

DOSSIER ■ Quatrième partie – Les nouveaux outils du contrôle des opérations internationales

L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » au service de la mobilisation des ressources intérieures



Samia ABDELGHANI

Conseillère fiscale au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE

L'initiative conjointe de l'OCDE et du PNUD « Inspecteurs des impôts sans frontières » a vocation à faciliter la mise en œuvre de programmes ciblés d'assistance en matière de vérification fiscale dans les pays en développement de toutes les régions du monde. Des experts fiscaux sont ainsi déployés dans des pays en développement pour travailler aux côtés des administrations fiscales locales sur des contrôles fiscaux complexes, selon une approche fondée sur l'apprentissage par la pratique. Cette initiative connaît des avancées significatives depuis 2012 grâce à la forte adhésion et au soutien qu'elle suscite de la part de l'ensemble des parties prenantes.

The joint OECD-UNDP initiative "Tax inspectors without borders" (TIWB) aims at facilitating targeted tax audit assistance programmes for developing countries worldwide. Under TIWB, tax audit experts are deployed in developing countries to work directly with local tax administrations on complex tax audits, using a "learning by doing" approach. Since 2012, this initiative has made significant progress thanks to the strong participation and the support it has received from all stakeholders.

Chaque année, les pratiques d'évitement fiscal des entreprises font perdre aux États entre 100 et 240 milliards de dollars de recettes fiscales, soit l'équivalent de 4 à 10 % du montant des recettes tirées de l'impôt sur les sociétés à l'échelle mondiale¹. L'impact de telles pratiques, en pourcentage du PIB, est même supérieur dans les pays en développement dans la mesure où ces pays sont davantage tributaires des recettes de l'impôt sur les sociétés, et il dépasse également largement l'aide publique au développement reçue ces dernières années.

L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » (IISF), qui vise à renforcer les capacités des pays en développement en matière de vérification fiscale, contribue à l'effort déployé par la commu-

nauté internationale pour s'assurer que les entreprises multinationales paient leur juste part d'impôt dans les pays dans lesquels elles opèrent. Cette initiative constitue une opportunité pour les pays en développement d'améliorer la mobilisation de leurs ressources intérieures, au service de la réalisation des objectifs de développement durable (ODD) définis par les Nations unies.

Initié en 2012 par l'OCDE, le programme IISF connaît des avancées significatives grâce à la forte adhésion et au soutien qu'il suscite de la part des acteurs de premier plan qui lui ont permis de franchir des caps importants sur le créneau étroit de l'assistance en matière de vérification fiscale aux pays en développement.

1. OCDE, *Collecter et analyser les données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, Éditions OCDE, 2015.

I. De l'annonce à l'action

A. La genèse de l'initiative IISF

La concrétisation du projet IISF s'est faite par étapes successives.

C'est en 2011 que Pascal Saint-Amans, Directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, porte sur les fonds baptismaux l'idée, inspirée du modèle de « Médecins sans frontières », de déployer des inspecteurs des impôts du monde entier pour aider les administrations fiscales des pays en développement à contrôler les entreprises multinationales qui opèrent sur leurs territoires.

Cette idée séduit l'ensemble des parties prenantes et fait son chemin. Elle inspire d'autres initiatives telle celle portée par John Christensen, Directeur du Tax Justice Network, qui promeut la mise à disposition de fonctionnaires fiscaux et praticiens expérimentés retraités auprès de pays à faibles revenus en vue de leur fournir une expertise en matière de politique et d'administration fiscales.

En 2012, l'OCDE milite activement en faveur du projet IISF et décide de présenter ledit projet lors de la réunion plénière de son groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement de mai 2012 à Cape Town (Afrique du Sud). Le projet IISF reçoit alors un accueil très positif de la part des pays membres de l'OCDE, des pays émergents et en développement, des organisations internationales et régionales et de la société civile.

