

RAPPORT

2011



Orientations pour la coopération française en matière fiscale

Orientations for French Cooperation in Tax Matters

Direction générale de la mondialisation, du développement et des partenariats



Document de travail

Working Paper

**ORIENTATIONS POUR LA COOPÉRATION
FRANÇAISE EN MATIÈRE FISCALE**

***ORIENTATIONS FOR FRENCH
COOPERATION IN TAX MATTERS***

**DOCUMENT DE TRAVAIL
*WORKING PAPER***

Tous droits d'adaptation, de traduction et de reproduction par tous procédés,
y compris la photocopie et le microfilm, réservés pour tous pays.

Photos de couverture : Côte d'Ivoire © CREDAF (en haut à gauche) ; Sénégal © A. Ghemri (en haut à droite) ;
Djibouti © A. Gorce (en bas à gauche) ; Tchad © CREDAF (en bas, à droite).

Réalisation : DILA

Impression : imprimerie de la DILA

© Ministère des Affaires étrangères et européennes, 2011

TABLE DES MATIÈRES

Avant-propos	4
Contexte	5
Orientations stratégiques	6
1. Orientations pour la coopération bilatérale française	7
2. Orientations pour l'action de la France au niveau multilatéral dans le domaine fiscal	10
Annexe	14
Thèmes d'études complémentaires	14
Liste des acronymes	16

AVANT-PROPOS

→ En 2008, dans un contexte de crise financière, énergétique et alimentaire, le cosecrétariat du CICID a souhaité qu'un groupe de travail réunissant des spécialistes de différents horizons (ONG, syndicats, universitaires, représentants des ministères des Affaires étrangères, de l'Économie, du Budget et de l'Agence française de développement) nourrisse et élargisse la réflexion nationale sur les enjeux de deux événements internationaux dans le domaine du développement : le forum d'Accra sur l'efficacité de l'aide et la conférence de Doha sur le financement du développement, tous deux survenant au moment de la présidence française de l'Union européenne.

La qualité de la concertation mise en œuvre par le groupe de travail « Vers Accra et Doha », de même que ses résultats, ayant fait l'objet d'une appréciation très positive de la part de l'ensemble des participants, il avait été convenu d'approfondir ses travaux sur certaines des questions qu'il avait

traitées. Le besoin de mobiliser et de sécuriser les ressources fiscales des pays en développement, notamment, avait été identifié par ce groupe comme une question majeure à mettre particulièrement en valeur pour la conférence de Doha.

Depuis lors, l'actualité internationale a largement justifié l'intérêt de mettre en place un nouveau groupe de travail, sur le modèle du précédent, dédié exclusivement, cette fois, à la question des ressources fiscales des pays en développement.

Réuni sous la coprésidence de M. François d'Aubert, délégué général à la lutte contre les juridictions et territoires non coopératifs, et de M. Serge Tomasi, directeur de l'économie globale et des stratégies de développement (ministère des Affaires étrangères et européennes), ce groupe, élargi à des représentants des diverses administrations compétentes et à des personnalités extérieures, a élaboré le présent document d'orientation.

CONTEXTE

→ En matière de coopération économique et financière, les bailleurs ont, ces dernières années, mis l'accent sur les programmes de renforcement des capacités concernant le volet « dépense » des finances publiques (sécurisation de la chaîne de la dépense, contrôle) compte tenu de la montée en puissance des volumes d'aide budgétaire octroyés (en particulier par l'Union européenne). Toutefois, la réalisation des Objectifs du millénaire pour le développement appelle aussi une mobilisation accrue des ressources nationales, et notamment fiscales, qui demeurent faibles proportionnellement au PIB dans la plupart des pays en développement. En outre, celles-ci sont souvent dépendantes de la rente minière et sont de surcroît fragilisées par la multiplication des régimes d'exonération mis en place pour attirer les investisseurs ainsi que par la fraude et l'évasion fiscales. Enfin, les processus de libéralisation commerciale, ayant pour effet de réduire les recettes douanières, ont mis en exergue la question de la transition fiscale (ressources fiscales davantage assises sur la fiscalité domestique que sur la fiscalité de porte).

Cependant, les ressources fiscales représentent la **première source publique de financement du développement**, bien avant l'aide internationale au développement (en moyenne, de l'ordre de 80 % des ressources des États) ; à la différence de l'APD, les ressources fiscales constituent un **financement de nature plus prévisible et plus durable** qui, en donnant les moyens aux gouvernements d'assurer les missions régaliennes de l'État et de répondre aux besoins essentiels des populations, peut donc contribuer à renforcer l'État de droit et la démocratie. Par ailleurs, le degré de capacité des pays en développement à mobiliser ces ressources fiscales a un impact direct sur le **niveau de leur endettement**. Enfin, l'enjeu de la mobilisation, de la sécurisation et

du bon emploi des ressources fiscales est rendu encore plus crucial par l'évolution des recettes d'exportations liée à la variation des cours des matières premières. Dans ce contexte, les pays en développement doivent pouvoir disposer des marges de manœuvre budgétaires pour améliorer leur **capacité de résilience à la crise** et leur permettre de mettre en œuvre des plans d'action contracycliques de manière à stimuler l'activité économique et à réduire l'impact social. En sortie de crise, l'augmentation de la proportion des ressources fiscales concourt, dans certaines conditions, à **réduire la dépendance** à l'aide au développement des pays les plus pauvres et à accroître la capacité de résistance aux chocs externes. Plus généralement, la fiscalité fait partie intégrante du contrat social : une mobilisation adaptée et équitable concourt à renforcer la **légitimité de l'État**.

Au plan multilatéral, les **conclusions de la conférence de Doha** sur le financement du développement, dans la ligne de la conférence de Monterrey de 2002, ont souligné davantage encore l'importance des ressources fiscales, engageant tant les pays en développement que les bailleurs internationaux. Elles ont aussi établi le lien avec la fraude fiscale internationale par un appel à lutter « vigoureusement » contre elle et à renforcer la coopération fiscale internationale. La conférence de Doha a ainsi reconnu la réalité d'une économie mondialisée dans laquelle la fraude et l'évasion fiscales touchent aussi bien les pays en développement que les pays développés.

Ce contexte justifie de renforcer notre coopération bilatérale en matière de mobilisation fiscale (assistants techniques, projets du Fonds de solidarité prioritaire, etc.), en veillant à la fois à sa bonne articulation avec nos aides budgétaires bilatérales et avec l'ensemble des programmes multilatéraux, de manière à renforcer l'impact de nos actions.

ORIENTATIONS STRATÉGIQUES

→ La coopération française dans le domaine fiscal s'attache depuis de longues années à couvrir l'ensemble des champs d'intervention

touchant la taxation (législation, assiette, recouvrement, service à l'utilisateur, utilisation des nouvelles technologies, contrôle fiscal, gestion des ressources humaines, pilotage par la performance, ainsi que tout sujet relatif à l'organisation de l'administration fiscale elle-même). La stratégie de coopération fiscale au développement vise à optimiser en priorité le fonctionnement des administrations fiscales des pays d'Afrique subsaharienne et à sécuriser les recettes en proportionnant les moyens administratifs aux enjeux. Il s'agit également, au-delà du financement des États, de favoriser le développement du civisme fiscal¹ par la mise en place de voies de recours garantissant les droits des contribuables.

- La France s'est largement inspirée des conclusions du rapport Thill (1994) de l'Inspection générale des finances² : généralisation de la TVA avec un seuil élevé d'imposition, abaissement de la fiscalité de porte, segmentation de l'administration par type de contribuables (création de directions des grandes entreprises, voire des moyennes et petites entreprises), rapprochement des services d'assiette et de recouvrement, recherche de synergies entre les administrations par la mise en place de liaisons efficaces grâce à un identifiant unique. Ces propositions témoignent son intérêt de longue date pour la mobilisation fiscale.
- La coopération française s'attache également à rationaliser le système d'incitation et d'exonération en privilégiant l'application du code général des impôts et du cadre normal de la

loi, au détriment des textes *ad hoc* (conventions d'établissement, zones franches et autres décisions ou textes dérogatoires), qui rétrécissent l'assiette fiscale et compliquent la gestion de l'impôt.

