la falsification de documents et de registres sur de longues périodes pour masquer le détournement systématique et régulier de petites sommes.

### **Extorsion**

Il y a extorsion lorsqu'une personne use illégalement de ses fonctions pour exiger un paiement contre l'octroi d'un avantage économique indu. À l'instar du pot-de-vin, l'extorsion implique le versement d'une somme à une personne de pouvoir ou d'influence, à ceci près que, dans le cas de l'extorsion, c'est le bénéficiaire de la somme qui exige d'être payé, en ayant recours pour cela à l'intimidation, aux menaces ou à la force.



## Le rôle de l'administration fiscale dans la lutte contre les pots-de-vin et la corruption

Les administrations fiscales ont un rôle important à jouer dans la lutte contre la corruption. Dans le cadre de leurs fonctions, les vérificateurs fiscaux sont très bien placés pour déceler des indicateurs de corruption éventuelle, et les administrations fiscales ont le devoir d'exercer leur mission et leur pouvoir pour aider les autres administrations publiques à lutter contre les infractions de corruption, ce qu'elles font principalement à deux titres.

Tout d'abord, une administration fiscale est chargée de veiller au respect du droit fiscal national. Dans la plupart des pays, les pots-de-vin ne sont pas fiscalement déductibles. Les vérificateurs doivent prendre des mesures pour déceler ces paiements, s'assurer qu'ils ne sont pas déduits et, si nécessaire, appliquer les sanctions appropriées prévues par le droit fiscal national. Par ailleurs, les pots-de-vin et autres produits de la corruption peuvent être imposables en vertu du droit fiscal national; il convient alors d'appliquer cette disposition. En empêchant la déduction fiscale des pots-de-vin versés, en imposant les pots-de-vin reçus et en infligeant des sanctions adéquates, les administrations fiscales n'élimineront peut-être jamais la corruption, mais elles mettent tout en œuvre pour la limiter. Des particuliers ou des entreprises continueront de s'accommoder de ces risques en tant que prix à payer. Toutefois, en appliquant rigoureusement la loi, les administrations fiscales réduiront les avantages tirés de la corruption et indiqueront ainsi clairement qu'il ne s'agit pas d'une pratique commerciale acceptable.

Deuxièmement, dans la plupart des pays, lorsqu'un vérificateur fiscal découvre, au cours d'un contrôle des informations qui l'amènent à soupçonner l'existence d'actes de corruption, l'administration fiscale est tenue de faire part de ces soupçons à l'autorité répressive ou au ministère public compétents. Cette obligation de notification accroît considérablement la probabilité de poursuites fructueuses. Parallèlement, elle permet aussi à l'autorité compétente de prendre des mesures pour récupérer les produits de la corruption auprès des personnes ou sociétés impliquées. Cette démarche garantit, dans la mesure du possible, que nul ne tire d'avantage pécuniaire de la corruption.

Lorsqu'un vérificateur fait part de ses soupçons de corruption à une autorité répressive ou à un ministère public, l'administration fiscale doit faire le nécessaire pour garantir la stricte confidentialité de ces informations et veiller à la sécurité de son agent. L'application de règles explicites de protection des vérificateurs leur permet de remplir leur mission en toute sécurité et encourage d'autres acteurs à faire état de soupçons similaires. Ces règles, qui peuvent varier d'un pays et d'une administration fiscale à l'autre selon leurs



particularités, doivent être élaborées en fonction des risques que l'on estime encourus par les vérificateurs dans le pays concerné.

## Liens avec le blanchiment de capitaux

Les pots-de-vin et autres actes de corruption constituent des infractions principales du blanchiment d'argent. Par conséquent, lorsqu'un vérificateur décèle des indicateurs de ces pratiques, il doit également rechercher d'éventuels indicateurs de blanchiment. S'il en trouve, il peut être dans l'obligation d'en informer la cellule de renseignement financier. Ainsi, les informations découvertes par un vérificateur fiscal peuvent aussi déclencher une enquête pour blanchiment de capitaux.

Le *Manuel de sensibilisation au blanchiment de capitaux à l'intention des vérificateurs fiscaux* publié par l'OCDE est un guide pratique destiné à alerter sur les questions liées au blanchiment de capitaux et aux indices éventuellement révélateurs de cette pratique que les vérificateurs fiscaux sont susceptibles de rencontrer dans le cadre de leur travail.

## 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.

## Indicateurs de pots-de-vin ou de corruption éventuels

Les vérificateurs fiscaux doivent avoir connaissance des indicateurs de corruption éventuelle afin de pouvoir en tenir compte lors de la préparation d'un contrôle et de les reconnaître lorsqu'ils existent. Le présent chapitre présente une typologie des principaux indicateurs susceptibles d'être décelés lors de différentes étapes, que ce soit l'analyse du risque d'infraction qui préside à la sélection des dossiers à vérifier, l'étude d'une déclaration fiscale, la préparation d'un contrôle ou le contrôle lui-même.

Des indicateurs de corruption peuvent être découverts dans une multitude d'éléments. Les plus évidents sont les déclarations fiscales, les relevés bancaires et les états financiers (compte de résultat, bilan, tableau de trésorerie, etc.), mais les vérificateurs fiscaux peuvent aussi les rechercher dans des informations librement accessibles au public comme des articles de presse, des sites Internet consacrés au secteur ou à la région concernés et des bases de données sur les prix de marché usuels (afin de comparer les conditions des contrats avec les normes du marché). Les rapports d'audit interne, les rapports de tribunaux et les dénonciations anonymes peuvent également être des sources d'information utiles, bien que toute information fournie sous couvert d'anonymat doive être scrupuleusement recoupée avec des preuves émanant de sources indépendantes.

La corruption peut survenir dans bien des situations et à tous les échelons des institutions publiques et privées. Les vérificateurs doivent savoir que, dans le secteur public, lorsqu'une personne politiquement exposée est impliquée dans une opération, l'influence considérable qu'elle exerce peut donner lieu à des actes de corruption. Les personnes politiquement exposées sont celles qui occupent une fonction publique de haut rang, comme les personnalités politiques de premier plan, ainsi que leurs proches et associés. Le risque de blanchiment de capitaux étant plus élevé avec de telles personnes, les établissements financiers et certaines autres institutions ont l'obligation de tenir des registres des opérations et comptes les impliquant. Pour les aider à identifier ce type de personnes, un certain nombre d'institutions publiques et privées tiennent des listes qui peuvent être consultables par les vérificateurs au cours de leurs contrôles.

Pour les besoins du présent Manuel, les indicateurs de corruption éventuelle ont été classés en cinq grandes catégories, qui seront étudiées dans les chapitres suivants. Dans la pratique, la plupart des indices qu'un vérificateur est susceptible de découvrir concernent les contribuables qui versent des pots-de-vin ou effectuent d'autres paiements liés à des actes de corruption. Les quatre premiers chapitres ci-après leur sont consacrés. Bon nombre de ces indicateurs peuvent aussi être utilisés lorsqu'il s'agit d'examiner la situation d'une personne

ayant peut-être reçu des pots-de-vin ou d'autres produits de la corruption. Néanmoins, les destinataires des versements font l'objet d'un cinquième chapitre consacré aux indicateurs de corruption qui les concernent spécifiquement. Les cinq chapitres sont les suivants :

- Indicateurs ayant trait aux facteurs de risque externes ou internes au contribuable
- Indicateurs ayant trait aux opérations réalisées par le contribuable
- Indicateurs ayant trait aux paiements et mouvements de capitaux
- Indicateurs ayant trait au résultat des opérations réalisées par le contribuable
- Indicateurs ayant spécifiquement trait aux destinataires des produits de la corruption éventuelle

Même isolé, un indicateur de corruption doit être pris en compte. Pour le vérificateur, son existence peut justifier la recherche d'autres indicateurs ou d'éventuels éléments probants avant la notification d'une possible infraction. De fait, en cas de corruption, les indicateurs sont rarement isolés. C'est ce qui ressort des cinq chapitres suivants, qui présentent des cas réels dans lesquels des vérificateurs ont repéré des éléments clés ayant abouti ou contribué à une enquête pour corruption.

Lorsqu'un vérificateur soupçonne un contribuable ou un agent d'être mêlé à des pratiques de corruption, il doit, dans le but de déterminer l'impôt dû par les parties impliquées, envisager d'étendre ses investigations à l'autre partie impliquée dans la transaction de pot de vin ou de corruption afin de rechercher des indicateurs chez elle également. À cette occasion, il est possible que l'administration fiscale d'un autre pays soit contactée si l'acte de corruption présumé dépasse les frontières nationales.

Une liste complète de l'ensemble des indicateurs évoqués dans ces chapitres figure à l'annexe C.

# Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque externes ou internes au contribuable

## Introduction

Les vérificateurs doivent être conscients que c'est dès l'attribution du dossier et avant le contrôle sur place que débute la détection d'une éventuelle corruption. À cette étape, ils doivent comme chaque fois se familiariser avec les particularités de l'activité du contribuable et du secteur dans lequel il opère.

Une fois sur le terrain, avant de pouvoir déterminer s'il y a lieu de soupçonner un acte de corruption, le vérificateur doit étudier soigneusement le mode de fonctionnement de l'entreprise, visiter les locaux et examiner les registres du contribuable de manière approfondie. C'est à cette seule condition qu'il pourra se faire une idée claire de ses opérations et de la manière dont des parties prenantes peuvent éventuellement se livrer à des pratiques de corruption. En étudiant le mode de fonctionnement de l'entreprise, le vérificateur doit déterminer quels sont les points forts de ses mécanismes de contrôle interne et évaluer la possibilité que des propriétaires ou des dirigeants versent des pots-de-vin sans se faire repérer.

Le vérificateur peut noter la présence d'indicateurs de corruption lors de sa visite de l'entreprise et lorsqu'il est présent sur place. En se renseignant, dans un but utile au contrôle fiscal, sur les personnes responsables de la négociation et de la conclusion des contrats et de l'autorisation des paiements, il peut éventuellement mettre en lumière des failles dans le mécanisme de contrôle et des voies de corruption possibles. En effectuant des rapprochements entre des informations – par exemple celles des comptes de frais, fréquemment utilisés pour les versements de pot-de-vin –, en identifiant les personnes clés dans les opérations et tout lien entre elles, en étudiant le bien-fondé du recours à un intermédiaire (consultant, par exemple), en examinant les contrats et la valeur des biens transférés, en consultant la correspondance, les comptes bancaires, les registres de déplacement et autres documents clés et en s'appuyant peut-être sur des informations extérieures au contribuable, le vérificateur peut s'assurer de la non-déductibilité de certains paiements, conformément aux dispositions du droit fiscal national.



## Indicateurs

### Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque externes au contribuable

- Le contribuable exerce ses activités dans un pays à haut risque<sup>1</sup> ou est lié à des sociétés qui y opèrent.
- Le contribuable exerce ses activités dans un secteur à haut risque<sup>2</sup>. Par exemple :
  - ◆ Bâtiment et travaux publics
  - ◆ Services d'utilité publique
  - ◆ Immobilier, foncier, services juridiques et services aux entreprises
  - ◆ Pétrole et gaz
  - ◆ Extraction minière
  - ◆ Production et transport d'électricité
  - ◆ Produits pharmaceutiques et santé
- Le contribuable exerce ses activités dans un secteur très réglementé ou dans un secteur nécessitant des autorisations ou licences de l'administration publique.

### Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque internes au contribuable

#### *Indicateurs ayant trait à la forme juridique et aux relations du contribuable*

- Structure juridique complexe ou internationale sans raison commerciale, juridique ou fiscale apparente.
- Possession ou contrôle d'une entité juridique sans objet commercial ou n'ayant que peu d'utilité commerciale, en particulier s'il s'agit d'une entité offshore.
- Des proches du propriétaire ou de hauts dirigeants comptent parmi les salariés ou les relations d'affaires du contribuable.
- Des personnes politiquement exposées ou des proches de ces personnes comptent parmi les salariés ou les relations d'affaires du contribuable.

#### *Indicateurs ayant trait aux mécanismes de contrôle interne du contribuable*

- L'attitude de la direction et les règles mises en place sont indifférentes à la lutte contre la corruption ou laxistes à cet égard.
- Les mécanismes de contrôle interne visant à détecter et à prévenir la corruption (service d'audit interne indépendant, par exemple) sont peu nombreux, voire inexistants.
- Le recours à des consultants et leur sélection sont mal contrôlés.

### Indicateurs ayant trait aux antécédents du contribuable

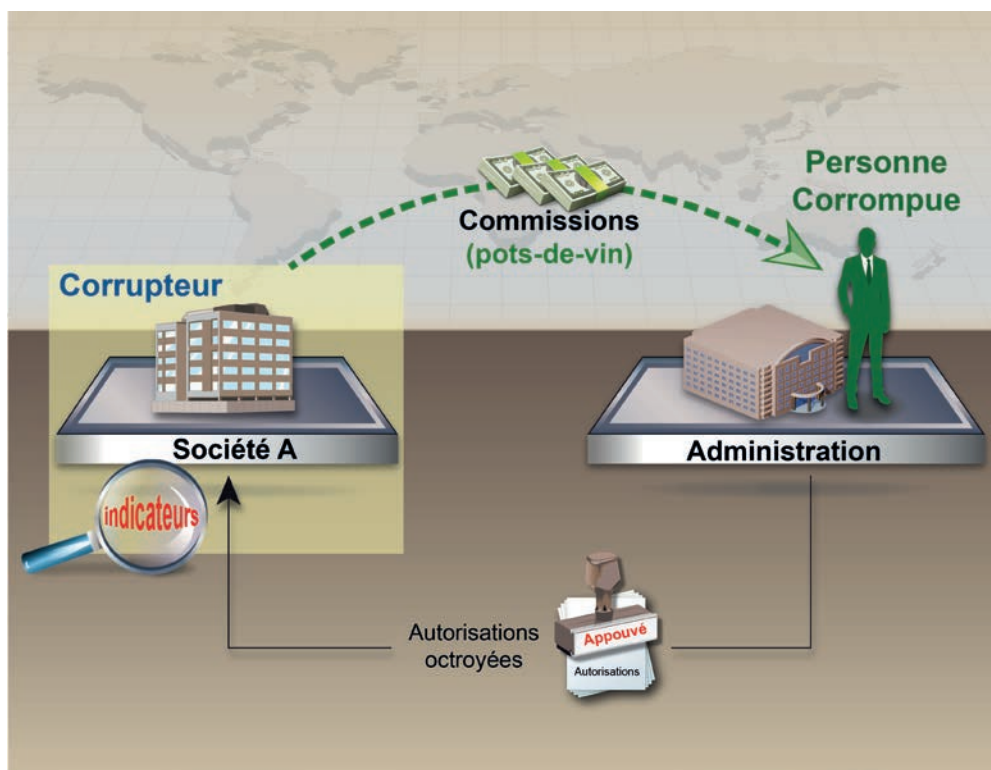
- Le contribuable a déjà été soupçonné de délit financier ou fait l'objet de poursuites à ce titre.