À l'issue de cette réunion, le groupe de travail informel de l'OCDE sur la fiscalité et le développement propose le projet IISF au Comité des affaires fiscales (CAF) et au Comité d'aide au développement (CAD) de l'OCDE. Lesdits comités mandatent alors conjointement une étude de faisabilité du projet IISF afin de mesurer ses chances de succès.

Dans le cadre de cette étude de faisabilité, un processus de consultation à grande échelle est mené auprès des responsables d'administrations fiscales, des organisations fiscales régionales (ATAF², CRE-DAF³, CIAT⁴, etc.), des organisations internationales (Nations unies, Fonds monétaire international, Groupe de la Banque mondiale), des organisations professionnelles, des organisations non gouvernementales et de la société civile.

2. African Tax Administration Forum.

3. Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales francophones.

4. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Ces consultations menées par l'OCDE ont joué un rôle majeur dans l'identification des besoins spécifiques des pays en développement en matière d'assistance au contrôle fiscal et des contraintes juridiques et pratiques auxquelles peuvent se heurter les administrations fiscales bénéficiaires et pourvoyeuses d'experts ainsi que les experts fiscaux. Elles ont également permis de recenser les expériences menées sur ce même type d'assistance sur le terrain en matière de vérification fiscale ainsi que les enseignements qui en ont été tirés.

En juin 2013, l'étude de faisabilité de l'initiative IISF réalisée par le groupe de travail informel de l'OCDE sur la fiscalité et le développement est approuvée par le CAF et le CAD de l'OCDE. Elle conclut à la faisabilité de l'initiative IISF et met en évidence les éléments suivants :

- l'apprentissage par la pratique sur des vérifications fiscales réelles est un domaine rarement couvert par les programmes d'assistance technique existants ;
- des initiatives similaires dont ont pu bénéficier quelques rares pays en développement dans le cadre de la coopération bilatérale ont produit des résultats très positifs, tel le programme « experts intégrés » dont a bénéficié le Ghana en 2011-2012 de la part de l'Allemagne ou encore le programme de coopération fiscale portant sur les prix de transfert dont a bénéficié l'Afrique du Sud dès 2009 de la part du Royaume-Uni ;
- les administrations fiscales des pays en développement sont très demandeuses de ce type d'assistance ciblée en matière de vérification fiscale.

Outre l'évaluation des chances de succès d'une assistance sur le terrain en matière de contrôle fiscal destinée aux pays en développement, l'étude de faisabilité formule des propositions relatives au cadre juridique et pratique de déploiement des programmes IISF et aborde les principales difficultés qui peuvent se poser tels les conflits d'intérêts, la confidentialité des renseignements fiscaux ou encore la responsabilité personnelle et professionnelle des experts fiscaux et les moyens d'y remédier. Enfin, cette étude préconise un mandat de dix-huit mois pour lancer la phase opérationnelle expérimentale du projet, mettre en place un secrétariat de l'initiative IISF chargé de faciliter le déploiement des experts dans les pays en développement qui ont exprimé des besoins et élaborer une boîte à outils décrivant les modalités pratiques de mise en œuvre des programmes IISF.

B. Un soutien politique majeur

Lors du sommet des chefs d'État et de gouvernement du G8 des 17 et 18 juin 2013 à Lough Erne (Irlande du Nord), le Secrétaire général de l'OCDE, M. Angel Gurría, présente l'étude de faisabilité portant sur l'initiative IISF laquelle est saluée par les dirigeants du G8 qui s'engagent à faciliter le déploiement des experts fiscaux dans les pays en développement. Le communiqué dudit sommet mentionne le projet IISF dans les termes suivants : « (...) nous nous félicitons de l'étude de faisabilité réalisée par l'OCDE portant sur l'initiative inspecteurs des impôts sans frontières qui vise à aider les administrations fiscales à mener des contrôles sur des dossiers fiscaux spécifiques et complexes. Nous prendrons des mesures concrètes pour appuyer cette initiative, notamment en mettant à disposition des experts fiscaux ».