- Elle vise en outre à promouvoir les droits des contribuables (notamment la mise en place d'un système de révision des décisions prises par l'administration devant les tribunaux). En effet, dans certains pays, les contribuables ne bénéficient pas de recours juridiques pour faire valoir leurs droits. Cette incertitude dans l'application des règles fiscales va à l'encontre du développement économique, sape le civisme fiscal et incite à la corruption.
- Enfin, la France renforce actuellement ses appuis en matière de fiscalité locale pour accompagner les États dans leurs processus de décentralisation.

Les interventions de la France dans le domaine fiscal s'inscrivent dans un ensemble plus large d'actions complémentaires : gestion des finances publiques, modernisation de la justice et réforme du droit, respect des droits de l'homme, contrôle de l'emploi des fonds publics par des institutions indépendantes, formation et information des citoyens, rénovation de l'administration, décentralisation et promotion de la démocratie locale, intégration régionale.

Remarque : l'expression « ressources fiscales » utilisée dans ce document doit être entendue dans une acception large, incluant toutes les formes de ressources publiques (hors prélèvements sociaux).

1. La première condition d'une adhésion à l'impôt demeure l'établissement d'une fiscalité exacte (évitant l'approximation dans l'assiette), équitable (les pauvres ne devraient pas payer plus – ou devraient payer moins – que les riches proportionnellement) et raisonnable (correspondant aux réalités économiques).

2. Actualisé en 2005 (rapport Chambas).

1 Orientations pour la coopération bilatérale française

➔ **La mobilisation des ressources fiscales est une question de nature politique à un double titre :**

- (i) activité régalienne, elle relève particulièrement de la souveraineté de l'État ;
- (ii) directement reliée à des choix politiques en matière d'orientations économiques et sociales, elle ne se satisfait pas d'une approche principalement technique.

C'est donc à partir d'un **dialogue sur les politiques fiscales** des pays en développement que pourraient être définis les objectifs et les modalités de la coopération bilatérale française.

Un tel dialogue est de nature à favoriser une action plus globale et plus cohérente pour la mise en place de politiques fiscales efficaces. Il peut aussi permettre d'évaluer *ex ante*, avec chaque État concerné, l'impact des différentes options en termes de coûts administratifs et de ressources potentielles, mais également de redistribution et de consentement à l'impôt. Il devrait logiquement conduire à **orienter la coopération française vers une approche-programme** de préférence à l'aide-projet dominante aujourd'hui dans ce domaine.

L'intérêt de l'approche-programme réside aussi dans la possibilité de fédérer les interventions des bailleurs de fonds, qui, en ce domaine particulier, demeurent très dispersées.

Cette approche conduit aussi à différencier davantage les objectifs et modalités d'intervention de la coopération française selon les spécificités nationales. En particulier, deux catégories principales de pays mériteraient d'être distinguées, dans lesquelles la problématique des ressources publiques recouvre des enjeux de dimension stratégique différente : celle des économies qui reposent exclusivement ou presque exclusivement sur l'exploitation de ressources naturelles (forêts, minerais, pétrole...) et celle des économies qui n'en disposent pas. Pour les premières, les deux enjeux sont le renforcement d'une fiscalité classique à côté des redevances sur les bénéfices de ces ressources naturelles et l'amélioration de la transparence de celles-ci.

La promotion de systèmes fiscaux efficaces et équitables devrait enfin agir à trois niveaux :

- **transparence et contrôle démocratique :** la société civile, le parlement, les juridictions pénales et fiscales ainsi que les institutions de contrôle indépendantes sont des acteurs incontournables dont les capacités doivent aussi être renforcées pour l'exercice de leurs responsabilités. Le renforcement des capacités des commissions des finances des parlements devrait notamment être un axe d'action systématique. Des actions d'information des contribuables au niveau de la société civile pourraient être développées en partenariat avec des ONG locales, notamment pour leur permettre de participer au débat public (comme par exemple dans le cadre de l'initiative ITIE) ;
- **approche sociale de l'impôt :** elle pourrait figurer en bonne place dans le dialogue sur les politiques fiscales des pays en développement pour que soit assurée sa fonction redistributive, dans le cadre notamment des objectifs de réduction de la pauvreté, de lutte contre les inégalités et de développement humain comme fondement d'une croissance économique durable. Elle participe de l'effort d'acceptation de l'impôt par les contribuables. À ce titre, l'élargissement de la taxation vers le secteur informel le plus dynamique est aussi un facteur de justice sociale. De la même manière, à l'introduction de la fiscalité indirecte (avec la mise en place de la TVA et la baisse concomitante des tarifs douaniers), dite transition de 1^{re} génération, devrait succéder la transition dite de 2^e génération avec la mise en place d'une fiscalité directe (sur le revenu global), progressive et plus équitable ;
- **lutte contre la corruption :** elle est indissociable du renforcement des capacités des administrations fiscales. À cet égard, la France ciblera, en partenariat avec d'autres bailleurs de fonds, ses appuis aux pays signataires de la convention de Merida pour assurer sa mise en œuvre, en liaison avec la société civile.

Compte tenu de ce qui précède, la **coopération française pourrait développer les axes de travail proposés ci-dessous** (non exclusifs d'interventions traditionnelles qui demeurent indispensables, telles que l'appui à l'amélioration du recouvrement de l'impôt).

1.1 Lutter en priorité contre la fraude fiscale et l'optimisation fiscale abusive

➔ Si la fraude ressort clairement du domaine judiciaire puisqu'elle viole la loi, l'optimisation fiscale peut relever de l'abus de droit si elle s'oppose à l'esprit de la loi. Elle est en ce cas illégitime et donc condamnable. La lutte contre la fraude fiscale et l'optimisation fiscale abusive exige d'abord le signal d'une réelle volonté politique, et il importe que celle-ci soit ensuite relayée par toute la ligne hiérarchique dans les administrations ; elle exige ensuite un renforcement important des capacités des administrations fiscales des pays en développement. Celui-ci passe notamment par l'informatisation des procédures, une rémunération des personnels adaptée, la formation, le renforcement de l'acceptabilité de l'impôt, la lutte contre la corruption ainsi que la lutte contre l'évasion des capitaux et son corollaire, l'évasion fiscale. Par ailleurs, le climat des affaires et le contexte sociopolitique peuvent être des facteurs plus déterminants encore que les seuls facteurs fiscaux pour attirer et retenir les bases économiques et fiscales dans les pays.

1.1.1 Des liaisons plus systématiques entre les administrations d'un même pays devraient être établies

➔ En particulier, la généralisation des recoupements entre les administrations financières serait favorisée par la mise en place d'un identifiant fiscal unique (IFU).

1.1.2 Mettre fin aux pratiques d'optimisation fiscale abusive s'avère un défi majeur

➔ Les actions à mener dans ce domaine visent non seulement les contribuables eux-mêmes, mais également les États dont les défaillances encouragent de tels comportements : la coopération française pourrait développer ces actions destinées à combler les lacunes des législations nationales en la matière.

1.1.3 La question de la manipulation des prix de transfert est centrale compte tenu de l'importance des sommes en jeu

■ Des actions pourraient être développées pour renforcer les capacités des administrations fiscales des pays du Sud en matière de prix de transfert : assistance technique à la mise en œuvre d'une législation antiabus en matière de

prix de transfert, formation de base sur les prix de transfert (notion, méthodes de détermination, contrôle notamment).

■ Ces actions seraient intégrées dans une réflexion sur la gouvernance de ces administrations, eu égard au risque de corruption.

En particulier, la France et la task force de l'OCDE sur la fiscalité et le développement auraient intérêt à collaborer dans le domaine des prix de transfert au travers de leur soutien commun au Forum de l'administration fiscale africaine (ATAF).

1.1.4 L'importance du contrôle fiscal nécessite la poursuite des appuis de la France...

... au renforcement des capacités des administrations fiscales en ce domaine.

Le soutien au renforcement de la coopération internationale représente le volet complémentaire indispensable des actions précédentes (cf. partie II ci-dessous).

1.2 Élargir l'assiette des impôts existants et explorer les possibilités de nouvelles fiscalités

➔ Le développement d'une fiscalité locale encore très embryonnaire, la rationalisation d'un ensemble d'exonérations fiscales qui tendent à devenir la norme et affaiblissent les administrations et la loi fiscales, la promotion d'une fiscalité efficace et équitable et, en complément de l'intervention au seul niveau fiscal, le renforcement d'un tissu économique local susceptible de contribuer à l'accroissement des ressources publiques pourraient représenter les voies principales pour une meilleure mobilisation fiscale (quantitative et qualitative).