### Indicateurs ayant trait à des tentatives d'influence du contrôle fiscal

- Tentatives visant à influencer le vérificateur fiscal, y compris en lui proposant un pot-de-vin.
- Tentatives d'entrave au contrôle fiscal, par exemple en refusant de répondre aux questions ou en refusant de transmettre des informations financières ou de la correspondance.

## Exemples

### Activités dans un pays à haut risque

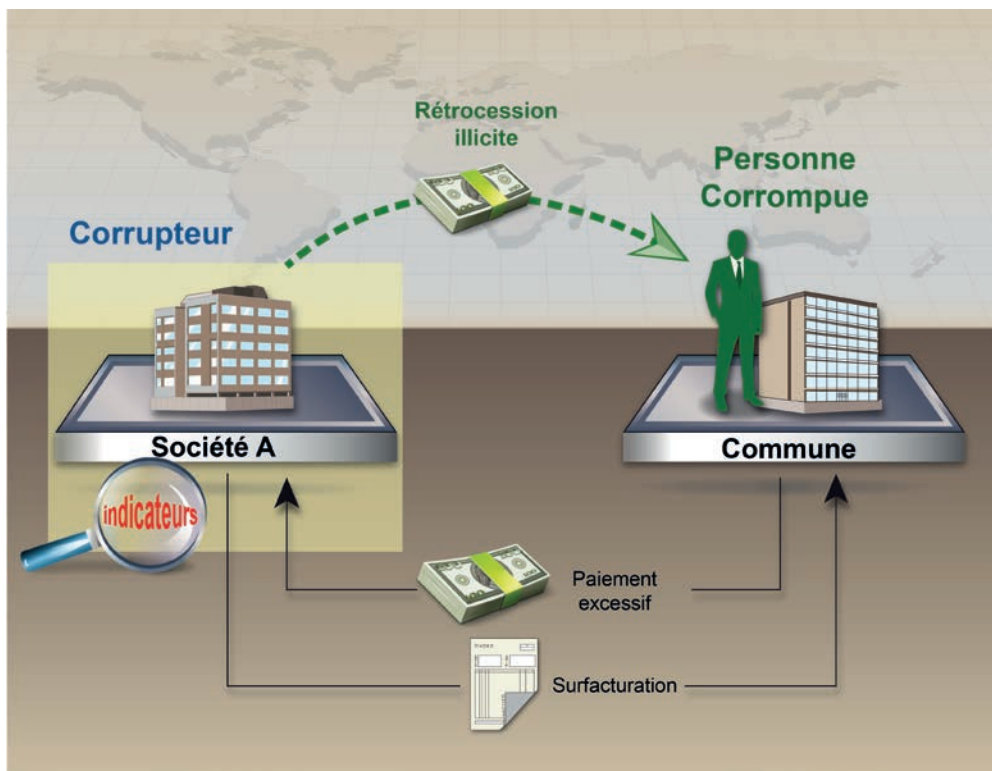


La société A (le corrupteur) est une entreprise de construction chargée de bâtir de grandes installations industrielles dans le pays X, situé dans les derniers rangs du classement

par indice de perception de la corruption établi par Transparency International. Au cours d'un contrôle fiscal, le vérificateur découvre des versements en liquide comptabilisés en « commissions » pour un total de 400 000 USD. La direction de la société A n'est pas en mesure d'expliquer ces sommes de manière convaincante. Le vérificateur découvre en outre qu'elles ont été versées sans avoir fait l'objet de factures (la société a utilisé des bordereaux internes pour déclencher les paiements). Il pousse donc ses investigations et découvre qu'au cours de la construction, la société A a dû faire expédier des machines industrielles spécialisées sur le chantier. Cet envoi nécessitait d'obtenir une autorisation qui, comme le savait la société A, pouvait prendre un temps considérable et risquait d'être refusée. La société A s'est donc rapprochée d'agents de l'administration publique (les personnes corrompues) et leur a proposé des pots-de-vin en espèces s'ils acceptaient d'octroyer l'autorisation rapidement.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que la société A était chargée d'un chantier d'envergure dans un pays à haut risque. D'autres indicateurs ont aussi joué : le fait que la société A exerce ses activités dans un secteur nécessitant des autorisations des pouvoirs publics, la présence de paiements importants en liquide et le fait que ces paiements aient été effectués à partir de bordereaux internes.

### Relations d'affaires avec un proche



Une commune est l'un des principaux clients d'une petite société de peinture, la société A (le corrupteur). Au cours du contrôle fiscal de la société A, le vérificateur découvre deux

anomalies : d'une part, pour réaliser les travaux mandatés par la commune, la société a employé un volume de peinture inférieur à celui que les contrats laissaient escompter et, d'autre part, le bénéfice brut tiré de ces travaux est largement supérieur aux normes du secteur, ce qui laisse supposer une surfacturation.

Le vérificateur décide donc de mener des recherches du côté de la commune elle-même. Il découvre ainsi que les contrats de peinture sont octroyés par un salarié (la personne corrompue) qui se trouve être également un proche du propriétaire de la société A. Le vérificateur avise l'autorité répressive compétente de ces éléments suspects et une enquête pénale est ouverte. Celle-ci révèle que la commune n'a mis en place aucun mécanisme de contrôle efficace pour veiller à ce que les contrats soient octroyés en toute indépendance, et que le même employé a aussi attribué d'autres contrats à des amis et des membres de sa famille. L'enquête de police judiciaire permet de découvrir qu'une partie de l'argent versé par la commune à la société A est reversée à l'employé sous la forme de rétrocessions illicites. Les conclusions de l'enquête entraînent des poursuites pour corruption et criminalité organisée qui mèneront à un certain nombre de condamnations.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que les contrats de la commune aient été attribués à la société A par un proche du propriétaire de cette société. D'autres indicateurs ont aussi joué : la marge bénéficiaire brute très élevée de la société sur les contrats passés avec ce seul client, le fait que les contrats soient approuvés par une seule et même personne et l'absence d'appel d'offres pour leur attribution.

## Notes

1. Les pays à haut risque sont ceux qui ne se livrent pas à un échange effectif de renseignements, affichent un score médiocre au classement par indice de perception de la corruption ou par indice de corruption des pays exportateurs établi par Transparency International et un score élevé au classement par indice d'opacité financière du Réseau pour la justice fiscale.
2. Les secteurs à haut risque sont ceux qui affichent un score médiocre au classement par indice de perception de la corruption établi par Transparency International. Les secteurs énoncés ci-dessus ont obtenu de faibles scores au classement 2011.



# Indicateurs ayant trait aux opérations réalisées par le contribuable

## Introduction

Le présent chapitre est consacré aux indicateurs décelables dans transactions dans lesquelles un contribuable est partie. Ces indicateurs concernent en particulier les conditions ainsi que les parties aux transactions – y compris les intermédiaires et consultants. Une entreprise opérant sur un marché étranger peut avoir de nombreuses raisons valables de recourir à des consultants externes, par exemple pour s'assurer les services d'une personne connaissant bien la législation et les pratiques commerciales locales ainsi que les particularités du secteur dans le pays. Les consultants peuvent aussi faciliter les relations d'affaires aux nouveaux entrants sur un marché. Il n'en reste pas moins que, dans les affaires de pots-de-vin, des consultants sont souvent utilisés afin de négocier des accords et faciliter l'exécution de l'opération illicite. Le paiement de pots-de-vin prend par exemple souvent la forme d'une commission versée au consultant, dont une partie est ensuite employée pour payer l'agent public corrompu. C'est pourquoi, lorsqu'ils s'accompagnent d'autres indicateurs, des liens étroits entre un contribuable et des consultants externes peuvent être le signe qu'une enquête pour corruption devrait être envisagée, sans oublier toutefois que la principale mission du vérificateur fiscal est de déterminer le montant de l'impôt dont le contribuable est redevable.

Les vérificateurs doivent accorder une attention toute particulière aux opérations inhabituelles qu'ils remarquent, celles-ci pouvant en effet indiquer un plus grand risque de corruption. Une opération peut se révéler inhabituelle par bien des aspects, mais il existe des caractéristiques prédominantes :

- une opération ne correspond pas aux antécédents ou à la situation de l'intéressé ;
- une opération n'a aucune explication économique ou logique ;
- l'identité des parties à une opération n'est pas claire ; et
- une opération où la provenance ou la destination des fonds n'est pas claire.

Le *Manuel de sensibilisation au blanchiment de capitaux à l'intention des vérificateurs fiscaux* publié par l'OCDE<sup>1</sup> décrit une opération inhabituelle comme suit :

*L'adjectif « inhabituel » signifie qu'une opération diffère des normes en vigueur dans un secteur particulier ou s'écarte des habitudes d'un individu, compte tenu de son passé, de ses activités normales*

ou de ses revenus déclarés. Toute déviation par rapport à la conduite normale ou escomptée peut indiquer un risque. Plus cette déviation est grande et plus les situations inhabituelles se multiplient, plus le risque de blanchiment de capitaux est important.

## Indicateurs

### Indicateurs ayant trait aux parties à une opération

- L'identité des parties impliquées dans une opération n'est pas claire.
- Des contrats ont été passés avec des entreprises ou des prestataires de services inattendus ou qui n'interviennent généralement pas dans le secteur d'activité du contribuable.
- Des contrats ont été passés avec une société détenue ou contrôlée par une personne politiquement exposée (ou un proche d'une personne politiquement exposée), en particulier si cette personne est autorisée à attribuer des contrats ou à octroyer des autorisations en rapport avec l'activité du contribuable.
- Des opérations ont été réalisées avec des sociétés offshore, en particulier lorsqu'elles sont situées dans des pays à haut risque.
- Le contribuable a recours à des intermédiaires ou des consultants situés dans un pays à haut risque ou dans un pays dans lequel l'entreprise n'exerce pas d'activités.
- Le contribuable a recours à des intermédiaires ou consultants qui n'ont qu'un seul client.
- Le contribuable est partie à une opération réalisée avec une société immatriculée à l'adresse d'une société prestataire de services offshore, ou dont certains administrateurs sont professionnellement domiciliés à cette adresse.
- Des opérations importantes ou significatives sont réalisées avec des sociétés de création récente, opaques ou impossibles à identifier.
- Des notes de crédit sont émises au bénéfice d'entités ou de succursales situées dans des pays à haut risque.

### Indicateurs ayant trait aux conditions de déroulement des opérations

- Des contrats ou des prêts ont été conclus sans qu'il existe de documents à l'appui.
- Des contrats ont été conclus sans que les documents y afférents énoncent clairement des points essentiels tels que la nature des biens ou services à fournir, les paiements à effectuer, etc.
- Des contrats conclus semblent ne pas correspondre aux éléments tangibles de l'opération (par exemple, lorsque les biens fournis ou les paiements réalisés diffèrent de ceux prévus au contrat et qu'aucun document n'explique cette divergence).

- Des contrats semblent avoir été conclus hors de toute logique commerciale raisonnable, comme :
- des prêts à des conditions particulièrement avantageuses ou défavorables; ou
- des contrats aux termes desquels des biens ou services semblent sous-payés ou surpayés.
- Mesures non prévues au contrat (paiements supplémentaires, etc.).
- Modifications de contrats (augmentations de prix, etc.) sans justification commerciale.
- Des éléments essentiels diffèrent des autres opérations du contribuable ou aux normes du secteur (acquisition de biens ou de services qui ne sont habituellement pas utilisés par le contribuable, par exemple).
- Le contrat prévoit des versements conditionnés à l'issue d'accords avec d'autres parties.
- Les procédures normales de passation des marchés ne sont pas appliquées (par exemple, l'entreprise n'a pas obtenu plusieurs devis alors que c'est normalement la procédure requise).
- Des personnes sous-qualifiées occupent des postes de premier plan ou des salariés fictifs figurent parmi le personnel employé par le contribuable.
- Le contribuable est dans l'incapacité d'expliquer clairement certaines opérations.