L'initiative IISF de l'OCDE bénéficie également, dès 2013, du soutien des chefs d'État et de gouvernement du G20 qui, dans leur déclaration du sommet des 5 et 6 septembre 2013 à Saint Pétersbourg, soulignent que « les pays en développement devraient être en mesure de renforcer leur capacité à collecter des recettes car la mobilisation des ressources intérieures est cruciale pour le financement du développement (...) À cet égard, nous nous félicitons de l'initiative de l'OCDE – Inspecteurs des impôts sans frontières – dont l'objectif est de favoriser l'échange de connaissances et de renforcer les capacités nationales des pays en développement en matière fiscale ».

C. La phase opérationnelle expérimentale

Fort du soutien des dirigeants du G8 et du G20, l'initiative IISF de l'OCDE entre alors dans une phase opérationnelle expérimentale de 18 mois qui prend fin en décembre 2014. Au cours de cette phase, l'OCDE lance huit projets pilotes à travers le monde à la demande de pays en développement ayant exprimé des besoins spécifiques en matière d'assistance sur le terrain en matière de contrôle fiscal. Des experts fiscaux sont ainsi déployés dans les pays en développement concernés afin de travailler aux côtés des agents des administrations fiscales sur des dossiers réels de vérification fiscale et leur transmettre leurs compétences, connaissances et savoir-faire en matière de contrôle fiscal, selon une approche fondée sur l'apprentissage par la pratique.

Ces projets pilotes ont permis aux pays en développement concernés de voir leurs recettes fiscales augmenter de manière significative, légitimant ainsi la pérennisation de l'initiative IISF. Le programme IISF

mené au Sénégal s'est ainsi traduit par un supplément de recettes fiscales de 18,3 millions de dollars pour la seule année 2015. Au Viêt Nam, les recettes issues du contrôle fiscal sont passées de 3,5 millions de dollars en 2012 à 40 millions de dollars en 2014 tandis que celles de la Colombie sont passées sur la même période de 5,83 à 33 millions de dollars.

Outre le supplément de recettes fiscales enregistré par les pays en développement bénéficiaires de programmes IISF, la phase opérationnelle expérimentale de l'initiative IISF a montré que l'assistance sur le terrain en matière de vérification fiscale avait permis de renforcer de manière durable les capacités des administrations fiscales des pays en développement bénéficiaires et d'améliorer la qualité des contrôles fiscaux.

Conformément au mandat donné par le CAF et le CAD de l'OCDE, durant la phase opérationnelle du projet IISF, un Secrétariat de l'initiative IISF est mis en place afin de faciliter le déploiement des programmes IISF et une boîte à outils pratique est élaborée.

La phase opérationnelle expérimentale de l'initiative IISF confirme le potentiel d'une assistance sur le terrain en matière de vérification fiscale destinée aux pays en développement et concrétise les espoirs placés par l'OCDE dans le projet IISF.

D. Le lancement du partenariat OCDE/PNUD

Forts de ces premiers succès, l'OCDE et le Programme des Nations unies pour le développement (PNUD) décident en 2015 d'unir leurs forces en vue d'étendre la portée mondiale de l'initiative IISF et intensifier le déploiement d'experts fiscaux. Le partenariat OCDE/PNUD est ainsi lancé le 13 juillet 2015 à l'occasion de la troisième conférence des Nations unies sur le financement du développement d'Addis-Abeba. Il reçoit un très bon accueil de la part des parties prenantes du monde des affaires, de la société civile, ainsi que par des gouvernements des pays développés et en développement participant à la conférence.

L'idée qui sous-tend ce partenariat est que la compétence technique de l'OCDE dans le domaine fiscal ainsi que son réseau d'experts, alliés à la présence du PNUD dans toutes les régions du monde, à ses contacts avec les responsables de l'action publique au plus haut niveau ainsi qu'à sa maîtrise de l'élaboration de stratégies et de programmes dans le domaine

de la gestion des finances publiques, contribueraient à favoriser le développement de l'initiative IISF.