1.2.1 Encourager la fiscalité locale

➔ En dépit des difficultés, la fiscalité locale devrait être encouragée. Elle est un des aspects du soutien de la France à la décentralisation. Enjeu de gouvernance locale et de démocratie, le développement d'une fiscalité locale en Afrique est de nature à favoriser le rapprochement des populations et de leurs élus, ainsi que le débat démocratique par l'introduction d'une plus grande proximité avec les besoins. La fiscalité locale peut aussi favoriser l'appropriation des Objectifs du millénaire pour le développement en les ajustant aux priorités locales spécifiques.

Selon les enjeux budgétaires propres à chaque bien ou activité, la taxation (taxe foncière ou patente) peut se faire sur une base réelle ou forfaitaire.

On doit insister sur l'importance particulière que revêt la mise en place de cadres de sécurisation foncière, notamment pour les activités économiques, les petites exploitations agricoles et les logements des plus pauvres en milieu urbain. La mise en place d'un impôt ou d'une taxe sur le foncier devrait s'accompagner de la rénovation de ce type de fiscalité, notamment à partir d'une pratique de segmentation.

D'autres types d'assiettes de fiscalité locale que la seule fiscalité portant sur les biens fonciers pourraient aussi être recherchés, comme la fiscalité sur les marchés, la mise en place de taxes sur l'essence, sur la téléphonie mobile, sur les vélomoteurs ou sur les jeux. Une surtaxe sur les impôts nationaux est possible, mais on doit rester conscient du risque d'une rétrocession opérée arbitrairement en fonction de critères politiques.

Dans tous les cas, la mise en place d'une fiscalité doit s'accompagner d'un système de responsabilisation du comptable et d'un système de contrôle (Cour des comptes, chambre régionale des comptes ou cabinet d'audit). Si le coût de la collecte d'une taxe est supérieur à la collecte elle-même, il est naturellement préférable d'y renoncer.

La coopération en matière de fiscalité locale suppose non seulement un appui au renforcement des capacités des collectivités locales, mais aussi l'élaboration d'une politique nationale sur le financement des collectivités locales, fruit d'un dialogue entre les ministères de l'Intérieur et de la Décentralisation et les ministères des Finances. La France pourrait inciter les administrations concernées à réunir les différents bailleurs de fonds – coopérations bilatérales centrales ou décentralisées – autour de ce dialogue, de manière à éviter les interventions dispersées qui entrent parfois en contradiction avec certaines politiques économiques nationales.

Au vu des avantages comparatifs que lui confère son antériorité dans l'appui à la décentralisation, la France pourrait envisager l'élaboration d'une stratégie spécifique permettant de relier développement local et urbain et développement d'une fiscalité locale, et contribuant à renforcer le lien avec le citoyen.

1.2.2 S'attaquer au problème des exonérations

➔ À côté de dispositions incluses dans les régimes de droit commun (par exemple, exonérations de TVA), on peut constater l'existence de nombreux régimes particuliers (codes des investissements, conventions, zones franches...) ou de mesures *ad hoc*. Les régimes d'incitation comprennent des dispositions visant à augmenter la rentabilité du capital des entreprises : exonérations/réductions de droits et taxes indirectes et d'impôts directs, règles d'amortissement dérogatoires, accès et coûts de financement... Les montants exonérés peuvent être très importants, atteignant parfois près de 50 % en matière de TVA.

Les pays doivent être conscients du coût global des exonérations qu'ils accordent, notamment en évaluant plus systématiquement les dépenses fiscales les plus importantes. En effet, elles sont source d'importants manques à gagner, d'une surcharge de travail incompatible avec les capacités administratives et d'une augmentation des risques de corruption.

L'absence d'évaluation ne permet pas de juger de l'opportunité du choix entre les divers instruments incitatifs à la disposition des gouvernements (exonération fiscale, subvention budgétaire, abaissement de la pression fiscale de droit commun). Un suivi, en effet, devrait permettre d'analyser leur efficacité par rapport aux objectifs attendus et, en les publiant au même titre que les dépenses budgétaires, d'effectuer un arbitrage sur les effets qu'elles sous-tendent. En particulier, l'analyse de l'impact économique et social de ces mesures dérogatoires fait défaut, et l'on ne connaît pas toujours de manière certaine les bénéficiaires réels, qui peuvent être différents de ceux que l'on cible.

Les coûts et avantages attendus d'une exonération fiscale devraient être définis d'un point de vue économique :

- quantifier la **contrepartie** obtenue par les exonérations ;
- procéder à des **évaluations** quantitatives et qualitatives des dépenses fiscales permettant d'établir des bilans coûts/avantages ;
- dans le cas d'investissements importants, demander aux entreprises parties prenantes de prendre des **engagements** précis sur les retombées positives du projet en termes de développement économique et social local et/ou national et procéder à des évaluations *ex ante* et *ex post* dans ce cadre ;

- rappeler le **principe** selon lequel une exonération doit toujours être limitée dans le temps.

Assurer plus de transparence devrait contribuer à un meilleur usage des exonérations fiscales :

- inscrire toute nouvelle mesure d'exonération ou d'incitation fiscale dans la **loi de finances** ;
- annexer la **liste des conventions d'établissement** à la loi de finances annuelle ;
- regrouper l'ensemble des mesures d'exonération dans le **code général des impôts** sous l'autorité du ministre des Finances ;
- procéder périodiquement à un **réexamen par le législateur** de l'ensemble des exonérations au moyen de trois grilles de lecture : impact sur le volume des ressources fiscales, résultats en terme d'efficacité économique, effets sur l'équité sociale ;
- publier sur un **site Internet** un minimum d'informations (à déterminer) sur les conventions d'établissement, de manière à favoriser l'exercice d'un contrôle social ;
- rechercher les voies d'un **dialogue renforcé avec la société civile** en amont des décisions de mesures d'exonération et d'incitations fiscales ;
- encourager les **entreprises françaises** à participer à ces efforts, en particulier par un dialogue sur l'introduction de critères de transparence dans les conventions d'établissement.

1.3 Renforcer la coopération dans le domaine fiscal au niveau régional

➔ Pour atténuer les effets pervers de la concurrence fiscale tout en préservant les intérêts économiques nationaux, l'échelon régional est pleinement pertinent. La coopération française pourrait renforcer son appui au renforcement des capacités des commissions économiques régionales dans le domaine de l'harmonisation fiscale, en mettant l'accent sur les institutions de la Zone Franc (en particulier les commissions de l'UEMOA et de la CEMAC). En outre, le dialogue sur ces sujets pourrait être poursuivi au sein des réunions des ministres des Finances de la Zone Franc, dans le prolongement des débats sur la mobilisation des recettes fiscales qui se sont tenus à Ouagadougou au printemps 2009.

Par ailleurs, la coopération française pourrait inciter la Commission européenne et les membres de

l'Union à s'investir également à ce niveau et encourager l'ATAF, de même que la task force de l'OCDE sur la fiscalité et le développement, à développer une réflexion et des actions dans cette direction.

2 Orientations pour l'action de la France au niveau multilatéral dans le domaine fiscal

2.1 Orientations

➔ Les principales orientations de la France dans son action bilatérale doivent être relayées au niveau multilatéral et dans les enceintes les plus pertinentes selon les sujets. Les principaux messages qu'elle pourrait porter sont ceux ci-dessous.

2.1.1 Promouvoir une plus grande transparence et redevabilité des pays en développement sur leur politique fiscale

➔ Les pays en développement devraient être encouragés à assurer une plus grande communication et à afficher une plus grande transparence sur la politique fiscale qu'ils mènent, ainsi que sur les objectifs qui sous-tendent cette politique : publication sur Internet des textes législatifs des lois de finances et des données relatives à l'emploi des fonds publics (lois de règlement), publications relatives aux exonérations (cf. point 1.2.2 ci-dessus), meilleure implication du Parlement et de la société civile.

2.1.2 Souligner les effets négatifs d'un usage abusif des exonérations fiscales

➔ Et aussi promouvoir une bonne gouvernance en ce domaine (cf. point 1.2.2 ci-dessus).