## Exemples

### *Renégociation inexplicite de contrats*

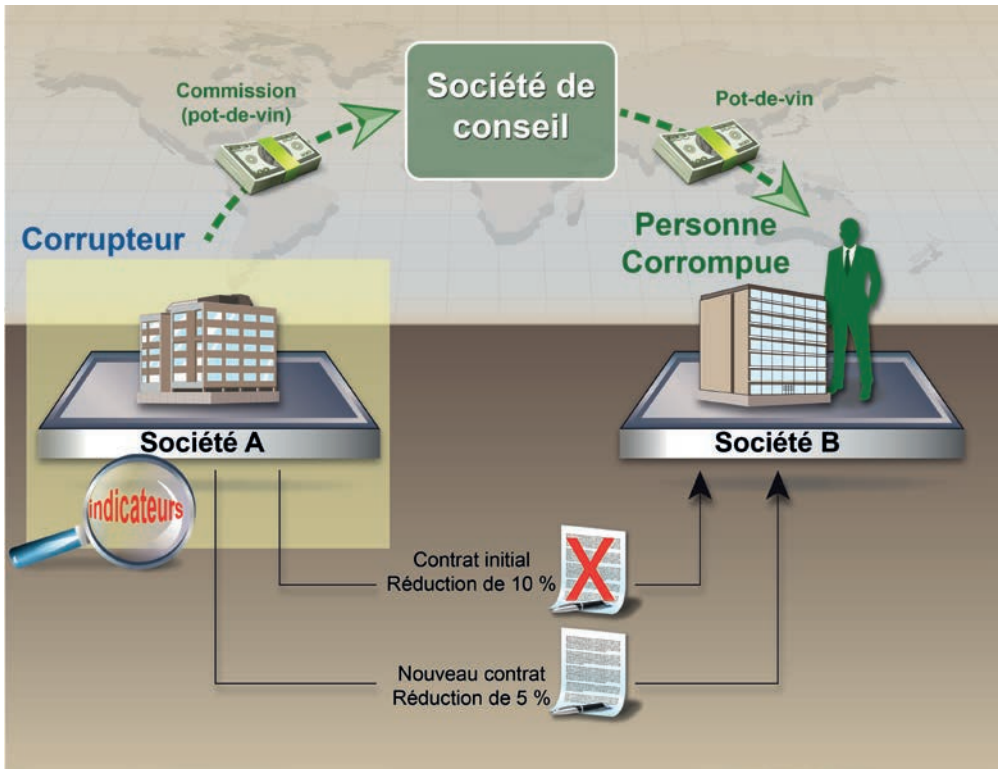
La société A (le corrupteur) fournit des services d'entretien à une entreprise d'exploitation pétrolière et gazière, la société B, située dans le pays X, dont les indices de corruption des pays exportateurs et de perception de la corruption établis par Transparency International sont médiocres. Les services en question font l'objet d'un contrat à long terme en vertu duquel la société A facture la société B en appliquant une réduction de 10% sur ses tarifs habituels. Au cours d'un contrôle de la société A, le vérificateur découvre que la société B a mis un terme à ce contrat au cours de la période sur laquelle porte son contrôle. Une enquête plus approfondie révèle que, pour négocier un nouveau contrat avec la société B, la société A a été encouragée à se mettre en contact avec une société de conseil chargée de conclure les contrats pour le compte de la société B.

La société B a passé avec la société A, pour les mêmes services, un nouveau contrat qui ne prévoit plus qu'une remise de 5% sur les tarifs habituels. Ce nouveau contrat alourdit donc les coûts de la société B pour des services pourtant identiques. La société A verse par ailleurs à la société de conseil une commission proche du surcoût supporté par la société B en vertu du nouveau contrat. Le vérificateur réussit à obtenir des informations montrant que les propriétaires de la société de conseil sont des proches du président de la

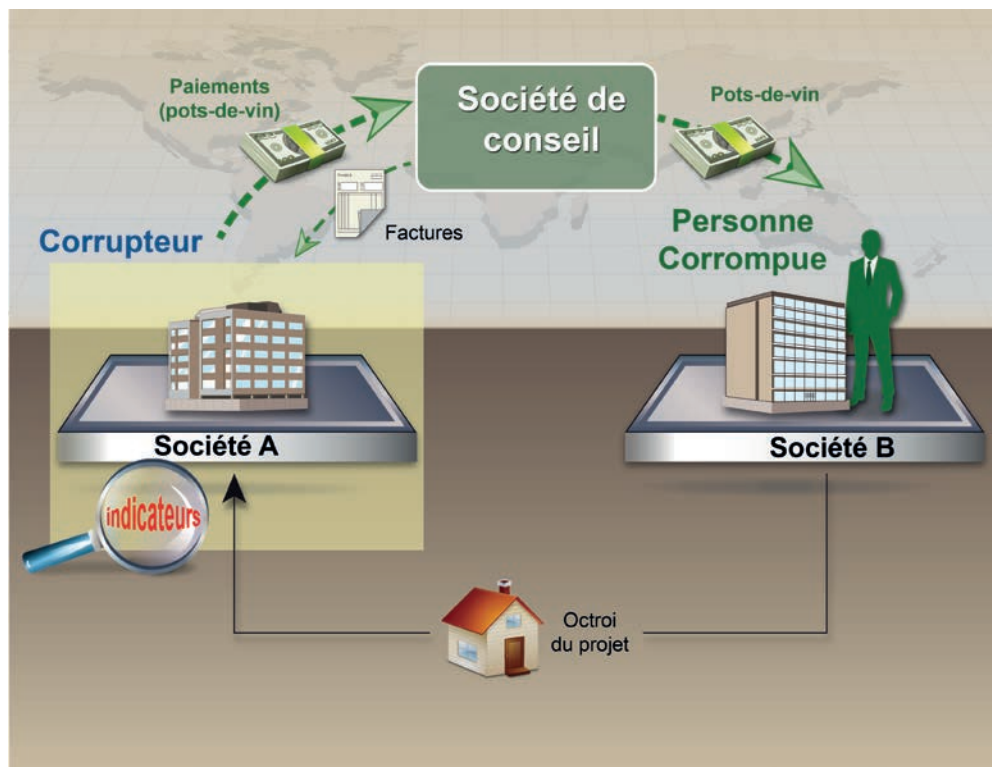


société B (la personne corrompue), lequel occupe par ailleurs des fonctions élevées au sein de l'administration publique du pays X. Le vérificateur soupçonne donc que la société B paye un montant excessif pour les services rendus en vertu du nouveau contrat avec la société A et que l'excédent est versé sous forme de pot-de-vin au président de la société B par l'intermédiaire de la société de conseil.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait qu'il n'obtenait aucune réponse satisfaisante expliquant pourquoi la société B avait résilié son contrat avec la société A pour ensuite en négocier un nouveau par l'intermédiaire d'une société de conseil, aux termes duquel elle payait davantage pour des services identiques. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société A exerçait ses activités dans un secteur à haut risque et avec une société située dans un pays à haut risque, le président de la société B était une personne politiquement exposée et les propriétaires de la société de conseil comptaient parmi ses proches.



## L'opération ne correspond pas au profil du contribuable



Au cours d'un contrôle fiscal de la société A (le corrupteur), société de promotion immobilière, des factures de services de conseil sont découvertes pour un montant de 500 000 USD. Ces paiements sont inhabituels puisque la société A ne dépense généralement pas de sommes considérables en conseil. Lorsqu'ils sont priés d'apporter des pièces à l'appui de ces factures, les responsables de la société A déclarent qu'il n'en existe aucune.

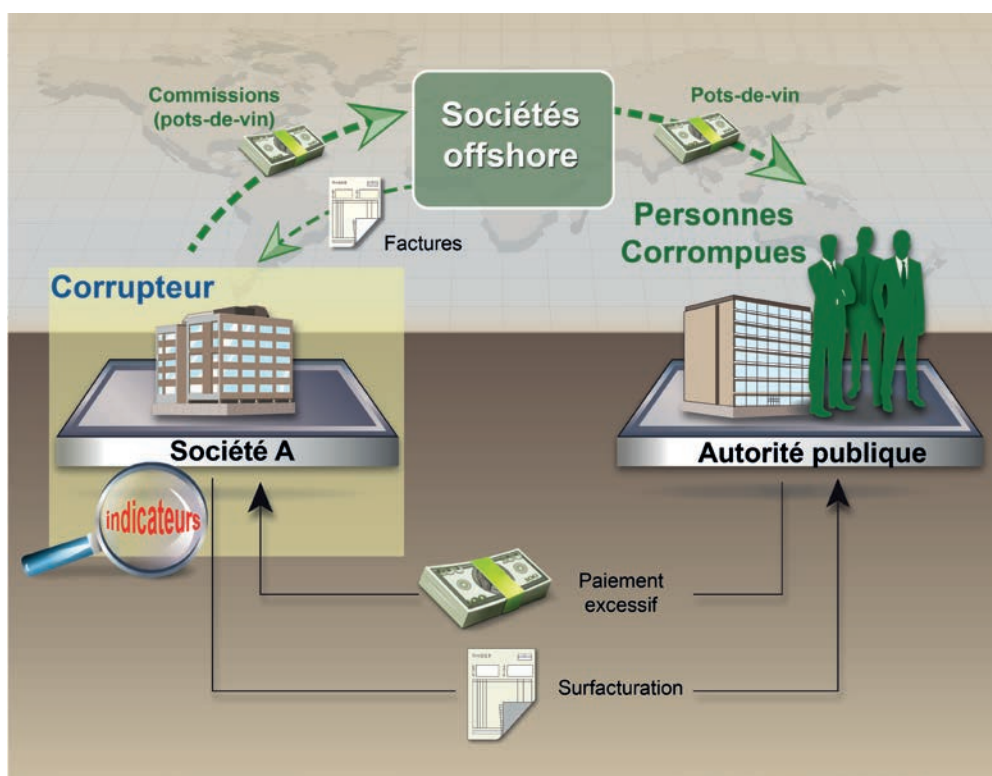
Le vérificateur décide d'effectuer une enquête auprès de la société de conseil désignée sur les factures. Détenue par une certaine M<sup>me</sup> J., cette petite société nouvellement créée ne compte que quelques clients. Ses factures s'élèvent en général à de petits montants avoisinant 1 000 USD. M<sup>me</sup> J. n'a pas de réponses à apporter aux questions du vérificateur concernant les factures envoyées à la société A et laisse son mari y répondre. Ce dernier, qui n'est pas salarié de la société de conseil, explique que celle-ci fournit à la société A des informations et conseils sur des biens immobiliers faisant l'objet d'une adjudication publique. Le vérificateur établit toutefois que la société A n'a participé à aucune adjudication au cours de la période concernée. De plus, l'une des factures s'élève à 200 000 USD, un montant *a priori* très élevé au regard des informations prétendument fournies.

Le vérificateur poursuit son enquête et découvre que Monsieur J. (la personne corrompue) travaille pour la société B, laquelle intervient dans un vaste projet immobilier commercial.

La société B a récemment octroyé à la société A un certain nombre de contrats en vue de la conception et de la construction de bâtiments. Au vu de ces éléments, le vérificateur soupçonne les paiements à la société de conseil d'être en réalité des pots-de-vin versés par la société A à Monsieur J. pour s'assurer de remporter les contrats avec la société B.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par les sommes importantes versées par la société A au titre de prestations de conseil, sans explication et sans que cela corresponde à son profil. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société A exerçait ses activités dans un secteur à haut risque, des factures de montants élevés ont été payées sans qu'il existe de pièces détaillées à leur appui et M<sup>me</sup> J. n'a pas été en mesure de renseigner le vérificateur fiscal sur les services que sa société était censée fournir.

### Manque de précision de certains contrats



Au cours du contrôle fiscal de la société A (le corrupteur), spécialisée dans l'énergie nucléaire, un vérificateur découvre un grand nombre de versements effectués à titre de « commissions de conseil ». En approfondissant son enquête, il constate que ces sommes sont versées à des sociétés de conseil en vertu de divers « contrats de conseil en affaires ». La société A semble ainsi avoir conclu un contrat de conseil en affaires pour un certain nombre de pays dans lesquels elle a construit une centrale nucléaire, ou prévoit de le faire. Dans chaque cas, les versements représentent environ 5 % de la valeur du contrat dans le pays en

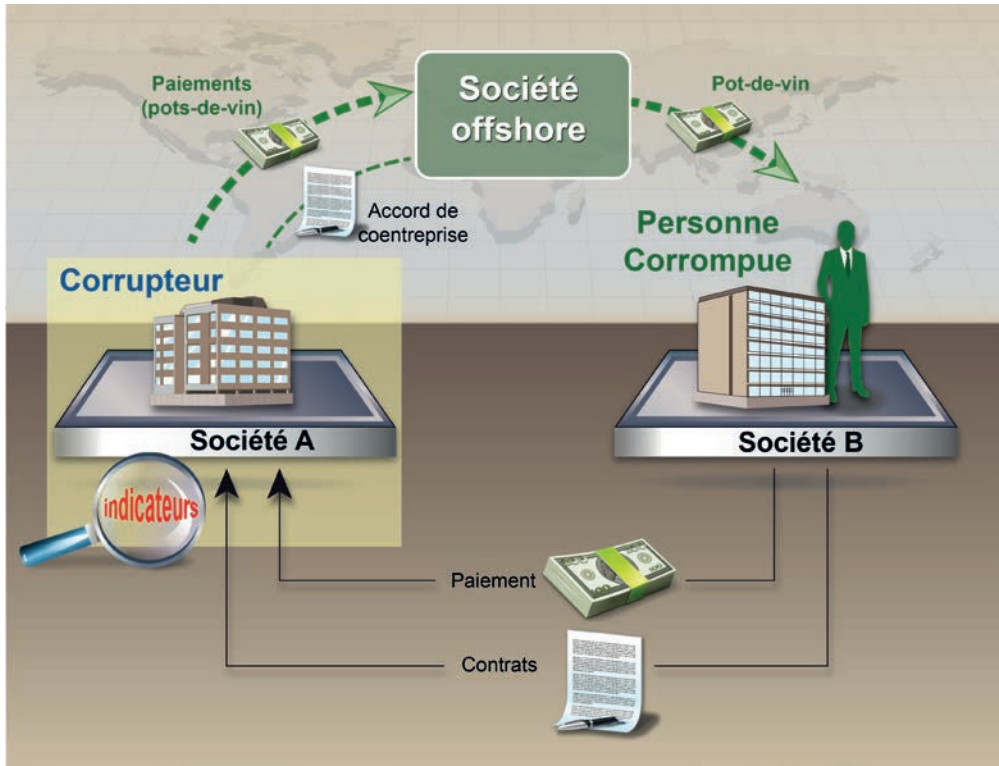
question. Tous ces contrats de conseil sont toutefois très vagues et comportent peu de détails sur la contrepartie des paiements.