Le partenariat OCDE/PNUD s'articule autour des trois axes suivants :

- un Secrétariat conjoint OCDE/PNUD, basé à Paris, qui s'appuie sur le réseau des bureaux nationaux du PNUD dans les pays en développement pour organiser, coordonner et faciliter le déploiement d'experts ;
- un Comité directeur pluripartite co-présidé par le Secrétaire général de l'OCDE et l'Administrateur du PNUD et composé de représentants de pays développés et en développement, d'organisations régionales, de la société civile et des entreprises, qui est chargé du suivi des activités de l'initiative IISF et de la promotion de l'initiative à l'échelle internationale ;
- une répartition des fonds reçus de la part des donateurs entre l'OCDE et le PNUD. Les financements provenant des États et/ou de fondations privées et destinés à financer les programmes IISF et la participation des bureaux nationaux du PNUD sont affectés au PNUD tandis que les fonds alloués à l'OCDE sont utilisés pour financer le Secrétariat IISF et les activités du Comité directeur.

II. Le déploiement de l'initiative IISF

A. Le champ de l'assistance IISF

L'initiative IISF vise à faciliter le déploiement d'experts fiscaux dans les pays en développement de toutes les régions du monde qui sollicitent son assistance en vue de renforcer leurs capacités dans le domaine de la vérification fiscale. Les experts fiscaux travaillent sur le terrain aux côtés des agents des administrations fiscales de pays en développement sur des dossiers réels de contrôle fiscal comportant des problématiques complexes. Ils partagent leurs compétences, connaissances et savoir-faire selon une approche fondée sur l'apprentissage par la pratique en temps réel. Les experts fiscaux n'ont pas vocation à se substituer aux agents des administrations fiscales des pays en développement ou à mener à bien des missions de contrôle fiscal pour lesquelles les administrations fiscales locales ne disposent pas de personnel compétent. Au contraire, ils ont pour mission de les épauler sur les problématiques complexes rencontrées dans le cadre de vérifications fiscales et à s'assurer que les capacités desdites administrations fiscales soient renforcées.

Une démarche fondée sur l'apprentissage par la pratique favorise, davantage que les formes ordinaires d'assistance et de renforcement des capacités, un ancrage plus solide de l'expertise fiscale au sein des administrations fiscales des pays en développement. Cela étant, l'assistance dispensée dans le cadre de l'initiative IISF peut venir compléter celle procurée au titre de programmes d'assistance technique plus classiques. Il est en effet plus facile et rapide de mettre en place des programmes IISF dans des pays en développement qui ont bénéficié antérieurement d'un programme d'assistance technique, où la confiance est déjà établie et où le programme antérieur a permis le recensement des besoins spécifiques et la détermination des modalités qui garantiront une optimisation des retombées du programme. Tel est le cas des programmes IISF déployés au Botswana, en Jamaïque, au Nigéria, au Rwanda et en Ouganda qui font suite à des programmes d'assistance technique portant sur des questions législatives et/ou organisationnelles sur les prix de transfert.

L'initiative IISF a pour objectifs ultimes (i) de renforcer de manière durable les capacités des administrations fiscales des pays en développement dans le domaine de la vérification fiscale ; (ii) d'améliorer la qualité et l'uniformité des contrôles fiscaux ; et (iii) de consolider la confiance en l'administration fiscale des pays en développement.

Elle s'inscrit de manière plus générale dans les efforts de la communauté internationale visant à renforcer la coopération en matière fiscale et soutenir l'action des pays en développement en faveur de la mobilisation de leurs ressources intérieures, objectif jugé essentiel pour financer les ODD.