2.1.3 Prolonger les efforts de lutte contre la fraude fiscale internationale et l'optimisation fiscale abusive

→ *Transparence des entreprises multinationales*

- Assurer l'**enregistrement statistique des flux immatériels par les entreprises** grâce à un système calqué sur une déclaration d'échange de biens étendue aux services.
- Rendre possible l'**accès à des informations pour des parties tierces** (par exemple,

l'administration fiscale et les syndicats) **sur les pratiques de prix de transfert et la comptabilité analytique des entreprises**. Des parties prenantes pourraient poser directement des questions écrites aux auditeurs et non seulement à l'entreprise. Il conviendrait de prévoir un encadrement strict de ce droit, ainsi que la publicité des questions et réponses.

- Étudier la faisabilité et l'opportunité de la mise en place d'un « **reporting** » **pays par pays, pour les entreprises multinationales, éventuellement sur une base volontaire**, du chiffre d'affaires, des impôts payés, des effectifs, de la masse salariale, des capitaux investis par grandes régions, des flux intragroupe de dividendes et des rémunérations d'immatériels. À la suite du sommet franco-britannique de juillet 2009, une étude de faisabilité de cette mesure est en cours d'élaboration à l'OCDE.
- Prôner la modification des législations de sorte à permettre, dans le cadre de l'**exercice du contrôle fiscal, un accès aux données de la comptabilité analytique** de l'entreprise.

→ *Échange d'informations fiscales*

- Les initiatives multilatérales (négociation plurilatérale d'accords bilatéraux d'échange d'informations fiscales, Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe, modèle multilatéral d'accord d'échange d'informations fiscales) peuvent permettre d'accélérer la mise en œuvre des **standards de transparence et d'échange d'informations fiscales**. La France est favorable à ce que les premiers bénéficiaires de la convention OCDE/Conseil de l'Europe, récemment révisée en vue de l'aligner sur les standards internationaux en la matière et de l'ouvrir aux pays non membres des deux organisations, soient les pays en développement.
- **L'échange automatique d'informations** constitue un outil utile de lutte contre la fraude fiscale internationale, dont le champ est appelé à s'élargir au sein de l'UE notamment. Sa pleine pertinence pour les pays du Sud suppose toutefois que soient considérés au préalable trois enjeux : celui de la protection des données personnelles et des libertés publiques lors de cet échange, celui des capacités administratives des pays concernés à exploiter les informations obtenues et celui des modalités techniques requises pour cet échange automatique.
- Un accompagnement de la **reconversion économique** de ceux des pays en développement qui

sont aussi des paradis fiscaux pourrait être mis en place.

- La **coordination pour la mise en œuvre de contre-mesures** à l'égard des juridictions non coopératives devrait être renforcée.

→ *Autres pistes de renforcement de la transparence en matière fiscale*

- **L'identification des propriétaires et bénéficiaires** des sociétés, fiducies (ou trusts), fondations, Anstalten et autres personnes morales est un enjeu essentiel de la lutte contre la fraude fiscale et l'optimisation fiscale abusive et de la lutte contre le blanchiment. À la suite des conclusions de la conférence de Berlin du 23 juin 2009, il est important que l'OCDE, le GAFI et l'UE examinent les moyens de faciliter l'accès à l'information sur les trusts, les fondations, les sociétés écran et les autres constructions juridiques qui peuvent être utilisées à des fins fiscales (dans le cadre du Forum fiscal mondial notamment ; pour le GAFI, dans le cadre du 4^e cycle d'évaluation). Il ne peut exister d'instrument unique pour améliorer l'identification du bénéficiaire effectif, mais une panoplie d'instruments est à mobiliser, en particulier la création de registres nationaux indiquant la propriété effective de telles structures juridiques ou des dispositifs du type de la taxe « 3 % » prélevée sur la valeur vénale des immeubles situés en France.
- **La lutte contre la double exonération** suppose de faire évoluer les modèles de convention fiscale (OCDE, Nations unies) qui, à ce jour, ne contiennent pas de disposition de nature à empêcher ce phénomène.
- Étudier la faisabilité et l'opportunité de l'instauration pour les **banques et autres institutions financières** d'une forme de reporting généralisé de leurs activités pays par pays pour que soient notamment mieux connus les flux concernant les pays non coopératifs.

2.2 Modalités institutionnelles

2.2.1 Développer les partenariats

➔ On constate que le domaine fiscal est celui dans lequel la coordination entre les bailleurs est la moins pratiquée. Elle est même particulièrement désordonnée en matière de fiscalité locale. La coopération française gagnerait à s'investir dans des partenariats plus structurés, quand ils existent, et à veiller à s'articuler au mieux avec les programmes et les financements multilatéraux

dans ce domaine de manière à améliorer l'impact et la complémentarité de son action.

Compte tenu de leur expertise et de leur place dans la gouvernance mondiale, **deux organisations internationales** constituent des partenaires importants pour la coopération française, en plus de l'Union européenne et de la Banque mondiale : le FMI et l'OCDE. Il y a lieu de renforcer les synergies entre leur action et celle de la coopération française :

- les synergies avec le FMI sont déjà nombreuses. Elles devraient être structurées autour d'une concertation en amont sur les programmes du Fonds et de ses centres d'assistance technique AFRITAC que nous finançons ;
- avec l'OCDE, dont les travaux relatifs à la transparence et à l'échange d'informations fiscales font référence, les synergies sont émergentes. Une meilleure cohérence géographique (développement d'une action de la France, en lien avec l'OCDE, à destination des juridictions en développement du Forum mondial) et thématique (développement d'une action de la France, en lien avec l'OCDE, dans le domaine des prix de transfert, de la négociation des conventions fiscales...) devrait être recherchée. La création récente de la task force sur la fiscalité et le développement, ouverte aux pays en développement, aux organisations internationales et aux organisations de la société civile, est une opportunité particulièrement intéressante pour le renforcement de ce partenariat (cf. point 2.2.4 ci-après).

La France devrait aussi s'efforcer de susciter des rapprochements entre **les coopérations bilatérales** intervenant dans un même pays, autour d'un dialogue avec les autorités locales sur leur politique fiscale, voire d'engager des partenariats avec ceux dont les approches semblent le plus complémentaires, dans l'esprit de la Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide. À cet égard, le **Pacte fiscal international** pourrait constituer un utile lieu de coordination de l'assistance technique en matière fiscale, si cette initiative allemande parvient à durablement se recentrer sur cet objectif opérationnel.

2.2.2 Accompagner l'engagement de l'Union européenne dans ce domaine

- Les travaux en cours de la Commission européenne visant à inciter les pays en développement à respecter les principes de **bonne**

gouvernance fiscale, tels qu'évoqués dans sa communication du 21 avril 2010, méritent d'être suivis. Ce concept de bonne gouvernance fiscale devra néanmoins se traduire, pour les coopérations bilatérales, par des mesures d'incitation plus que par l'introduction de conditionnalités.

- La France pourrait inciter l'Union européenne à investir davantage le **champ régional**, notamment dans le domaine de la fiscalité.
- Plus généralement, la France pourrait porter au niveau de l'ECOFIN et des chefs d'État et de gouvernement le message en faveur d'un engagement accru de l'Union européenne pour un système fiscal juste et efficace et pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.
- La France s'attachera à mieux articuler ses interventions en termes d'appuis techniques avec le renforcement des capacités financé dans le cadre du Fonds européen de développement.

2.2.3 Soutenir particulièrement les instances où s'expriment le mieux les attentes des pays en développement et qui leur permettent d'échanger sur leurs expériences

➔ Compte tenu de son avantage comparatif en termes d'appropriation par les responsables africains, les membres du groupe ont souligné l'intérêt du **Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF)**. En effet, ce forum, créé à l'initiative de l'OCDE, a pour objectif l'amélioration de la mobilisation fiscale et de la gouvernance démocratique en Afrique. Il devrait permettre de développer dans ce cadre une stratégie propre aux administrations africaines. Il se présente comme un forum de discussion, de dialogue et d'échange Sud-Sud sur la fiscalité en Afrique. Il a mis sur pied un ensemble d'ateliers sur des thèmes touchant la fiscalité (prix de transfert, fiscalité des ressources du sous-sol...). Actuellement, 29 pays ont adhéré à l'ATAF. Ce forum est dirigé, géré et sera progressivement financé par des Africains.

Le **Centre de rencontre et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF)**, qui regroupe 30 pays d'expression française, favorise également le maillage professionnel des responsables africains et bénéficie à ce titre du soutien de la coopération française.