Après avoir poursuivi les recherches, notamment sur Internet et en demandant des informations à l'étranger, le vérificateur découvre que les sociétés de conseil sont en fait des sociétés offshore (ou, dans certains cas, des succursales de cabinets juridiques) situées dans des pays qui n'ont pas pour habitude d'échanger des renseignements à des fins fiscales et dans lesquels la société A n'exerce aucune activité. En examinant les relevés bancaires, le vérificateur est porté à croire que ces paiements servent en réalité à verser des pots-de-vin à des agents publics étrangers (les personnes corrompues) en fonction dans des administrations qui sont en mesure d'influencer l'octroi des contrats dans leur pays.

Une fois le contrat attribué, la société A surfacture l'autorité publique en application des dispositions contractuelles. L'excédent est ensuite versé sous forme de « commission » à la société offshore et utilisé afin de payer le pot-de-vin à l'agent public étranger. Dans cette affaire, le vérificateur s'est montré particulièrement méfiant car les contrats de conseil avaient été conclus peu de temps après une modification de la législation en vigueur dans le pays de la société A rendant le versement de pots-de-vin illégal.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur des impôts ont été éveillés avant tout par le fait que la société A versait fréquemment des sommes considérables en vertu de contrats qui manquaient de précision, et ne spécifiaient pas totalement les services fournis. D'autres indicateurs ont aussi joué : par exemple, ces paiements avaient pour bénéficiaires des sociétés offshore et des cabinets juridiques situés dans des pays à haut risque dans lesquels la société A n'exerçait pas d'activités.

## Coentreprise sans bien-fondé commercial

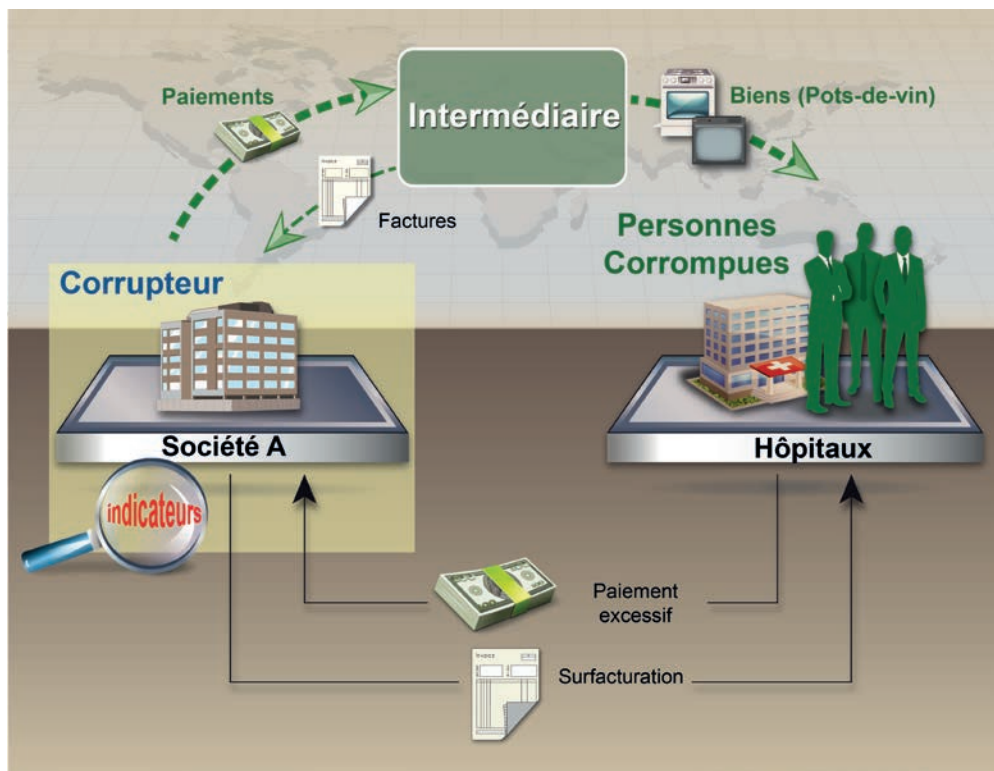


Un contrat de construction a été conclu entre une société de construction, la société A (le corrupteur), et un exploitant d'installations sportives, la société B, dans le but de construire un nouveau stade. Au cours d'un contrôle fiscal de routine, la vérificatrice fiscale découvre que la société A a conclu un « accord de coentreprise » avec une société offshore, en vertu duquel elle doit construire le stade, tandis que la société offshore n'a aucune tâche à accomplir et n'assume aucun risque. Cet accord prévoit toutefois que la société verse une somme équivalente à 5 % de la valeur du contrat à la société offshore.

Les termes de cet accord éveillent les soupçons de la vérificatrice, qui approfondit ses recherches. Elle découvre ainsi que la société offshore est en réalité une société-écran de création récente détenue par le gendre du directeur général de la société B (la personne corrompue). L'accord semble avoir été le moyen, pour la société A, de verser un pot-de-vin contre l'assurance d'obtenir le contrat.

Dans cette affaire, les soupçons de la vérificatrice ont été éveillés avant tout par le fait que la société A a formé une coentreprise sans fondement commercial puisque la société offshore n'avait aucune activité mais percevait toutefois une rémunération. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société offshore était située dans un pays sans lien avec le contrat et son détenteur était un proche du directeur général de la société B.

## Les termes du contrat ne correspondent pas à la réalité



En contrôlant une entreprise moyenne de vente de matériel médical, la société A (le corrupteur), des vérificateurs découvrent des factures représentant au total près de 3 millions USD d'achat de matériel et d'accessoires médicaux. Ces factures ne correspondent toutefois pas au matériel que détient ou qu'a vendu la société A. Un approfondissement de l'enquête et un contrôle des mouvements de trésorerie montrent que les paiements ont été versés à un intermédiaire, mais que la société A n'a reçu aucun bien en retour. L'intermédiaire utilise les fonds pour acheter des voitures, du matériel hi-fi, des télévisions, des téléphones portables, des appareils ménagers..., qu'il donne à des dirigeants et médecins en poste dans des hôpitaux (les corrompus). En contrepartie, ces personnes veillent à ce que les hôpitaux s'approvisionnent auprès de la société A; les hôpitaux paient alors un prix excessif pour le matériel fourni.

Dans cette affaire, les soupçons des vérificateurs ont été éveillés avant tout par le fait que la société A versait des sommes importantes au titre de contrats d'achat de matériel ne correspondant pas à celui en sa possession.

## Note

1. Le *Manuel de sensibilisation au blanchiment de capitaux à l'intention des vérificateurs fiscaux* a été publié par l'OCDE en 2009; il est disponible en plusieurs langues sur le site Internet de l'OCDE et en français à l'adresse [www.oecd.org/fr/ctp/delits/manuel-sensibilisation-blanchiment-capitaux.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/manuel-sensibilisation-blanchiment-capitaux.htm).

# Indicateurs ayant trait aux paiements et mouvements de capitaux

## Introduction

Dans nombre de cas, la corruption se traduit par un transfert illicite d'avoir que les parties tentent de faire passer pour des paiements légitimes dans le cadre d'une activité. Cependant, comme de nombreux contribuables chercheront tout de même à déduire les pots-de-vin et autres paiements de corruption de leur assiette fiscale, des pièces comptables vont vraisemblablement laisser une trace susceptible d'être découverte par les vérificateurs fiscaux.

Dans le cadre de leur profession, les vérificateurs peuvent être confrontés à un large éventail d'indicateurs ayant trait à des paiements et mouvements de capitaux entre des parties à une opération entachée de corruption. Ces indicateurs comprennent tous les signes donnant à penser que ces paiements et mouvements de capitaux sont inhabituels : le montant ou la fréquence des paiements, leur destination ou provenance, une procédure de validation inhabituelle, etc.

## Indicateurs

### Indicateurs ayant trait à la destination ou à la provenance des fonds

- Paiements à destination ou en provenance de personnes situées dans des pays à haut risque, dont l'identité ne peut être établie ou qui sont des sociétés dont les bénéficiaires effectifs ne peuvent être identifiés.
- Paiements effectués ou reçus *via* des intermédiaires situés dans des pays autres que ceux de l'émetteur du paiement et de son bénéficiaire.
- Paiement de sommes importantes en contrepartie de services de représentation dans des pays à haut risque.
- Paiements sur des comptes à l'étranger de particuliers ou de sociétés avec lesquels il n'existe aucune relation d'affaires.
- Paiements destinés à régler les déplacements ou l'hébergement de personnes politiquement exposées.



- Commissions payées en plusieurs versements sur différents comptes bancaires offshore.
- Paiements effectués vers des pays où le secret bancaire a cours et qui ne procèdent pas à l'échange de renseignements bancaires.
- Paiements sur des comptes bancaires dans des pays autres que celui du bénéficiaire.
- Paiements sur des comptes bancaires personnels plutôt que sur des comptes d'entreprise.
- Paiements à des entités n'ayant pas participé à des projets ou opérations.

#### Indicateurs ayant trait aux conditions dans lesquelles s'effectuent les paiements

- Paiement ou réception de sommes importantes ou fréquentes et arrondies.
- Procédure de validation des paiements inhabituelle.
- Paiement ou réception de sommes sans contrat écrit ou en vertu de contrats écrits obscurs ou impossibles à consulter.
- Paiement de factures non prévues dans les contrats.
- Sommes versées en règlement de factures qui ne correspondent pas au profil habituel du contribuable (montant, période, localisation du bénéficiaire, etc.).
- Sommes versées d'après des bordereaux internes plutôt que des factures reçues.
- Commissions élevées payées aux alentours de certaines dates (dates de conclusion de contrats, par exemple).
- Sommes payées peu de temps avant la réception d'une facture ou la signature d'un contrat, ou au même moment.
- Sommes versées directement par un tiers à des créanciers pour le compte du contribuable ou à des entités contrôlées par le contribuable.
- Traitement privilégié accordé à certains créanciers (fournisseur payé plus rapidement que les autres sans raison claire, etc.)
- Montants perçus *a priori* excessifs pour les biens ou services fournis.
- Montants *a priori* excessifs versés à des intermédiaires ou consultants.

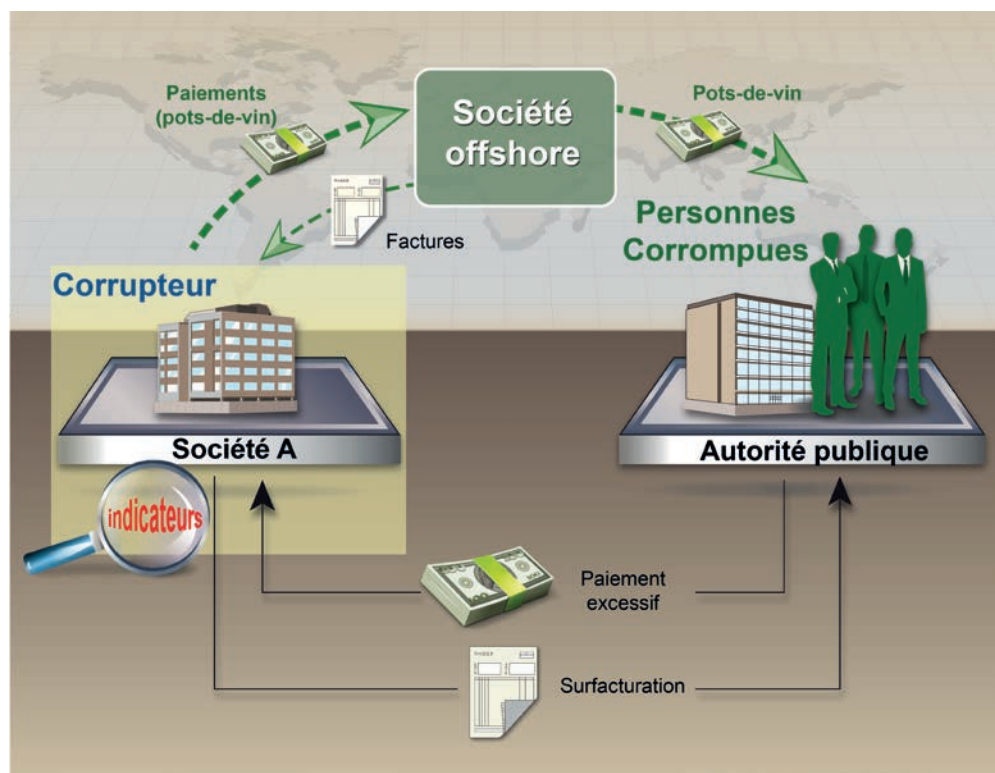
#### Autres indicateurs ayant trait aux paiements et mouvements de capitaux

- Retraits en espèces importants et inexplicables.
- Utilisation, sans raison apparente, d'un compte de tiers détenu auprès d'un notaire ou d'un avocat.
- Origine obscure des fonds pour une opération.

- Ouvertures et fermetures fréquentes de comptes bancaires par le passé.
- Sommes considérables et inexplicables versées sur les comptes bancaires du contribuable et depuis ces comptes.
- Preuves de l'existence de paiements non consignées dans les livres de comptes.
- Absence d'explication satisfaisante pour certains paiements.