B. Les acteurs de l'initiative IISF

L'initiative IISF compte cinq acteurs majeurs sans lesquels elle ne pourrait fonctionner :

- les pays en développement qui définissent leurs besoins et la portée de l'assistance IISF souhaitée ;
- le Secrétariat de l'initiative IISF basé à Paris, qui fait office de bourse aux compétences et qui a pour principales missions de faire coïncider l'offre et la demande d'assistance et d'assurer la promotion et le suivi des programmes ;
- les pays partenaires qui mettent à la disposition des pays en développement qui sollicitent une assistance IISF des experts fiscaux, parmi lesquels on compte actuellement l'Allemagne, l'Espagne, la France, l'Italie, le Kenya, le Nigéria, les Pays-Bas et le Royaume-Uni ;

nique; etc.) selon les besoins spécifiques exprimés par les pays en développement.

L'initiative IISF peut être un vecteur de soutien dispensé aux pays en développement pour les aider à mettre en œuvre des actions destinées à combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices afin d'améliorer leur capacité à imposer de manière effective les entreprises multinationales.

La mise en œuvre des programmes IISF dans les pays en développement est tributaire de la volonté politique à haut niveau qui est indispensable pour prendre les mesures qui s'imposent en vue d'améliorer la mobilisation des ressources intérieures et il est fait remarquer à cet égard que la majorité des programmes IISF se déroulent dans des pays en développement qui ont pris des engagements politiques à haut niveau en matière de réforme fiscale en adhérant à l'initiative fiscale d'Addis-Abeba ou au Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS.

D. La coopération fiscale Sud-Sud

La coopération fiscale dans le cadre de l'initiative IISF ne se limite pas à un axe Nord-Sud. En effet, l'ambition ultime de cette initiative est de renforcer de manière durable les capacités des administrations fiscales des pays en développement dans le domaine de la vérification fiscale afin de favoriser à terme la coopération fiscale entre pays en développement.

Un premier programme IISF Sud-Sud a été lancé en novembre 2016 entre le Kenya et le Botswana au terme duquel des experts fiscaux de la Kenya Revenue Authority apportent une assistance sur le terrain à leurs homologues du Botswana Unified Revenue Service dans le cadre de contrôles fiscaux d'entreprises multinationales. Le Kenya, qui avait bénéficié dès 2011 de l'assistance de l'OCDE et de l'ATAF en matière de prix de transfert laquelle s'était traduite par un doublement de ses recettes issues du contrôle fiscal entre 2012 et 2014, apporte aujourd'hui son concours au Botswana afin que ce dernier puisse bénéficier de son expérience acquise dans le domaine du contrôle fiscal des entreprises multinationales. Lors du lancement du programme IISF entre le Kenya et le Botswana, M. Logan Wort, Secrétaire exécutif de l'ATAF, soulignait que « les échanges d'experts fiscaux dans le cadre d'interventions ciblées sont une initiative louable. L'ATAF salue la coopération entre la Kenya Revenue Authority et le Botswana Unified Revenue Service qui pose les fondations d'échanges de capacités entre pays africains ».

Un second programme IISF Sud-Sud a été lancé en décembre 2017 entre le Nigéria et le Liberia au terme duquel le Federal Inland Revenue Service du Nigéria met à disposition de la Liberia Revenue Authority un expert en fiscalité internationale pour assister les fonctionnaires libériens dans le contrôle des entreprises multinationales. Là encore, l'accord de coopération fiscale conclu entre les deux pays fait suite à l'assistance en matière fiscale reçue par le Nigéria de la part de l'OCDE, la Banque mondiale et l'ATAF depuis 2012.

L'expérience et le savoir-faire acquis par les administrations fiscales de pays en développement qui sont parvenues à se doter de capacités en matière de contrôle fiscal sont précieux pour les administrations fiscales d'autres pays en développement, en raison notamment de la maîtrise par les fonctionnaires de ces administrations fiscales des approches et des facteurs régionaux mais également de leur expérience concrète du renforcement des structures et des procédures internes que les experts issus de pays développés ne sont pas toujours en mesure d'apporter et qui peuvent conférer une valeur ajoutée non négligeable aux programmes IISF.