2.2.4 La création d'une task force conjointe de l'OCDE sur la fiscalité et le développement constitue un projet prometteur

- ➔ La France la soutient, en veillant à garantir sa pleine valeur ajoutée, à savoir la composition très large de ses membres et la possibilité offerte aux pays en développement d'y proposer leurs propres agendas.
- Cette « task force » devrait notamment être chargée de dresser un **bilan de l'action des bailleurs bilatéraux** (identifiant notamment les montants de l'aide apportée, les pays couverts, les actions menées, les synergies et les redondances entre ces coopérations).
- Elle pourrait être un **lieu d'échange des différentes coopérations bilatérales**, au service d'une meilleure coordination de l'action (en devenant une sorte de « *clearing house* » de l'action des bailleurs).

Thèmes d'études complémentaires

➔ La thématique de la mobilisation des ressources fiscales nécessite un important besoin d'approfondissement des connaissances sur les questions traitées, de manière à mieux préciser les enjeux et à ajuster l'action publique aux spécificités nationales et locales des pays en développement. Des études complémentaires pourraient porter sur les points ci-dessous.

Études à caractère prioritaire

- **Évaluation globale de la coopération française dans le domaine de la gouvernance financière**, à réaliser en complément des évaluations des projets du Fonds de solidarité prioritaire, en vue d'une éventuelle adaptation du dispositif français et de réallocations thématiques et géographiques de notre aide.

L'évaluation devrait notamment s'attacher à la dimension régionale de ce thème en examinant les cas de la CEDEAO et de l'UEMOA.

- **Étude relative aux méthodes d'évaluation de la fraude fiscale et de l'optimisation fiscale abusive** : les méthodes d'évaluation de la fraude et de l'optimisation fiscale abusive devraient être plus largement expertisées, confrontées et plus systématiques. Actuellement, elles s'opèrent le plus souvent à partir de données macroéconomiques (données de la comptabilité nationale) ou à partir des données microéconomiques (par enquête et échantillonnage). Il n'existe pas de séries homogènes couvrant plusieurs années.

Il est recommandé d'inviter le FMI et l'OCDE à se rapprocher pour produire une méthodologie

commune d'estimation de la fraude et de l'optimisation fiscale.

- **Études sur la quantification du coût de la fraude et de l'optimisation abusive**, éventuellement par pays/région, type d'impôt, type de fraude, secteur.

Ces études pourraient être confiées, au-delà des institutions citées (OCDE, FMI...), à la CNUCED (qui tient les statistiques d'IDE), au secrétariat général de l'ONU ou au comité fiscal des Nations unies si ses moyens sont renforcés. Le département recherche de l'AFD pourrait également s'emparer du sujet sur certains secteurs dans lesquels l'agence est particulièrement investie.

- **Étude relative au modèle d'agence fiscale** : les programmes en cours prévoyant la création d'agences doivent faire l'objet d'une veille afin de documenter le sujet au fur et à mesure de leur mise en place. Le niveau d'autonomie de l'agence doit être particulièrement identifié (et notamment son degré d'indépendance par rapport au pouvoir politique et au contribuable), de même que les conditions de durabilité de son fonctionnement.

À cet effet, il pourrait être demandé à l'OCDE et au FMI (l'agence n'étant pas répandue dans les pays d'intervention de la France), de réaliser une étude sur les résultats obtenus par les agences.

- **Études détaillées sur les montants et les orientations de l'APD dévolue au renforcement des administrations fiscales ou à l'amélioration de la gouvernance financière** : la task force sur la fiscalité et le développement de l'OCDE, mise en place conjointement par le Comité d'aide au développement (CAD) et le Comité des affaires fiscales (CAF), pourrait être invitée à réaliser des études de ce type, en

plus des travaux déjà programmés en matière d'échange d'informations, de reporting par pays, de prix de transfert et de renforcement des capacités des États.

En lien avec le CAD, il conviendrait de vérifier la possibilité d'un indicateur sectoriel des montants d'APD consacrés chaque année à des projets relatifs aux ressources domestiques.

Autres études préconisées

- **Études sur l'impact fiscal et les résultats économiques et sociaux des zones franches** dans les pays en développement.

Elles pourraient être demandées à la CNUCED en lien avec le BIT.

- **Études sectorielles des potentialités et du traitement effectif de la fiscalité** pour prendre en compte les spécificités de cinq domaines principaux :

- (i) les activités ordinaires ;
- (ii) le secteur manufacturier ;
- (iii) le secteur minier ;
- (iv) les niches et innovations technologiques ;
- (v) la téléphonie.

Ces études seraient confiées à l'Agence française de développement.

- **Études de faisabilité sur l'enregistrement statistique des flux immatériels par les entreprises** (comme se développe la déclaration de services au sein de l'UE), la réduction au cours du temps (ou la limitation dans le temps) de

la rémunération des immatériels comme les marques et les technologies.

Ces travaux seraient demandés à l'OCDE.

- **Étude sur les rôles respectifs de la répression** (juridictions pénales et fiscales) et de la négociation (retraitements, transactions à l'amiable) dans le traitement des litiges entre l'administration et le contribuable.

Études à moyen terme à confier à des chercheurs

- **Étude sur les activités de conseil en matière fiscale déployées par les agences d'audit et les cabinets de consultants** auprès des gouvernements des PED. Quelle est leur approche, quelles sont les complémentarités, les risques de contradiction aussi avec les coopérations publiques ? Quelles tendances peut-on observer en termes de chiffre d'affaires de ces sociétés ?
- **Études d'économie politique pour dégager par grande région des corrélations**, voire des causalités, entre taux de prélèvements, structure fiscale, État de droit, taux et type de croissance, indicateur de développement humain, structure de la dépense publique, niveau d'inégalité, etc.
- **Études précises sur les niveaux et sur la capacité de mobilisation des ressources fiscales par pays et par région**, dans un domaine où le manque de capacité et de transparence de certains États rend difficile l'accès à l'information en matière de pression fiscale et, davantage encore, la distinction entre recettes fiscales, redevances minières, et fiscalité locale.

LISTE DES ACRONYMES

AFD	Agence française de développement
AFRITAC	Africa Regional Technical Assistance Centre (Centre régional d'assistance technique en Afrique)
APD	Aide publique au développement
BIT	Bureau international du travail
CEDEAO	Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest
CEMAC	Communauté économique et monétaire d'Afrique centrale
CICID	Comité interministériel de la coopération internationale et du développement
CNUCED	Conférence des Nations unies pour le commerce et le développement
ECOFIN	Conseil pour les affaires économiques et financières (Union européenne)
FMI	Fonds monétaire international
GAFI	Groupe d'action financière
IDE	Investissements directs étrangers
ITIE	Initiative pour la transparence dans les industries extractives
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
UE	Union européenne
UEMOA	Union économique et monétaire ouest-africaine
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

CONTENTS

Foreword	18
Background	19
Strategic orientations	20
1. Orientations for France's bilateral cooperation	21
2. Orientations for France's action at the multilateral level in tax matters.....	24
Appendix	27
Additional topics of study	27
Abbreviations and acronyms	29

FOREWORD

➔ In 2008, in a context of financial, energy and food crises, the Co-secretariat of the CICID (Inter-ministerial Committee for International Co-operation and Development) wished to set up a working group gathering specialists from different backgrounds (NGOs, trade unions, academics, representatives of the ministries of Foreign Affairs, Economy, Budget and Agence française de développement) in order to provide input to and broaden national reflection on the issues of two international events in the sphere of development: the Accra Forum on Aid Effectiveness and the Doha Conference on Financing for Development. Both events took place during the French Presidency of the European Union.

With all the members of the “Towards Accra and Doha” working group highly assessing both the quality of the dialogue and its outcomes, it was agreed to take a more in-depth look at some of the issues that had been addressed in its

research work. The need to mobilise and secure tax resources in developing countries had, in particular, been identified by this group as a major issue that should be a specific focus for the Doha Conference.

Since then, international events have widely justified the interest of setting up a new working group, based on the model of the previous group, but this time exclusively dedicated to the issue of tax resources in developing countries.

This group is co-chaired by Mr. François d’Aubert, Delegate General for the Fight against Non-Cooperative Jurisdictions and Territories, and Mr. Serge Tomasi, Director for Global Economy and Development Strategies (Ministry of Foreign and European Affairs). It has been broadened to include representatives of different competent administrations and external personalities and has prepared the present orientation document.