## Exemples

### Commissions versées dans un pays à haut risque

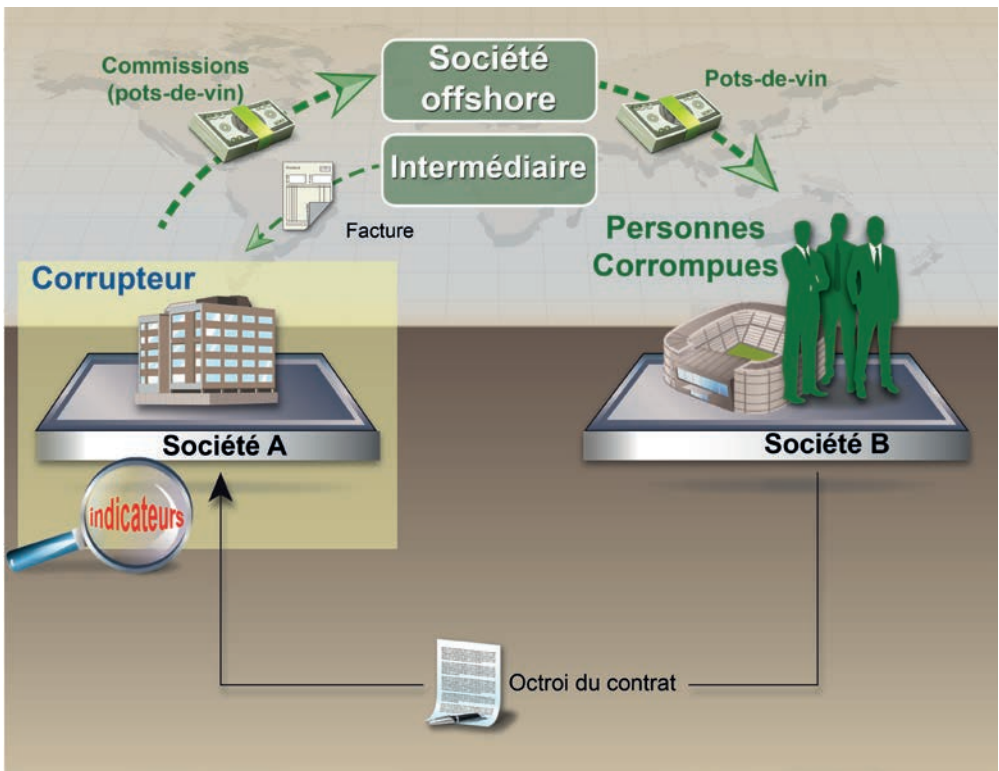


La société A (le corrupteur) imprime des billets de banque. Un contrôle fiscal révèle qu'elle a effectué des versements de 20 millions USD à une société offshore située dans un pays qui ne pratique pas l'échange de renseignements à des fins fiscales. Dans les livres de comptes de la société A, ces sommes ont été enregistrées en paiement de « services de représentation » en rapport avec des contrats d'impression de billets de banque conclus avec les pouvoirs publics du pays X. Le vérificateur ne trouve toutefois aucune trace de services fournis par la société offshore.

Le vérificateur soupçonne que ces versements soient en réalité des pots-de-vin et que l'argent doit de quelque manière que ce soit être versé à des agents publics étrangers (les personnes corrompues) dans le pays X, en contrepartie de l'octroi du contrat à la société A. Il soupçonne également des dirigeants de la société A de toucher eux aussi une partie de l'argent versé à la société offshore. Il avise donc la société A par écrit que les paiements destinés à la société située dans un paradis fiscal ne seront pas déductibles fiscalement, car il s'agit selon toute vraisemblance de pots-de-vin. Sur ces informations, le conseil de surveillance de la société A licencie l'équipe de direction impliquée dans l'opération et informe le ministère public des faits. Par la suite, les nouveaux dirigeants indiquent que la société n'exercera plus d'activités dans le pays X.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que des commissions élevées aient été versées à une société située dans un pays à haut risque, sans que celle-ci ait semble-t-il fourni de services en contrepartie.

### *Paiements effectués par l'intermédiaire de sociétés offshore*

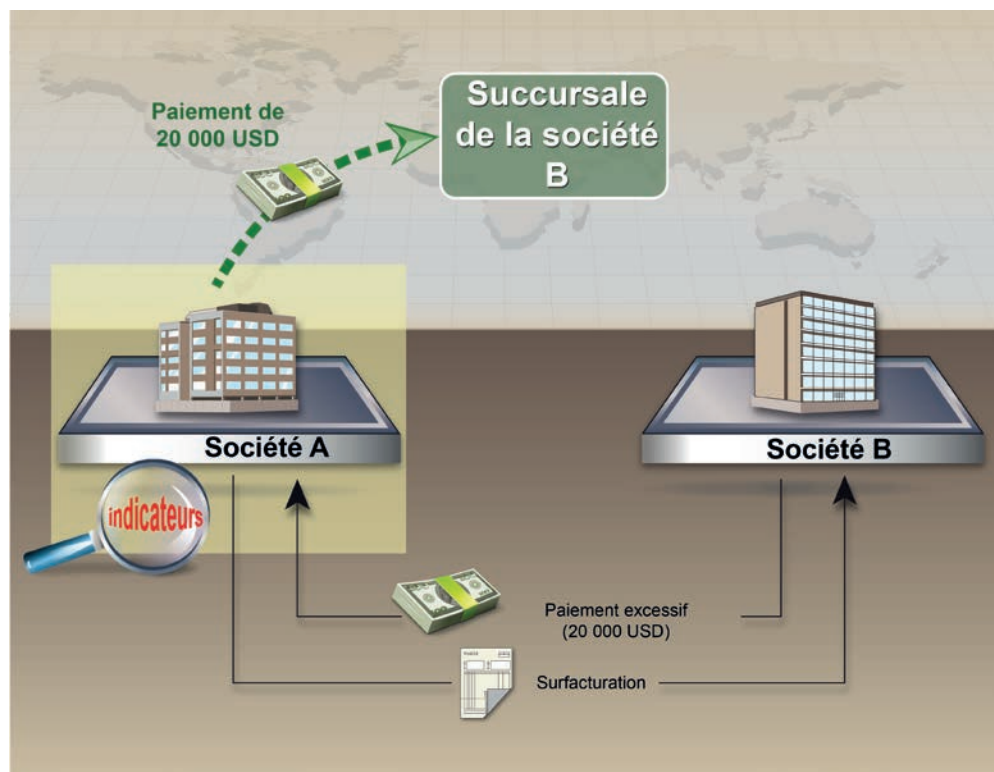


La société B, une société publique du pays X, est habilitée à octroyer un contrat en vue de la construction d'un nouveau stade. Afin de l'aider à remporter ce contrat, la société de construction A (le corrupteur) conclut un accord avec un intermédiaire. En vertu de cet accord, l'intermédiaire doit négocier le contrat, aider à inspecter le site et fournir d'autres services en rapport avec l'exécution des contrats. En contrepartie, la société A verse une commission de 17,5 millions USD à l'intermédiaire, soit 5% de la valeur totale du contrat.

Au cours d'un contrôle de routine, le vérificateur fiscal découvre que d'après la facture, l'intermédiaire demande le paiement de la commission à une société offshore située dans un pays ne pratiquant pas l'échange de renseignements bancaires. Des investigations plus poussées révèlent que l'intermédiaire et la société offshore sont détenus par les mêmes personnes (les personnes corrompues). Ces dernières sont par ailleurs des agents publics du pays X et travaillent dans la société B, qui a octroyé le contrat à la société A. En réalité, la « commission » de 5% est un pot-de-vin versé par la société A à des agents publics étrangers pour s'assurer de remporter un contrat lucratif.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que la société A avait reçu pour instruction de verser la commission à l'intermédiaire via une société offshore située dans un pays à haut risque. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société A appartenait à un secteur à haut risque, un contrat lucratif avait été attribué sans mise en concurrence et l'intermédiaire tout comme la société offshore étaient détenus par des agents publics étrangers du pays X.

### Surfacturation de certains clients



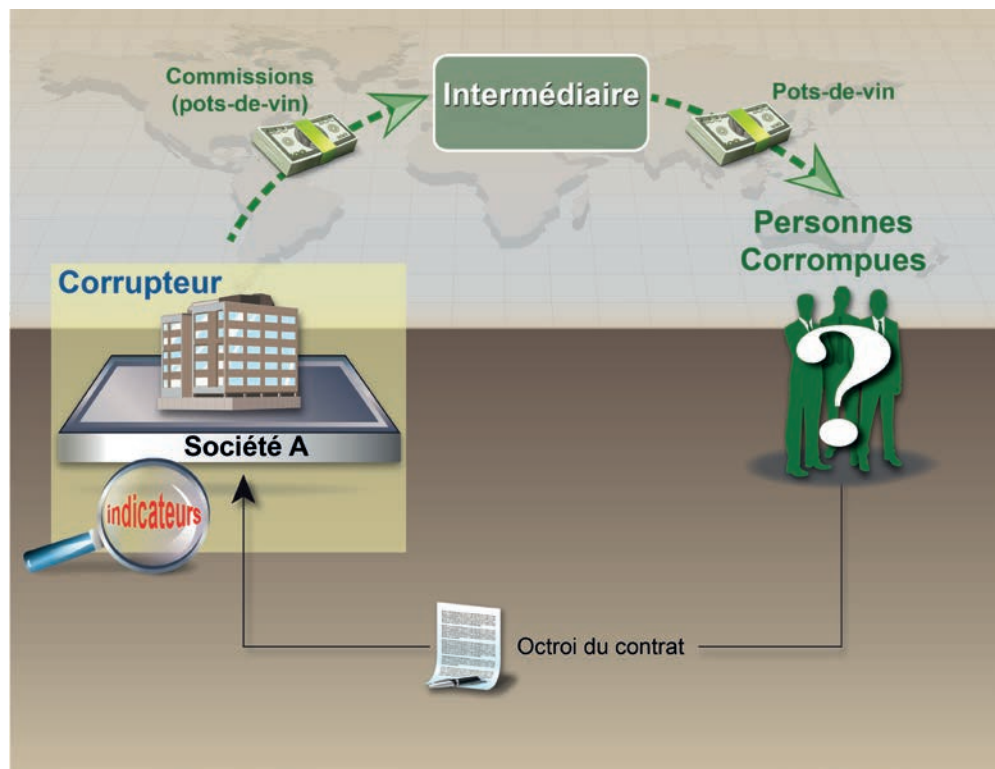
La société A est spécialisée dans le commerce international. Au cours d'un contrôle fiscal, la vérificatrice remarque que, régulièrement, les montants facturés par la société A à l'un de ses clients, la société B, sont supérieurs à ceux facturés à ses autres clients pour des produits similaires. Par exemple, lorsque les autres clients payent certains biens 100 000 USD,

la société B se voit facturer 120 000 USD. La société B est située dans le pays X, qui applique des règles strictes en matière de contrôle des changes. Une fois les factures réglées par la société B, la société A émet des notes de crédit pour un montant égal à l'excédent (20 000 USD dans cet exemple), à une succursale de la société B située dans un pays ne procédant pas à l'échange de renseignements y compris bancaires à des fins fiscales. La société A verse ensuite les 20 000 USD sur un compte de la succursale de la société B dans ce pays.

Interrogés par la vérificatrice des impôts, les dirigeants de la société A expliquent que cet accord a été conclu afin de faciliter les relations d'affaires avec la société B en aidant cette dernière à contourner les règles de contrôle des changes du pays X. Si les informations disponibles ne permettent pas à la vérificatrice de déterminer de façon certaine si cette explication est correcte, elles sont toutefois suffisantes pour qu'elle soupçonne la société de se livrer à une certaine forme de corruption, de fraude fiscale ou autre activité criminelle grave, ou de faciliter ces pratiques. Elle fait donc part de ses soupçons à l'autorité répressive compétente.

Dans cette affaire, les soupçons de la vérificatrice ont été éveillés avant tout par le fait que la société A surfacturait régulièrement un client particulier. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société A émettait un grand nombre de notes de crédit et des sommes importantes étaient versées dans un pays à haut risque.

## Utilisation de reçus fabriqués en interne



La société A (le corrupteur) est une société de construction qui s'occupe de grands projets à l'étranger. Un contrôle fiscal révèle qu'elle a souvent recours à une société de conseil, l'intermédiaire, lorsqu'elle négocie des contrats avec des autorités publiques étrangères. L'intermédiaire reçoit une commission pouvant atteindre 5% de la valeur du contrat. Il n'émet toutefois aucune facture et toutes les commissions sont payées sur la base de reçus fabriqués en interne. Des investigations plus poussées révèlent que les paiements au profit de l'intermédiaire sont réalisés en espèces et qu'il n'existe aucun contrat précisant exactement les services fournis par l'intermédiaire en contrepartie de sa commission. Ces éléments sont suffisants pour le vérificateur pour soupçonner les « commissions » versées à l'intermédiaire d'être en réalité des pots-de-vin qui seraient versés au bout du compte à des agents publics étrangers dans les pays où exerce la société. Le vérificateur fait donc part de ses soupçons afin de déclencher une enquête pénale. Les agents publics étrangers ne seront pas identifiés.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que les commissions étaient versées à l'intermédiaire à partir de bordereaux internes et non sur factures. D'autres indicateurs ont aussi joué : les paiements étaient effectués en espèces et les contrats conclus entre la société A et l'intermédiaire manquaient de clauses détaillées sur les services à fournir.



# Indicateurs ayant trait au résultat des opérations réalisées par le contribuable

## Introduction

Comme il a été vu dans les chapitres précédents, les vérificateurs doivent être conscients de tout élément pouvant indiquer un risque de corruption particulièrement élevé, que ce soit dans les facteurs de risque du contribuable, dans ses opérations ou dans ses paiements et mouvements de capitaux. Ils doivent également être conscients de tout indicateur suggérant qu'un acte de corruption a déjà pu avoir lieu.

Lorsqu'ils recherchent des indicateurs, les vérificateurs doivent garder un champ d'investigation très vaste. Presque toutes les caractéristiques importantes de l'activité, des éléments financiers ou les finances personnelles du contribuable (ou de ses proches) qui semblent inhabituelles ou surprenantes et qui ne peuvent être parfaitement expliquées, peuvent être des signes de corruption et justifier que le vérificateur redouble d'attention pour déceler d'autres indicateurs éventuels, voire qu'il fasse part de ses soupçons à l'autorité répressive, au ministère public ou à la cellule de renseignement financier compétents.