La coopération fiscale Sud-Sud ouvre des perspectives prometteuses pour l'initiative IISF car elle peut contribuer à nourrir le partage d'expériences entre pays ayant atteint des niveaux de développement similaires.

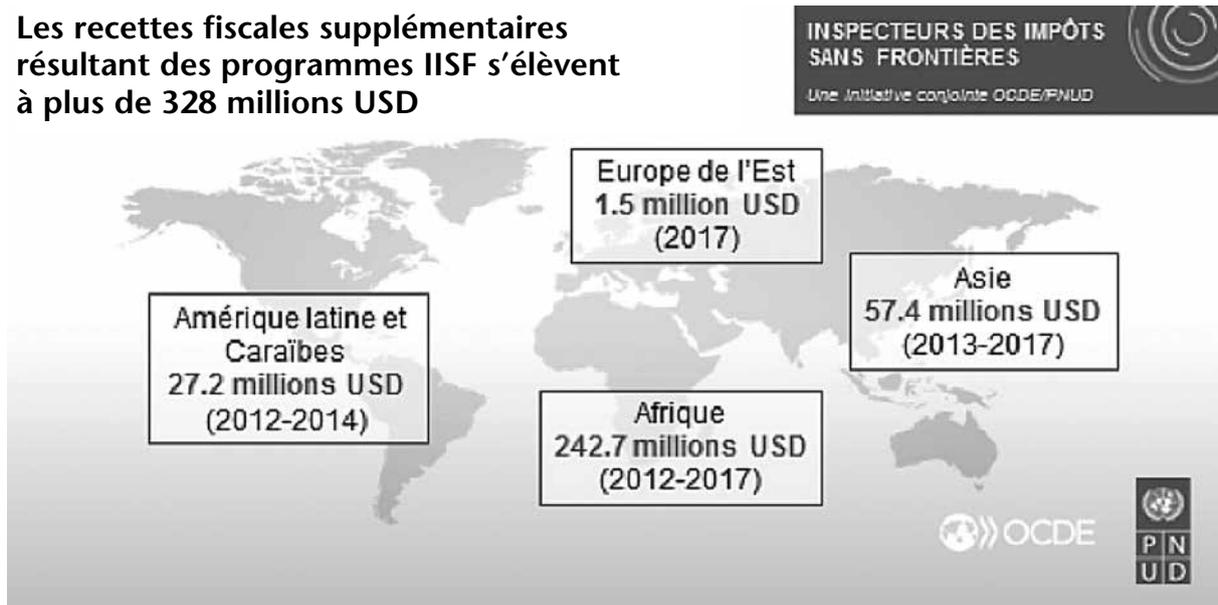
III. Les premiers résultats et les perspectives

A. Des résultats prometteurs

L'initiative IISF connaît d'ores et déjà des résultats prometteurs qui attestent de son potentiel. À ce jour, les programmes IISF se sont traduits par un supplément de recettes fiscales total de plus de 328 millions de dollars dont plus de 242 millions de dollars pour l'Afrique qui concentre le plus grand nombre de programmes IISF.

L'accroissement des recettes est l'un des défis majeurs des pays en développement pour permettre le développement durable comme le souligne le programme d'action d'Addis-Abeba de la troisième conférence sur le financement du développement de juillet 2015 qui matérialise l'accord conclu à l'échelle mondiale sur les actions à mener pour mobiliser des ressources à l'appui du développement : « des ressources intérieures supplémentaires, complétées au besoin par une aide internationale, seront déterminantes pour le développement durable et pour atteindre les objec-

Les recettes fiscales supplémentaires résultant des programmes IISF s'élèvent à plus de 328 millions USD



tifs de développement durable». L'initiative IISF constitue ainsi une opportunité d'améliorer la mobilisation des ressources intérieures dont les pays en développement ont besoin pour financer leur développement et leur croissance.