BACKGROUND

→ In the field of economic and financial cooperation, in recent years donors have focused on capacity building programmes concerning the “expenditure” component of public finance (securing the expenditure chain, control) as a result of the increasing volumes of budget support allocated (particularly by the European Union). However, achieving the Millennium Development Goals also requires mobilising a greater amount of national resources, particularly tax resources, which remain low in proportion to GDP in most developing countries. In addition, the latter are often dependent on mining rents and are, moreover, weakened by the increasing number of exemption regimes established to attract investors, as well as by tax fraud and evasion. Finally, trade liberalisation processes, which lead to a fall in customs revenues, have heightened the issue of fiscal transition (tax resources based more on domestic taxation than on customs duties).

However, tax resources represent the **largest public source of development finance**, well ahead of international development assistance (in the region of 80% of State resources on average); unlike ODA, tax resources are a **more predictable and more sustainable source of financing** and, by giving governments the means to fulfil the sovereign missions of the State and meet the essential needs of populations, may thus contribute to strengthening the rule of law and democracy. Moreover, developing countries’ level of capacity to mobilise these tax resources has a direct impact on the **level of their debt**. Finally, the issue of mobilising, securing and making good use of tax resources is made even more crucial by the evolution of export revenues, which is

linked to raw material price fluctuations. In this context, developing countries require a certain amount of budgetary breathing space to allow them to increase their **capacity to withstand the crisis** and to implement countercyclical action plans to boost economic activity and reduce the social impact. In a post-crisis context, the increase in the proportion of tax resources can, in certain conditions, contribute to **reducing the poorest countries’ dependence** on development assistance and increasing their capacity to resist external shocks. More generally, taxation is an integral part of the social contract: an appropriate and equitable mobilisation contributes to enhancing **the legitimacy of the State**.

At the multilateral level, the **conclusions of the Doha Conference** on Financing for Development, following the same lines as the Monterrey Conference in 2002, highlighted further still the importance of tax resources and called on commitments from both developing countries and international donors. They also established a link with international tax fraud by calling for a “vigorous” fight against it and for international cooperation in tax matters to be reinforced. The Doha Conference consequently recognised the reality of a globalised economy in which tax fraud and evasion affect both developing and developed countries.

This context justifies strengthening our bilateral cooperation in the field of tax mobilisation (technical assistants, Priority Solidarity Fund projects, etc.), while ensuring it is well articulated with both our bilateral budget support and with all the multilateral programs, in order to enhance the impact of our actions.

STRATEGIC ORIENTATIONS

➔ **French cooperation in the tax field has, for many years, sought to cover all areas**

of intervention concerning taxation (legislation, base, collection, service to users, use of new technologies, tax inspection, human resources management, performance-based management, as well as all issues related to the organisation of the tax administration itself). The main aim of the development cooperation strategy in tax matters is to optimise the way tax administrations operate in Sub-Saharan African countries and secure revenues by making administrative resources proportional to the issues at stake. Beyond financing States, the objective is also to foster the development of taxpayers' compliance¹ by establishing review processes that guarantee the latter's rights.

- France has been widely inspired by the conclusions of the 1994 Thill Report of the General Inspectorate of Finance²: widespread application of VAT with a high tax threshold, reduction in customs duties, segmentation of the administration by type of taxpayer (creation of departments for major corporates or for small and medium-sized enterprises), establishment of closer links between income tax and tax collection departments, search for synergies among administrations by creating effective links thanks to a single tax identification number. This demonstrates its long-standing interest in tax mobilisation.
- French cooperation also seeks to rationalise the incentive and exemption system by favouring

the application of the General Tax Code and the normal framework of the law, to the detriment of *ad hoc* texts (establishment agreements, free zones and other dispensatory decisions or texts), which reduce the tax base and complicate tax management.

- It also aims to promote taxpayers' rights (particularly with the establishment of review systems for decisions taken by the administration in front of courts). Indeed, in certain countries, taxpayers do not benefit from a legal recourse that would allow them to exert their rights. Such uncertainty over the application of tax rules runs counter to economic development undermines tax compliance and fosters corruption.
- Finally, France is currently reinforcing its support for local tax systems in order to assist States in their decentralisation processes.

France's interventions in the tax field fall within the framework of a much broader series of complementary actions: public finance management, modernisation of the justice system and law reforms, respect of human rights, control of the use of public funds by independent institutions, training and information for citizens, overhaul of administration, decentralisation and promotion of local democracy, regional integration.

N.B. : the use of the expression "tax resources" in this paper must be understood in a broad sense, including all forms of public resources (with the exception of social deductions).

1. The first prerequisite for tax being accepted remains the establishment of a tax system that is accurate (avoiding approximations in the tax base), equitable (proportionally, the poor should not pay more – or should pay less – than the rich) and reasonable (corresponding to economic realities).
2. Updated in 2005 (Chambas Report).

1 Orientations for France's bilateral cooperation

➔ **Tax resource mobilisation is an issue of a political nature in two respects :**

- (i) it is a sovereign activity that specifically comes under the authority of the State;
- (ii) it is directly linked to political choices for economic and social orientations and is not merely confined to a mainly technical approach.

It is consequently on the basis of a **dialogue on the tax policies** of developing countries that the objectives and methods for France's bilateral cooperation may be defined.

Such a dialogue is likely to foster more comprehensive and more coherent action for the implementation of effective tax policies. It may also allow the impact of the different options to be assessed *ex ante*, with the relevant State, in terms of the administrative costs and potential resources, but also in terms of tax redistribution and consent. It should logically lead to an **orientation of French cooperation towards a programme approach**, rather than the project aid that today dominates this field.

The interest of the programme approach also lies in the possibility of **pooling donor interventions**, which remain extremely dispersed in this particular field.

This approach also leads to adapting the objectives and intervention methods of French cooperation more to national specificities. It would, in particular, be worth distinguishing between two main categories of country for which the issues raised by public resources pose challenges with different strategic dimensions: those with economies exclusively, or almost exclusively, based on the exploitation of natural resources (forests, minerals, oil...) and those with economies that do not have such resources. In the first case, the two challenges lie in reinforcing a classic tax system alongside royalties on the profits from these natural resources and improving the transparency of the latter.

Action to promote effective and equitable tax systems should, finally, be taken at three levels :

- **transparency and democratic control :** civil society, Parliament, legal and fiscal

jurisdictions and independent control institutions are essential actors. Their capacities must also be strengthened so that they can exercise their responsibilities. Capacity building for Parliament finance commissions should, in particular, be one systematic area of action. Actions to inform taxpayers at the level of civil society could be developed in partnership with local NGOs, particularly in order to allow them to take part in public debate (as, for example, in the framework of the EITI initiative);

- **social approach to tax :** it could be placed high on the agenda for dialogue on tax policies in developing countries in order to ensure its redistributive function, notably in the framework of objectives for poverty reduction, the fight against inequalities and human development as the cornerstone of sustainable economic growth. It contributes to the effort to have tax accepted by the taxpayer. In this respect, extending taxation towards the most dynamic informal sector also constitutes a factor of social justice. Similarly, the introduction of indirect taxation (with the establishment of VAT and the concomitant reduction in customs duties), the so-called 1st generation transition, should be followed by the so-called 2nd generation transition, with the establishment of a progressive and more equitable direct taxation (on total income);
- **fight against corruption :** it is an integral part of capacity building for tax administrations. In this respect, France, in partnership with other donors, will target its support towards signatory countries to the Merida Convention in order to ensure it is implemented, in collaboration with civil society.

In view of what has previously been stated, **French cooperation could develop the work areas set out below** (this does not exclude traditional interventions, which remain essential, such as support for improving tax collection).

1.1 Fight against tax fraud and excessive tax optimisation as a priority

➔ If fraud is clearly a legal matter since it violates the law, tax optimisation can be classified as an abuse of rights if it conflicts with the spirit of the law. It is, in this case, illegitimate and therefore punishable. The fight against tax fraud and excessive tax optimisation first requires signs

of a real political will and it is important for this to then be conveyed by all hierarchical levels in administrations; it then requires considerably building the capacities of tax administrations in developing countries. This notably involves computerising procedures, an appropriate salary for staff, training, making tax more acceptable, fighting corruption and fighting capital flight and its corollary tax evasion. Moreover, the business climate and the socio-political context may be even more determining factors than fiscal factors alone for attracting and retaining the economic and fiscal bases in the country.

1.1.1 More systematic links should be established between administrations within the same country

➔ In particular, the general application of cross-checking between financial administrations would be fostered by the creation of a single tax identification number.