## Indicateurs

### Indicateurs ayant trait à des éléments qui ont un impact sur les affaires du contribuable

- Traitement de faveur de la part d'administrations publiques, de fournisseurs ou de clients.
- Taux d'obtention et de rétention de contrats particulièrement élevés.
- Octroi de contrats ou d'autorisations par des personnes politiquement exposées ou leurs proches.
- Octroi de contrats sans qu'il y ait besoin de répondre à un appel d'offres, de mener des négociations ou d'établir les documents généralement attendus dans ces cas.
- Des biens ou des services achetés en vertu de certains contrats n'ont en fait jamais été reçus.



- Licenciement récent et sans raison claire de hauts responsables par la société.
- Présence de courriers compromettants pouvant indiquer un acte de corruption.

**Indicateurs ayant trait à des éléments qui ont un impact sur les finances du contribuable**

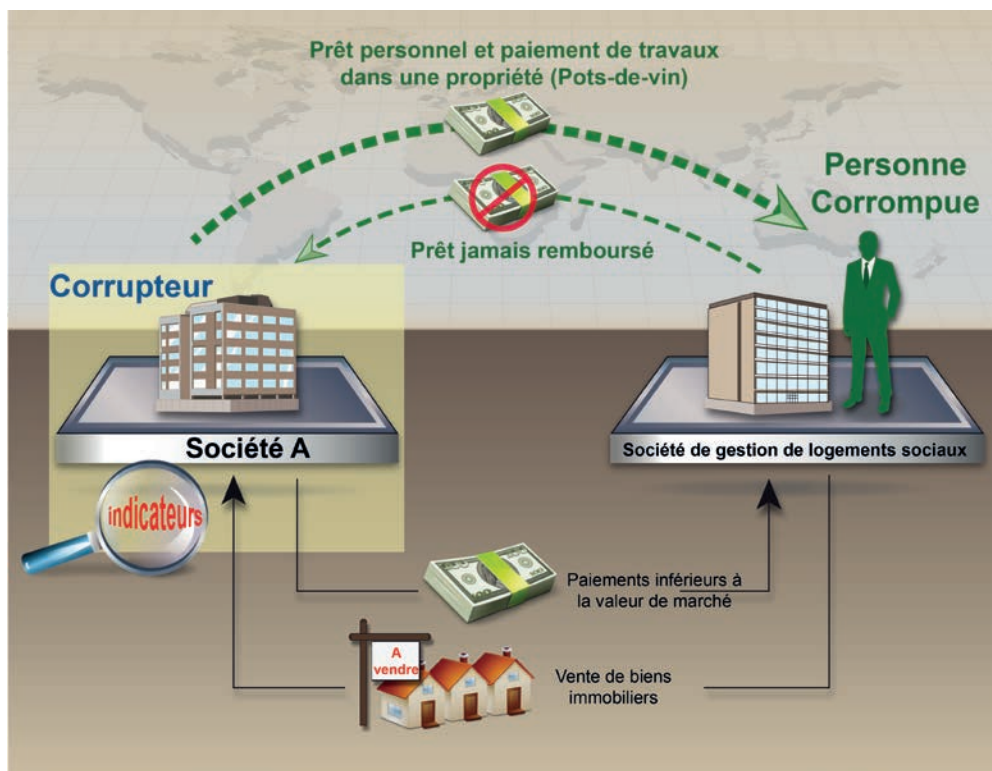
- Principaux ratios financiers en décalage par rapport à ceux d'entreprises comparables.
- Comptes montrant des pertes ou bénéfiques inhabituels ou inexplicables sur des contrats.
- Comptes montrant une absence de bénéfice imposable alors qu'on en attendrait un.
- Présence, dans les comptes, de charges sans rapport avec les ventes ou le bénéfice.
- Présence au bilan d'actifs ou de droits acquis à un prix supérieur ou inférieur à leur valeur de marché, qui n'ont aucune valeur réelle ou qui n'existent tout simplement pas.
- Vente d'actifs ou de droits inscrits au bilan à un prix supérieur ou inférieur à leur valeur de marché.
- Présence au bilan d'un prêt inexplicé avec une entité sans lien avec l'entreprise.
- Renonciation inexplicée au remboursement d'un prêt avec une entité sans lien avec l'entreprise.
- Présence au bilan d'éléments de passif associés à des actifs non identifiés ou d'éléments de passif dont le montant semble excessif.
- Augmentation de capital importante et inexplicée dans l'entreprise.

**Indicateurs ayant trait à des éléments qui ont un impact sur les avoirs personnels d'un contribuable (ou ceux de ses hauts responsables)**

- Possession, par la société, de biens de luxe sans lien avec son activité (avions privés, yachts, résidences de luxe, etc.).
- Train de vie ou dépenses du contribuable, d'un salarié ou d'un parent en décalage avec ses revenus.

## Exemples

### Traitement de faveur de la part d'un fournisseur



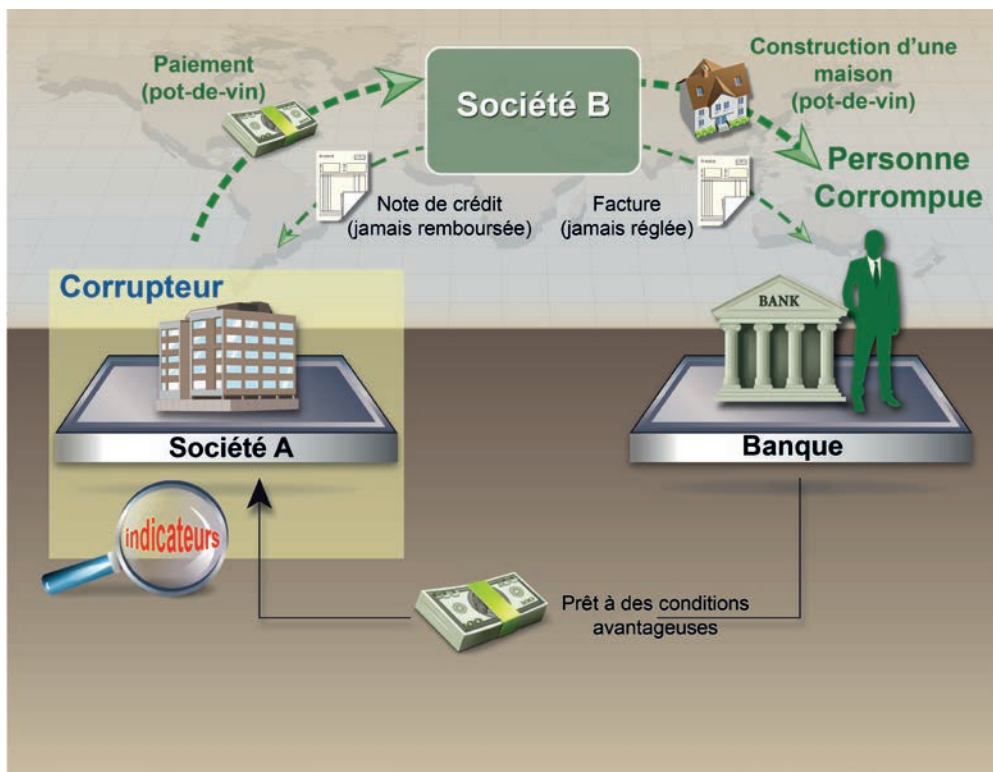
La société A (le corrupteur) est une société immobilière. Au cours d'un contrôle, le vérificateur fiscal note qu'elle a effectué plusieurs transactions avec la même société de gestion de logements sociaux, et décide d'étudier plus avant cette relation. Son enquête révèle que la société A a acheté un certain nombre de biens immobiliers à la société de gestion de logements sociaux à des prix qui semblent inférieurs à leur valeur de marché et à des conditions avantageuses pour la société A. Cette dernière ne semble rien offrir à la société de biens immobiliers en contrepartie de cette faveur. Parallèlement, le vérificateur découvre que la société A a engagé des frais considérables pour effectuer des travaux de rénovation et d'embellissement dans une propriété qui ne lui appartient pas.

Des recherches supplémentaires révèlent que la propriété en question appartient à M<sup>me</sup> K. (la personne corrompue), présidente de la société de gestion de logements sociaux. Le vérificateur découvre que la société A a également octroyé un « prêt personnel » à M<sup>me</sup> K., sans que cette opération fasse l'objet d'un contrat ou que M<sup>me</sup> K. soit tenue de rembourser. Au total, M<sup>me</sup> K. a reçu plus de 750 000 USD d'avantages qu'elle n'a jamais déclarés à la société de gestion de logements sociaux et qu'elle n'a jamais intégrés à sa déclaration de revenus. À la lumière de ces éléments, le vérificateur soupçonne M<sup>me</sup> K. de recevoir des pots-de-vin

de la société A et fait part de ces soupçons à l'autorité répressive compétente, qui ouvre une enquête.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur des impôts ont été éveillés avant tout par le fait que la société A avait conclu plusieurs contrats avec la même société de gestion de logements sociaux à des conditions qui paraissaient avantageuses. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société A avait engagé des frais inexplicables pour une propriété ne lui appartenant pas et avait octroyé un prêt sans justificatifs à M<sup>me</sup> K., sans qu'elle n'ait d'obligation de le rembourser.

### Dépenses inexplicables



La société A (le corrupteur) est une société de gestion de projets. Au cours d'un contrôle, le vérificateur découvre qu'elle a reçu de la société B, une société de construction, une facture concernant des travaux dans ses bureaux qui n'ont pourtant jamais été réalisés. La société A a réglé l'intégralité de la facture. Par la suite, la société B a émis une note de crédit en faveur de la société A, mais nulle trace du remboursement des travaux à la société A n'est découverte. À la même époque environ, la société A a obtenu un prêt important d'une banque locale, à des conditions apparemment avantageuses.

Le vérificateur décide d'opérer des vérifications chez des tiers et découvre que la société B a en fait construit une maison pour Monsieur L. (la personne corrompue), haut responsable au sein de la banque locale. Pour ces travaux, Monsieur L. a reçu de la société B une facture du même montant que celle réglée par la société A. La facture émise au nom de Monsieur L. n'a jamais été réglée. C'est en réalité la société A qui a payé la construction de la maison de Monsieur L. réalisée par la société B. La note de crédit reçue par la société A et la facture reçue par Monsieur L. semblent avoir été émises afin que les livres de comptes de la société B ne montrent aucune irrégularité; il n'a jamais été prévu qu'elles soient honorées. Le vérificateur soupçonne donc que la construction de la maison de Monsieur L. ait été réglée par la société A comme pot-de-vin afin que Monsieur L. use de son influence au sein de la banque pour qu'un prêt soit octroyé à des conditions avantageuses à la société A. Le vérificateur fait part de ces soupçons à l'autorité répressive compétente et celle-ci ouvre une enquête.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que la société A avait supporté une charge inexplicquée pour des travaux qui n'avaient pas été réalisés. D'autres indicateurs ont aussi joué : la société A avait reçu une note de crédit sans recevoir le paiement correspondant et sans chercher activement à le recouvrer, de plus, elle avait à la même époque reçu un prêt important à des conditions avantageuses.



# Indicateurs ayant spécifiquement trait aux destinataires des produits des pots-de-vin ou de la corruption

## Introduction

Les chapitres précédents étaient consacrés principalement au *payeur* des pots-de-vin et autres versements réalisés lors d'actes de corruption. Les vérificateurs ne doivent toutefois oublier ni les indicateurs concernant les *bénéficiaires* de ces sommes, ni les conséquences fiscales des revenus ou des bénéfices qu'elles représentent. Les bénéficiaires de pots-de-vin ou d'autres produits de la corruption sont des particuliers – agents publics ou personnes influentes dans des sociétés – qui cherchent à dissimuler les sommes qu'ils perçoivent, ou à les faire passer pour une autre forme de revenus. Dès lors qu'un vérificateur découvre des indicateurs de fraude fiscale ou de blanchiment d'argent, il doit également se demander s'il y a lieu de soupçonner que le contribuable reçoit des pots-de-vin ou d'autres produits de la corruption.

Bon nombre des indicateurs présentés dans les chapitres précédents sont pertinents pour le contrôle sur pièces et sur place aussi bien des contribuables à l'origine des pots-de-vin et autres paiements de corruption que des destinataires de ces sommes. Il existe toutefois un certain nombre d'indicateurs qui concernent tout particulièrement ces destinataires, indicateurs qui sont détaillés ci-dessous.