Outre un supplément de recettes fiscales significatif, l'initiative IISF s'est traduite par un renforcement durable des capacités des administrations fiscales des pays en développement ayant participé à des programmes IISF qui devrait permettre aux agents des dites administrations de mettre en pratique les compétences et savoirs acquis lors des prochaines vérifications fiscales qu'ils effectueront. Les premiers programmes Sud-Sud attestent déjà de la capacité des pays en développement bénéficiaires d'une assistance bilatérale dans le domaine fiscal à réutiliser les savoirs et compétences acquis au sein de leur propre administration mais également à les mettre à disposition d'autres pays en développement qui en expriment le besoin.

L'initiative IISF a également permis d'améliorer la qualité et l'uniformité des contrôles fiscaux et ce faisant à élever le niveau de discipline fiscale volontaire et de sécurité juridique des contribuables dans les pays en développement bénéficiaires de programmes IISF.

Enfin, la demande croissante d'assistance IISF est également le signe du succès grandissant de l'initiative. Certains pays ayant déjà bénéficié d'une assistance IISF sollicitent la mise en œuvre de nouveaux programmes dans d'autres domaines d'expertise, ce qui laisse à penser que les premières expériences ont eu des retombées très positives. Tel est le cas du Sénégal, bénéficiaire d'un premier programme IISF en

2015 qui s'était traduit par un supplément de recettes fiscales de 18,3 millions de dollars, qui a sollicité un nouveau programme IISF en 2017 afin de renforcer les capacités des structures de contrôle fiscal nouvellement créées.

Au final, l'initiative IISF est une initiative gagnante-gagnante dont tant les administrations fiscales des pays en développement que les contribuables peuvent tirer profit.

B. Des perspectives ambitieuses

Forte de ses résultats prometteurs, l'initiative IISF se fixe des objectifs ambitieux pour la période 2016-2020 afin de promouvoir une coopération internationale plus efficace en matière de contrôle fiscal au service de la mobilisation des ressources intérieures des pays en développement et d'un climat d'investissement plus sûr et plus prévisible pour les contribuables. Outre un objectif chiffré de cent programmes IISF pour la période 2016-2020, l'initiative IISF se donne pour ambition, à l'horizon 2020, que les pays en développement aient acquis des compétences et savoir-faire durables en matière de vérification fiscale, qu'ils aient la capacité de procéder à la vérification fiscale des contribuables de manière juste et efficace, que le niveau de discipline fiscale volontaire se soit accru et enfin que la coopération fiscale Sud-Sud soit renforcée.

L'initiative IISF fait preuve de transparence et publie à cet égard chaque année, depuis 2017, un rapport dans lequel elle retrace les activités réalisées, les enseignements tirés de l'expérience, les résultats obtenus ainsi que le programme de travail pour l'année à venir.

* *
*

Depuis 2012, l'initiative IISF connaît des avancées significatives grâce à son programme international qui a vocation à améliorer l'aptitude des pays en développement à recouvrer les recettes fiscales intérieures du fait du renforcement de leurs capacités en matière de vérification fiscale. Collecter davantage d'impôts est crucial pour les pays en développement pour faire face aux nouveaux défis du développement qu'imposent les changements climatiques mais également pour réduire la pauvreté, accroître l'équité, fournir des biens publics essentiels tels que l'éducation et la santé, et générer une croissance économique.

L'initiative IISF est largement saluée en ce sens comme ayant un effet concret et immédiat sur la mobilisation des ressources intérieures. Un louable dessein de l'OCDE s'est ainsi mué en espèces sonnantes et trébuchantes entrant dans les caisses des pays en développement.

Le succès de l'initiative IISF se mesure à l'aune de ses résultats et à l'adhésion et au soutien qu'elle suscite de la part des acteurs de premier plan parmi lesquels la communauté internationale, les organisations internationales et régionales, les pays développés et en développement et la société civile et on peut dès lors affirmer, sans crainte de se tromper, qu'il laisse augurer d'un bel avenir.