1.1.2 One of the major challenges is to put an end to excessive tax optimisation practices

➔ Actions to be implemented in this field not only target the taxpayers themselves, but also the States whose deficiencies foster such behaviour: French cooperation could develop actions aiming to fill the loopholes in national legislations in this area.

1.1.3 Transfer pricing manipulation is a core issue in view of the size of the amounts at stake

- Capacity building actions could be developed for tax administrations in developing countries for transfer pricing: technical assistance for the implementation of anti-abuse legislation for transfer pricing, basic training on transfer pricing (notion, determination methods and control in particular).
- These actions would be included in research work on the governance of these administrations in view of the risk of corruption.

It would, in particular, be in the interest of France and the OECD Informal Task Force on Tax and Development to work together on transfer pricing via their joint support for the African Tax Administration Forum (ATAF).

1.1.4 The importance of tax control requires France to pursue its support...

... for capacity building for tax administrations in this field.

The additional and indispensable component for the previous actions is to help strengthen international cooperation (cf. Part II below).

1.2 Broaden the existing tax base and explore new tax options

➔ The main avenues for improving tax mobilisation (quantitatively and qualitatively) could lie in developing local taxation, which is still in its infancy, rationalising a whole series of tax exemptions that are tending to become the norm and weaken both tax administrations and laws, promoting effective and equitable taxation and, in addition to the intervention at the tax level alone, strengthening the local economic fabric, which is likely to contribute to increasing public resources.

1.2.1 Promote local taxation

➔ Local taxation should be promoted despite the difficulties that exist. It is one aspect of France's support to decentralisation. The development of local taxation in Africa is an issue for local governance and democracy and can help bring populations and their elected officials closer together and promote the democratic debate by introducing a greater proximity to needs. Local taxation could also help foster ownership of the Millennium Development Goals by tailoring them to specific local priorities.

Taxation (property tax or licence duties) can be established on a real or fixed basis according to the specific budget issues of each asset or activity.

The specific importance of establishing frameworks for land tenure security must be emphasised, particularly for economic activities, agricultural smallholdings and the poorest housing in urban areas. The establishment of a tax or duty on land should be backed up with an overhaul of this type of taxation, particularly on the basis of a segmentation practice.

Other types of local tax base than taxation alone concerning property assets could also be sought, such as market taxation, the establishment of taxes on petrol, mobile phones, mopeds or games. A surtax on national taxes is possible, but one

must bear in mind the risk of this being arbitrarily reallocated according to political criteria.

In all cases, the establishment of taxation must be backed up by a system to ensure that accountants are accountable and by a control system (government accounting offices, regional accounting offices or audit firms). If the cost of tax collection exceeds that of the tax itself, it is naturally preferable to abandon it.

Cooperation for local taxation not only requires capacity building support for local authorities, but also the definition of a national policy on local authority financing that results from a dialogue between ministries of the interior and decentralisation and ministries of finance. France could encourage the relevant ministries to gather the different donors – central or decentralised bilateral cooperation – for such a dialogue in order to avoid the dispersed interventions that are sometimes in contradiction with certain national economic policies.

France, given the comparative advantages it enjoys thanks to its long-standing support for decentralisation, could envisage defining a specific strategy to establish links between local and urban development and the development of local taxation and to help strengthen ties with citizens.

1.2.2 Tackle the problem of exemptions

➔ Alongside the measures included in common law regimes (VAT exonerations for example), one can observe the existence of numerous specific regimes (investment laws, conventions, free zones...) or *ad hoc* measures. Incentive regimes include measures that aim to increase the profitability of businesses' equity: exemption/reduction of indirect taxes and duties and direct taxes, special capital allowance rules, access to and cost of financing... The amounts exempt may be extremely high and sometimes reach almost 50% for VAT.

Countries must be aware of the overall cost of the exemptions they grant, particularly by assessing the highest tax expenditures more systematically. Indeed, they are an important source of foregone revenues, a work overload that is incompatible with administrative capacities and they increase the risk of corruption.

The lack of any evaluation means it is not possible to judge what choices are appropriate between the different incentive instruments available to governments (tax exemption, budget subsidy, reduction of common law tax burden). Indeed, it

should be possible to analyse their effectiveness in terms of the expected outcomes through monitoring and to establish what underlying effects they have by publishing them in the same manner as budget expenditure. In particular, there has been insufficient analysis of the economic and social impact of these special measures and it is still not always clear who the actual beneficiaries are, and they may not be the ones that are targeted.

The expected costs and benefits of tax exemption should be defined from an economic perspective:

- quantify the **return** obtained by the exemptions;
- conduct quantitative and qualitative **evaluations** on tax expenditure in order to assess the costs/advantages;
- in the case of sizeable investments, require stakeholder companies to make precise **commitments** on the positive spillover effects of the project in terms of local and/or national economic and social development and conduct *ex ante* and *ex post* evaluations in this framework;
- recall the **principle** by which an exemption must always be limited in time.

Enhancing transparency should help ensure a better use of tax exemptions:

- include any new exemption or tax incentive measure in the **finance law**;
- annex the **list of establishment agreements** to the annual finance law;
- include all the exemption measures in the **General Tax Code** under the authority of the Ministry of Finance;
- periodically proceed to a **review** of all the exemptions by the **legislator** based on three types of analysis: impact on the volume of tax resources, results in terms of economic effectiveness, effects on social equity;
- publish a minimum of information (to be determined) on a **website** concerning the establishment agreements in order to foster the exercise of social control;
- seek avenues **for enhanced dialogue with civil society** prior to decision-making on tax exemption and incentive measures;
- encourage **French companies** to take part in these efforts, particularly through a dialogue on introducing transparency criteria in establishment agreements.

1.3 Scale up cooperation in the tax field at the regional level

➔ In order to mitigate the perverse effects of tax competition while preserving national economic interests, the regional level is fully relevant. French cooperation could scale up its support for capacity building for regional economic commissions in the field of tax harmonisation, by putting an emphasis on Franc Zone institutions (particularly the WAEMU and CEMAC Commissions). In addition, the dialogue on these topics could be pursued during meetings with Franc Zone ministers of finance as a follow-up to debates on tax revenue mobilisation which took place in Ouagadougou in the spring of 2009.

Moreover, French cooperation could encourage the European Commission and members of the European Union to also make efforts at this level and encourage ATAF, along with the OECD Task Force on Tax and Development, to conduct research work and action in this direction.

2 Orientations for France's action at the multilateral level in tax matters

2.1 Orientations

➔ France's main orientations in its bilateral action must be conveyed at the multilateral level, and within the most relevant institutions depending on the topics. The main messages it could carry are those below.

2.1.1 Promote greater transparency and accountability in developing countries on their tax policies

➔ Developing countries should be encouraged to enhance their communication and be more transparent over the tax policies they conduct, as well as over the underlying objectives of these policies: publication on Internet of the legislative texts of finance laws and data relating to the use of public funds (regulatory laws), publication relative to exemptions (*cf.* point 1.2.2 above), greater involvement of Parliament and civil society.

2.1.2 Emphasise the negative effects of an excessive use of tax exemptions

➔ And also promote good governance in this area (*cf.* point 1.2.2 above).

2.1.3 Extend efforts to fight against international tax fraud and excessive tax optimisation

➔ *Transparency of multinational companies*

- Ensure that **intangible flows from companies are statistically registered** thanks to a system based on a Declaration of Exchange of Goods extended to services.
- Give **third parties access to information** (for example, the tax administration and trade unions) on **transfer pricing practices and the analytic accounting of companies**. Stakeholders could directly submit written questions to auditors and not only to the companies. This right would require a strict framework, as well as the publication of the questions and answers.
- Study the feasibility and appropriateness of implementing a **country-by-country reporting system for multinational companies, possibly on a voluntary basis**, on their turnover, tax paid, headcount, wage bill, capital invested by major regions, intra-group flows for dividends and intangible payments. Following the Anglo-French summit of July 2009, a feasibility study on this measure is currently being prepared at the OECD.
- Recommend legislative changes in order to give access to the company's **analytical accounting data** in the framework of **tax inspections**.
 - ➔ *Exchange of tax information*
- Multilateral initiatives (plurilateral negotiation of agreements on the exchange of bilateral tax information, the OECD-Council of Europe Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, multilateral agreement model on the exchange of tax information) may help accelerate the implementation of **standards for transparency and the exchange of tax information**. France is in favour of developing countries being the first beneficiaries of the OECD-Council of Europe Convention, which was recently reviewed in order to align it with international standards in this matter and open it to non-member countries of the two organisations.
- **The automatic exchange of information** provides a useful tool to fight against international

tax fraud and its scope is notably set to be extended within the EU. However, for it to be fully relevant in developing countries, three prerequisite issues need to be addressed: that of the protection of personal data and public freedom during this exchange, that of the administrative capacities of the relevant countries to exploit the information obtained and that of the technical methods required for this automatic exchange.