Lorsqu'ils examinent la situation d'un bénéficiaire de sommes pouvant être issues de pots-de-vin ou de corruption, les vérificateurs doivent être particulièrement attentifs à toute opération inhabituelle susceptible de révéler un risque particulièrement élevé. Comme nous l'avons vu, une opération peut se révéler inhabituelle par bien des aspects, mais il existe des caractéristiques prédominantes :

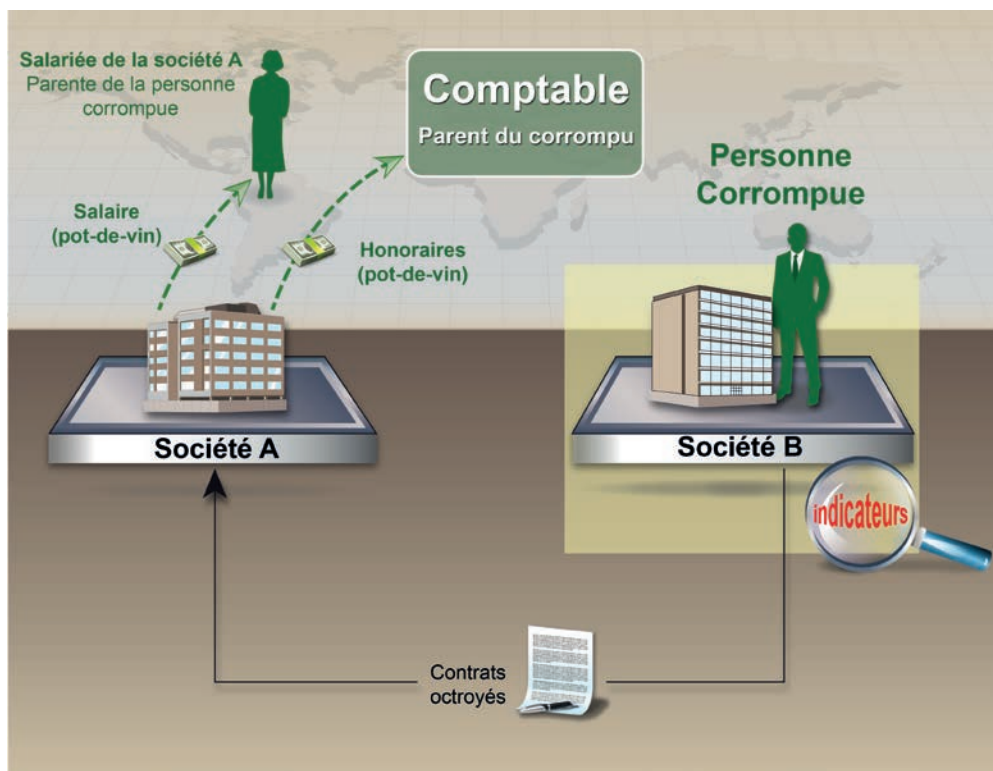
- une opération ne cadre pas avec les antécédents ou à la situation de l'intéressé ;
- une opération n'a aucune explication économique ou logique ;
- l'identité des parties à une opération n'est pas claire ; et
- la provenance ou la destination des fonds de l'opération n'est pas claire.

## Indicateurs

- Le contribuable travaille pour une administration publique dans un pays à haut risque.
- Le contribuable est chargé d'octroyer des autorisations, des licences ou des contrats à des entreprises.
- Le contribuable détient ou contrôle des entités sans rapport avec son occupation principale.
- Le contribuable perçoit des commissions pour des services de conseil alors qu'il ne dispose pas des compétences ou de l'expérience requises pour fournir ces services.
- Le contribuable perçoit un revenu salarié ou des honoraires de conseil alors qu'il occupe déjà un poste à temps plein.
- Le contribuable accorde une aide soudaine ou inhabituelle à des entreprises ou secteurs donnés.
- Le contribuable est cité dans une déclaration d'opération suspecte (DOS) reçue par la cellule de renseignement financier.
- La fortune personnelle du contribuable (ou des membres de sa famille) s'est accrue de manière inexplicable.
- Le contribuable a fait des dons inexplicables à des campagnes ou partis politiques.
- Le contribuable (ou des membres de sa famille) a effectué des dépenses inhabituelles et inexplicables, notamment en espèces.

## Exemple

### Dépenses inhabituelles et inexpliquées



La société B est une grande société de vente par correspondance. Au cours d'un contrôle fiscal, le vérificateur remarque qu'un certain nombre de contrats d'impression ont été attribués sans passer par la procédure d'approbation habituelle. De plus amples vérifications révèlent que ces contrats ont été validés par Monsieur M., un haut responsable chargé de la production du catalogue de la société. Monsieur M. n'est pas en mesure d'expliquer de manière convaincante pourquoi les contrats ont été attribués ainsi. Le vérificateur apprend par ailleurs qu'il a récemment changé de train de vie en s'offrant notamment une nouvelle voiture et des vacances onéreuses que son salaire peut difficilement justifier.

Le vérificateur effectue des recherches chez d'autres personnes et découvre que la femme de Monsieur M. est salariée de l'imprimeur qui s'est vu attribuer le contrat le plus important pour l'impression du catalogue (la société A). Cependant, bien que M<sup>me</sup> M. fasse partie de l'effectif de la société et perçoive à ce titre un salaire, elle ne semble pas y travailler. De plus, le vérificateur découvre que la société A et un certain nombre d'autres imprimeurs auxquels Monsieur M. a octroyé des contrats ont tous effectué des versements à la même société de comptabilité (le comptable), sans aucune prestation en retour. Des investigations plus approfondies révèlent que la société de comptabilité appartient à la fille



de Monsieur M. Le vérificateur soupçonne le salaire de M<sup>me</sup> M. et les versements effectués au bénéfice du comptable d'être en réalité des pots-de-vin versés à Monsieur M. et à sa famille en contrepartie de l'octroi de contrats d'impression avec la société B. L'autorité répressive compétente est informée de ces soupçons et ouvre une enquête pénale. Parallèlement, la société B ouvre sa propre enquête interne.

Dans cette affaire, les soupçons du vérificateur ont été éveillés avant tout par le fait que Monsieur M. avait approuvé des contrats sans suivre la procédure d'approbation habituelle de la société B et qu'il avait parallèlement accru son train de vie de manière inexpliquée. D'autres indicateurs ont aussi joué : la femme de Monsieur M. était employée par la société A, qui s'était vu accorder un important contrat d'impression, tandis que sa fille recevait des paiements pour des services de comptabilité de la part d'un certain nombre d'imprimeurs avec lesquels la société B avait conclu des contrats.

## Annexe A

### Sites internet et autres ressources utiles

Pour s'informer plus avant sur la corruption, les vérificateurs fiscaux devraient en premier lieu consulter les guides émanant de leur propre administration. Les ressources ci-dessous peuvent apporter des renseignements complémentaires utiles, mais elles ne remplacent ni la législation ni les règles nationales.

#### Ressources émanant de l'OCDE

- La *Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et les documents connexes* comportent des informations sur des instruments tels que la Convention de 1997 et la Recommandation de 2009 sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers, [www.oecd.org/fr/daf/anti-corruption/ConvCombatBribery\\_FR.pdf](http://www.oecd.org/fr/daf/anti-corruption/ConvCombatBribery_FR.pdf).
- La *Recommandation du Conseil en vue de faciliter la coopération entre les autorités fiscales et les autorités répressives pour lutter contre les délits graves* (2010) introduit la nécessité pour les pays d'établir des cadres légaux et administratifs efficaces et de prodiguer des conseils pour permettre aux autorités fiscales de signaler toute suspicion de délits sérieux pouvant apparaître dans le cadre de leur exercice aux autorités judiciaires nationales appropriées, <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=266&Lang=fr&Book=False>.
- Le *Manuel de sensibilisation au blanchiment de capitaux à l'intention des vérificateurs fiscaux* publié par l'OCDE fournit des orientations aux professionnels des impôts pour reconnaître les signes de blanchiment de capitaux, [www.oecd.org/fr/ctp/delits/manuel-sensibilisation-blanchiment-capitaux.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/manuel-sensibilisation-blanchiment-capitaux.htm).
- Le rapport *Lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers par une coopération interinstitutionnelle efficace* présente une analyse approfondie de modèles de coopération interinstitutionnelle issus de 48 pays, [www.oecd.org/fr/ctp/delits/uneco-operationinterinstitutionnelleefficacepouurluttercontrelesdelitsacaracterefiscaleetautresdelitsfinanciers.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/uneco-operationinterinstitutionnelleefficacepouurluttercontrelesdelitsacaracterefiscaleetautresdelitsfinanciers.htm).

- Le [Manuel de l'OCDE sur l'échange de renseignements](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/lecafapprouvelenouveaumanuelsurlechangederenseignements.htm) fournit des orientations en matière de coopération internationale, et notamment sur l'échange de renseignements, les contrôles fiscaux simultanés et la réalisation de contrôles fiscaux à l'étranger, [www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/lecafapprouvelenouveaumanuelsurlechangederenseignements.htm](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/lecafapprouvelenouveaumanuelsurlechangederenseignements.htm).
- Le [Catalogue des instruments de coopération internationale contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers](http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/cataloguedesinstrumentsdeco-operationinternationalelecontrelesdelitsacaracterefiscaletautresdelitsfinanciers.htm) publié par l'OCDE donne un aperçu utile des principaux instruments de coopération internationale en matière de lutte contre les délits, [www.oecd.org/fr/ctp/delits/cataloguedesinstrumentsdeco-operationinternationalelecontrelesdelitsacaracterefiscaletautresdelitsfinanciers.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/cataloguedesinstrumentsdeco-operationinternationalelecontrelesdelitsacaracterefiscaletautresdelitsfinanciers.htm).
- L'initiative de l'OCDE intitulée [CleanGovBiz](http://www.oecd.org/cleangovbiz/) rassemble des informations sur un large éventail d'outils que les pouvoirs publics peuvent mettre en œuvre afin de lutter plus efficacement contre la corruption. [www.oecd.org/cleangovbiz/](http://www.oecd.org/cleangovbiz/).

## Autres organisations internationales

- La [Convention des Nations Unies contre la corruption](http://www.unodc.org/unodc/fr/treaties/CAC/index.html) est, parmi les instruments internationaux de lutte contre la corruption, l'instrument contraignant qui regroupe le plus grand nombre d'adhérents, avec 165 signataires, [www.unodc.org/unodc/fr/treaties/CAC/index.html](http://www.unodc.org/unodc/fr/treaties/CAC/index.html).
- Le rapport du Groupe d'action financière (GAFI) intitulé [Blanchiment de capitaux et corruption](http://www.fatf-gafi.org/fr/themes/methodesettendances/documents/blanchimentdecapitauxetcorruption.html) examine les liens entre la corruption et le blanchiment de capitaux et s'intéresse aux obstacles au recouvrement des produits de la corruption, [www.fatf-gafi.org/fr/themes/methodesettendances/documents/blanchimentdecapitauxetcorruption.html](http://www.fatf-gafi.org/fr/themes/methodesettendances/documents/blanchimentdecapitauxetcorruption.html).
- L'indice de perception de la corruption ([www.transparency.org/research/cpi/overview](http://www.transparency.org/research/cpi/overview)) et l'indice de corruption des pays exportateurs ([www.transparency.org/research/bpi/overview](http://www.transparency.org/research/bpi/overview)) de Transparency International, de même que l'indice d'opacité financière ([www.financialsecrecyindex.com/](http://www.financialsecrecyindex.com/)) du Réseau pour la justice fiscale fournissent des informations essentielles sur les pays et secteurs à haut risque.
- Le site de la [Commission européenne](http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/index_en.htm) comporte des informations sur les instruments, les politiques et les stratégies de lutte contre la corruption en Europe, [http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/index_en.htm).
- Le site Internet du [Groupe d'États contre la corruption \(GRECO\)](http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/default_FR.asp?) permet d'accéder à des documents sur le respect des normes anticorruption européennes par les différents pays, [www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/default\\_FR.asp?](http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/default_FR.asp?).
- Le rapport conjoint de l'Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (ONUDC) et de PricewaterhouseCoopers (PwC) intitulé [Anti-Corruption Policies and Measures of the Fortune Global 500](http://www.pwc.com/au/en/issues-and-ideas/publications/anti-corruption-policies-and-measures-of-the-fortune-global-500) décrit les mesures prises par les entreprises pour

lutter contre la corruption, [www.unodc.org/unodc/en/corruption/anti-corruption-policies-and-measures-of-the-fortune-global-500.html](http://www.unodc.org/unodc/en/corruption/anti-corruption-policies-and-measures-of-the-fortune-global-500.html).

La [Chambre de commerce internationale](http://www.iccwbo.org) est un organisme international consacré aux milieux d'affaires qui promeut le respect de règles internes strictes en matière de responsabilité des entreprises et de lutte contre la corruption, [www.iccwbo.org/advocacy-codes-and-rules/areas-of-work/corporate-responsibility-and-anti-corruption/](http://www.iccwbo.org/advocacy-codes-and-rules/areas-of-work/corporate-responsibility-and-anti-corruption/).



## Annexe B

### *Informations devant figurer dans une notification de soupçons de pots-de-vin ou de corruption*

On trouvera ci-dessous une synthèse des différentes informations qu'il conviendrait d'inclure lorsqu'un vérificateur fiscal soupçonnant des pratiques de corruption en réfère à l'autorité répressive ou au ministère public compétents. Afin de faciliter la notification des soupçons, un pays peut vouloir éditer un formulaire standard sur lequel il sera possible de faire figurer les informations qui suivent ainsi que d'autres renseignements utiles.

- Coordonnées de l'agent de l'administration fiscale transmettant la notification.
- Nom, adresse, numéro d'identification fiscale et autres informations d'identification de la personne soupçonnée d'être impliquée dans un acte de corruption.
- Secteur d'activité.
- Pays concernés.
- Période à laquelle les activités suspectes ont eu lieu.
- Résumé succinct des activités suspectes.
- Aperçu des facteurs suggérant la possibilité d'un acte de corruption.
- Valeur des éventuels pots-de-vin ou autres paiements suspects.
- Mode de paiement.
- Aperçu des actions menées et des enquêtes effectuées, y compris des demandes d'informations adressées aux autorités fiscales d'autres pays.
- Joindre un dossier précis de l'affaire contenant tous les détails des éléments suspects et les informations utiles.



## Annexe C

### *Indicateurs de pots-de-vin ou de corruption éventuels*

Il n'existe pas de règle absolue indiquant quels événements ou quelles caractéristiques d'un contribuable ou d'une opération devraient amener un vérificateur fiscal à soupçonner l'existence d'un pot-de-vin ou d'un acte de corruption. Chaque affaire doit reposer sur les faits et circonstances qui lui sont propres et être appréciée à la lumière de l'expérience du vérificateur. La présente annexe regroupe les indices de corruption évoqués dans le Manuel. Dans certains cas, un seul indice suffira pour qu'un vérificateur estime devoir informer de ses soupçons l'autorité répressive ou le ministère public compétents. Dans la plupart des cas toutefois, la présence d'un indice isolé devra encourager le vérificateur à rechercher la présence éventuelle d'autres indicateurs afin d'obtenir un tableau plus complet de la situation avant de décider de faire part de ses soupçons.

#### **INDICATEURS AYANT TRAIT À DES FACTEURS DE RISQUE EXTERNES OU INTERNES AU CONTRIBUABLE**

##### **Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque externes au contribuable**

- Le contribuable exerce ses activités dans un pays à haut risque<sup>1</sup> ou est lié à une société qui y opère.
- Le contribuable exerce ses activités dans un secteur à haut risque<sup>2</sup>. Par exemple :
  - ◆ Bâtiment et travaux publics
  - ◆ Services d'utilité publique
  - ◆ Immobilier, foncier, services juridiques et aux entreprises
  - ◆ Pétrole et gaz
  - ◆ Extraction minière
  - ◆ Production et transport d'électricité
  - ◆ Produits pharmaceutiques et santé



- Le contribuable exerce ses activités dans un secteur très réglementé ou dans un secteur nécessitant des autorisations et licences de l'administration publique.

### **Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque internes au contribuable**

#### *Indicateurs ayant trait à la forme juridique et aux relations du contribuable*

- Structure juridique complexe ou internationale sans raison commerciale, juridique ou fiscale apparente.
- Possession ou contrôle d'une entité juridique sans objet commercial ou n'ayant que peu d'utilité commerciale, en particulier s'il s'agit d'une entité offshore.
- Des proches du propriétaire ou de hauts dirigeants comptent parmi les salariés ou les relations d'affaires du contribuable.
- Des personnes politiquement exposées ou des proches de ces personnes comptent parmi les salariés ou les relations d'affaires du contribuable.

#### *Indicateurs ayant trait aux mécanismes de contrôle interne du contribuable*

- L'attitude de la direction et les règles mises en place sont indifférentes à la lutte contre la corruption ou laxistes à cet égard.
- Les mécanismes de contrôle interne visant à détecter et à prévenir la corruption (service d'audit interne indépendant, par exemple) sont peu nombreux, voire inexistantes.
- Le recours à des consultants et leur sélection sont mal contrôlés.

#### *Indicateurs ayant trait aux antécédents du contribuable*

- Le contribuable a déjà été soupçonné de délit financier ou fait l'objet de poursuites à ce titre.

#### *Indicateurs ayant trait à des tentatives d'influence du contrôle fiscal*

- Tentatives visant à influencer le vérificateur fiscal, y compris en lui proposant un pot-de-vin.
- Tentatives d'entrave au contrôle fiscal, par exemple en refusant de répondre aux questions ou en refusant de transmettre des informations financières ou de la correspondance.

## INDICATEURS AYANT TRAIT AUX OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR LE CONTRIBUABLE

### Indicateurs ayant trait aux parties à une opération

- L'identité des parties impliquées dans une opération n'est pas claire.
- Des contrats ont été passés avec des entreprises ou des prestataires de services inattendus ou qui n'interviennent généralement pas dans le secteur d'activité du contribuable.
- Des contrats ont été passés avec une société détenue ou contrôlée par une personne politiquement exposée (ou un proche d'une personne politique exposée), en particulier si cette personne est autorisée à attribuer des contrats ou à octroyer des autorisations en rapport avec l'activité du contribuable.
- Des opérations ont été réalisées avec des sociétés offshore, en particulier lorsqu'elles sont situées dans des pays à haut risque.
- Le contribuable a recours à des intermédiaires ou des consultants situés dans un pays à haut risque ou dans un pays dans lequel l'entreprise n'exerce pas d'activités.
- Le contribuable a recours à des intermédiaires ou consultants qui n'ont qu'un seul client.
- Une opération est réalisée avec une société immatriculée à l'adresse d'une société prestataire de services offshore, ou dont certains administrateurs sont professionnellement domiciliés à cette adresse.
- Des opérations importantes ou significatives sont réalisées avec des sociétés de création récente, opaques ou impossibles à identifier.
- Des notes de crédit sont émises au bénéfice d'entités ou de succursales situées dans des pays à haut risque.

### Indicateurs ayant trait aux conditions de déroulement des opérations

- Des contrats ou des prêts ont été conclus sans qu'il existe de documents à l'appui.
- Des contrats ont été conclus sans que les documents y afférents énoncent clairement des points essentiels tels que la nature des biens ou services à fournir, les paiements à effectuer, etc.
- Des contrats conclus semblent ne pas correspondre aux éléments tangibles de l'opération (par exemple, lorsque les biens fournis ou les paiements réalisés diffèrent de ceux prévus au contrat et qu'aucun document n'explique cette divergence).
- Des contrats semblent avoir été conclus hors de toute logique commerciale raisonnable, comme :
  - ◆ des prêts à des conditions particulièrement avantageuses ou défavorables ; ou
  - ◆ des contrats aux termes desquels des biens ou services semblent sous-payés ou surpayés.

- Mesures non prévues au contrat (paiements supplémentaires, etc.).
- Modifications de contrats (augmentations de prix, etc.) sans justification commerciale.
- Des éléments essentiels ne correspondent pas aux usages observables dans les autres opérations du contribuable ou aux normes du secteur (acquisition de biens ou de services qui ne sont habituellement pas utilisés par le contribuable, par exemple).
- Le contrat prévoit des versements conditionnés à l'issue d'accords avec d'autres parties.
- Les procédures d'achat normales ne sont pas appliquées (par exemple, l'entreprise n'a pas obtenu plusieurs devis alors que c'est normalement la procédure requise).
- Des personnes sous-qualifiées occupent des postes de premier plan ou des salariés fictifs figurent parmi le personnel employé par le contribuable.
- Le contribuable est dans l'incapacité d'expliquer clairement certaines opérations.

## INDICATEURS AYANT TRAIT AUX PAIEMENTS ET MOUVEMENTS DE CAPITAUX

### Indicateurs ayant trait à la destination ou à la provenance des fonds

- Paiements à destination ou en provenance de personnes situées dans des pays à haut risque, dont l'identité ne peut être établie ou qui sont des sociétés dont les bénéficiaires effectifs ne peuvent être identifiés.
- Paiements effectués ou reçus *via* des intermédiaires situés dans des pays autres que ceux de l'émetteur du paiement et de son bénéficiaire.
- Paiement de sommes importantes en contrepartie de services de représentation dans des pays à haut risque.
- Paiements sur des comptes à l'étranger de particuliers ou de sociétés avec lesquels il n'existe aucune relation d'affaires.
- Paiements destinés à régler les déplacements ou l'hébergement de personnes politiquement exposées.
- Commissions payées en plusieurs versements sur différents comptes bancaires offshore.
- Paiements effectués vers des pays où le secret bancaire a cours et qui ne procèdent pas à l'échange de renseignements bancaires.
- Paiements sur des comptes bancaires dans des pays autres que celui du bénéficiaire.
- Paiements sur des comptes bancaires personnels plutôt que sur des comptes d'entreprise.
- Paiements à des entités n'ayant pas participé à des projets ou opérations.

## Indicateurs ayant trait aux conditions dans lesquelles s'effectuent les paiements

- Paiement ou réception de sommes importantes ou fréquentes et arrondies.
- Procédure de validation des paiements inhabituelle.
- Paiement ou réception de sommes sans contrat écrit ou en vertu de contrats écrits obscurs ou impossibles à consulter.
- Paiement de factures non prévues dans les contrats.
- Sommes versées en règlement de factures qui ne correspondent pas au profil habituel du contribuable (montant, période, localisation du bénéficiaire, etc.).
- Sommes versées d'après des bordereaux internes plutôt que des factures reçues.
- Commissions élevées payées aux alentours de certaines dates (dates de conclusion de contrats, par exemple).
- Sommes payées peu de temps avant la réception d'une facture ou la signature d'un contrat, ou au même moment.
- Sommes versées directement par un tiers à des créanciers pour le compte du contribuable ou à des entités contrôlées par le contribuable.
- Traitement privilégié accordé à certains créanciers (fournisseur payé plus rapidement que les autres sans raison claire, etc.)
- Montants perçus *a priori* excessifs pour les biens ou services fournis.
- Montants *a priori* excessifs versés à des intermédiaires ou consultants.

## Autres indicateurs ayant trait aux paiements et mouvements de capitaux

- Retraits en espèces importants et inexpliqués.
- Utilisation, sans raison apparente, d'un compte de tiers détenu auprès d'un notaire ou d'un avocat.
- Origine obscure des fonds d'une opération.
- Ouvertures et fermetures fréquentes de comptes bancaires par le passé.
- Sommes considérables et inexpliquées versées sur les comptes bancaires du contribuable et depuis ces comptes.
- Preuves de l'existence de paiements non consignées dans les livres de comptes.
- Absence d'explication satisfaisante pour certains paiements.

## INDICATEURS AYANT TRAIT AU RÉSULTAT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR LE CONTRIBUABLE

### Indicateurs ayant trait à des éléments qui ont un impact sur les affaires du contribuable

- Traitement de faveur de la part d'administrations publiques, de fournisseurs ou de clients.
- Taux d'obtention et de rétention de contrats particulièrement élevés.
- Octroi de contrats ou d'autorisations par des personnes politiquement exposées ou leurs proches.
- Octroi de contrats sans qu'il y ait besoin de répondre à un appel d'offres, de mener des négociations ou d'établir les documents généralement attendus dans ces cas.
- Des biens ou des services achetés en vertu de certains contrats n'ont jamais en fait été reçus.
- Licenciement récent et sans raison claire de hauts responsables par la société.
- Présence de courriers compromettants pouvant indiquer un acte de corruption.

### Indicateurs ayant trait à des éléments qui ont un impact sur les finances du contribuable

- Principaux ratios financiers en décalage par rapport à ceux d'entreprises comparables.
- Pertes ou bénéfices inhabituels ou inexplicables sur des contrats.
- Absence de bénéfice imposable alors qu'on en attendrait un.
- Présence, dans les comptes, de charges sans rapport avec les ventes ou le bénéfice.
- Présence au bilan d'actifs ou de droits acquis à un prix supérieur ou inférieur à leur valeur de marché, qui n'ont aucune valeur réelle ou qui n'existent tout simplement pas.
- Vente d'actifs ou de droits inscrits au bilan à un prix supérieur ou inférieur à leur valeur de marché.
- Présence au bilan d'un prêt inexplicé avec une entité sans lien avec l'entreprise.
- Renonciation inexplicée au remboursement d'un prêt avec une entité sans lien avec l'entreprise.
- Présence au bilan d'éléments de passif associés à des actifs non identifiés ou d'éléments de passif dont le montant semble excessif.
- Augmentation de capital importante et inexplicée dans l'entreprise.

### Indicateurs ayant trait à des éléments qui ont un impact sur les avoirs personnels d'un contribuable (ou ceux de ses hauts responsables)

- Possession, par la société, de biens de luxe sans lien avec son activité (avions privés, yachts, résidences de luxe, etc.).
- Train de vie ou dépenses du contribuable, d'un salarié ou d'un parent en décalage avec ses revenus.

### INDICATEURS AYANT SPÉCIFIQUEMENT TRAIT AUX DESTINATAIRES DES PRODUITS DES POTS-DE-VIN ET DE LA CORRUPTION

- Le contribuable travaille pour une administration publique dans un pays à haut risque.
- Le contribuable est chargé d'octroyer des autorisations, des licences ou des contrats à des entreprises.
- Le contribuable détient ou contrôle des entités sans rapport avec son occupation principale.
- Le contribuable perçoit des commissions pour des services de conseil alors qu'il ne dispose pas des compétences ou de l'expérience requises pour assurer ces services.
- Le contribuable perçoit un revenu salarié ou des honoraires de conseil alors qu'il occupe déjà un poste à temps plein.
- Le contribuable accorde une aide soudaine ou inhabituelle à des entreprises ou secteurs donnés.
- Le contribuable est cité dans une déclaration d'opération suspecte (DOS) reçue par la cellule de renseignement financier.
- La fortune personnelle du contribuable (ou des membres de sa famille) s'est accrue de manière inexplicable.
- Le contribuable a fait des dons inexplicables à des campagnes ou partis politiques.
- Le contribuable (ou des membres de sa famille) a effectué des dépenses inhabituelles et inexplicables, notamment en espèces.



## **ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES**

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux liés à la mondialisation. À l'avant-garde des efforts engagés pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles suscitent, l'OCDE aide les gouvernements à y faire face en menant une réflexion sur des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et la problématique du vieillissement démographique. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de confronter leurs expériences en matière d'action publique, de chercher des réponses à des problèmes communs, de recenser les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.



# Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention de vérificateurs fiscaux

Ce manuel a pour but de sensibiliser les vérificateurs fiscaux aux problématiques liées aux pots-de-vin et autres formes de corruption. Il donne des clés pour identifier les indicateurs de pots-de-vin ou autres formes de corruption éventuels lorsqu'ils effectuent régulièrement des contrôles et vérifications fiscales.

## Sommaire

Que sont les pots-de-vin et la corruption ?

Le rôle de l'administration fiscale dans la lutte contre les pots-de-vin et la corruption

Le rôle des vérificateurs fiscaux

Indicateurs de pots-de-vin et de corruption éventuels

Indicateurs ayant trait à des facteurs de risque externes ou internes au contribuable

Indicateurs ayant trait aux opérations réalisées par le contribuable

Indicateurs ayant trait aux paiements et mouvements de capitaux

Indicateurs ayant trait au résultat des opérations réalisées par le contribuable

Indicateurs ayant spécifiquement trait aux destinataires des produits des pots-de-vin ou de la corruption

*Annexe A.* Sites internet et autres ressources utiles

*Annexe B.* Informations devant figurer dans une notification de soupçons de pots-de-vin et de corruption

*Annexe C.* Indicateurs de pots-de vin et de corruption éventuels

Veillez consulter cet ouvrage en ligne : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264206038-fr>.

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation. Rendez-vous sur le site [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org) pour plus d'informations.