- Support may also be provided for the **economic reconversion** of developing countries that are also tax havens.
- **Coordination for the implementation of countermeasures** regarding non-cooperative jurisdictions will need to be reinforced.

→ *Other avenues for reinforcing transparency in tax matters*

- **The identification of owners and beneficiaries** of companies, trust funds, foundations, Anstalten and other legal entities is a core issue in the fight against tax fraud and excessive tax optimisation and the fight against money laundering. Following the conclusions of the Berlin Conference of 23rd June, 2009, it is important for the OECD, FATF and EU to examine what resources could facilitate access to information concerning trust funds, foundations, shell companies and other legal structures that may be used for tax purposes (notably in the framework of the International Tax Forum; for FATF, in the framework of the 4th round of evaluations). No one single instrument can alone help identify the beneficial owner, a whole series of instruments need to be mobilised, particularly by creating national registers indicating the effective ownership of such legal structures or systems similar to the “3%” tax on the market value of buildings located in France.
- **The fight against double exemption** requires reviewing model tax conventions (OECD, United Nations) which, to date, do not contain provisions capable of preventing this phenomenon.
- Study the feasibility and appropriateness of establishing a form of generalised country-by-country reporting system for **banks and other financial institutions** on their activities, particularly in order to have more information on flows concerning non-cooperative countries.

2.2 Institutional methods

2.2.1 Developing partnerships

→ It can be observed that it is in the tax field that there is the least coordination among donors. It is even particularly disorganised in terms of local taxation. French cooperation would gain from forging more structured partnerships, when they exist, and ensuring that there is the best possible articulation with multilateral programmes and financing in this field in order to enhance the impact and complementarity of its action.

In view of their expertise and their position in global governance, **two international organisations** constitute important partners for French cooperation, in addition to the European Union and World Bank: the IMF and OECD. Synergies between their action and that of French cooperation should be reinforced:

- there are already numerous synergies with the IMF. They should be structured on the basis of consultation prior to Fund programmes and on its AFRITAC technical assistance centres which we finance,
- synergies are coming into being with the OECD, whose research work relating to transparency and the exchange of tax information is a reference. A greater geographical coherence (development of French action, in collaboration with the OECD, destined for the developing jurisdictions of the Global Forum) and thematic coherence (development of French action, in collaboration with the OECD, in the field of transfer pricing, negotiating tax conventions...) should be sought. The recent creation of the Task Force on Tax and Development, which is open to developing countries, international organisations and civil society organisations, provides a particularly interesting opportunity to reinforce this partnership (*cf.* point 2.2.4 below).

France should also seek to encourage **bilateral cooperation** operating in the same country to work more closely together through a dialogue with local authorities on their tax policy, or even forge partnerships with those whose approaches appear to be the most complementary, in the spirit of the Paris Declaration on Aid Effectiveness. In this respect, the **International Tax Compact** could constitute a useful platform for coordinating technical assistance in tax matters, if this German

initiative manages to refocus on this operational objective over the long term.

2.2.2 Support the European Union commitment in this field

- The European Commission's ongoing research work that aims to encourage developing countries to respect the principles of **good governance in tax matters**, as announced in its communication of 21st April, 2010, is worth following. For bilateral cooperation, however, this concept of good governance in tax matters should lead to incentive measures rather than the introduction of conditionalities.
- France could encourage the European Union to scale up efforts in the **regional field**, particularly concerning tax matters.
- More generally, France could carry the message to ECOFIN and Heads of State and government in favour of an increased commitment on the part of the European Union for a fair and effective tax system and for the fight against tax fraud and evasion.
- France will seek to improve the way in which its technical assistance interventions are articulated with capacity building financed in the framework of the European Development Fund.

Specifically support entities that best express the expectations of developing countries and allow them to exchange their experiences

➔ Given its comparative advantage in terms of African leaders taking ownership, the members of the group highlighted the interest of the **African Tax Administration Forum (ATAF)**. Indeed, this Forum, created on the initiative of the OECD, aims to enhance tax mobilisation and democratic governance in Africa. It should

be possible to develop a specific strategy for African administrations within this framework, which provides a forum for discussion, dialogue and South-South exchanges on taxation in Africa. It has organised a series of workshops on topics concerning taxation (transfer pricing, mineral taxes...). Twenty-nine countries have, for the time being, become members of ATAF. This Forum is led, managed and will gradually be financed by Africans.

The **Centre de rencontre et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF)** [Centre for Meetings and Studies by Tax Administration Leaders], which gathers 30 French-speaking countries, also promotes the building of professional networks among African leaders and benefits from support from French cooperation in this respect.

The creation of a joint OECD Task Force on Tax and Development constitutes a promising project

- ➔ France supports it, while it must be ensured that it has full added value, *i.e.* extremely broad membership composition and the possibility for developing countries to submit their own agendas.
- This task force should notably be given the task of **reviewing the action of bilateral donors** (in particular, identifying the amounts of aid provided, the countries covered, the actions conducted, the synergies and overlaps among these cooperation actions).
- It could provide a **forum for exchanges for the different actors of bilateral cooperation** and help improve the coordination of actions (by becoming a sort of clearing house for donors' action).

APPENDIX

Additional topics of study

→ There is an important need to learn more about the topic of tax resource mobilisation in terms of the issues that have been addressed, in order to better clarify the challenges and tailor public action to the national and local specificities of developing countries. Additional studies could focus on the following points.

Studies of a priority nature

- **Overall evaluation of French cooperation in the field of financial governance**, to be conducted in addition to evaluations of Priority Solidarity Fund projects, with a view to possibly making adjustments to the French mechanism and thematic and geographical reallocations of our aid.

The evaluation should notably analyse the regional dimension of this topic by examining the cases of ECOWAS and WAEMU.

- **A study on the methods for evaluating tax fraud and excessive tax optimisation**: the methods for evaluating tax fraud and excessive tax optimisation should be assessed more widely, compared and should be more systematic. They are currently generally based on macroeconomic data (national accounts data) or microeconomic data (by studies or sampling). There are no homogeneous series covering several years.

It is recommended to invite the IMF and OECD to work more closely together in order to produce a joint methodology for estimating fraud and tax optimisation.

- **Studies on quantifying the cost of fraud and excessive optimisation**, possibly by country/region, type of tax, type of fraud, sector.

These studies could be entrusted, beyond the institutions that have been mentioned (OECD, IMF...), to UNCTAD (which holds the FDI statistics), to the UN Secretariat, or to the UN Tax Committee if its resources are strengthened. AFD's Research Department could also take up the topic for certain sectors in which AFD is particularly active.

- **Study relative to the tax agency model**: ongoing programmes aiming to set up agencies must be monitored so that the subject can be documented as and when they are established. The level of autonomy of the agency must, in particular, be identified (and notably its level of independence with regard to the public authority and the taxpayer), as well as the conditions required for it to operate in a sustainable manner.

To this effect, the OECD and IMF (as the agency model is not widespread in France's intervention countries) may be requested to conduct a study on the results achieved by the agencies.

- **Detailed studies on the amounts and orientations of ODA allocated to strengthening tax administrations or improving financial governance**: the OECD Task Force on Tax and Development, jointly set up by the Development Assistance Committee (DAC) and the Committee on Fiscal Affairs (CFA), could be invited to conduct this type of study, in addition to research work that has already been planned in terms of information exchanges, country-by-country reporting, transfer pricing and capacity building for States.

There is a need, in collaboration with the DAC, to verify the possibility of a sectoral indicator on the amounts of ODA earmarked each year for projects relating to domestic resources.

2.2.3 Other recommended studies :

- **Studies on the fiscal impact and economic and social results of free zones** in developing countries.

They could be requested from UNCTAD in collaboration with ILO.

- **Sectoral studies on the potentialities and effective treatment of taxation** in order to take into account the specificities of four main areas :
 - (i) ordinary activities;
 - (ii) the manufacturing sector;
 - (iii) the mining sector;
 - (iv) technological niches and innovations;
 - (v) telephony.

These studies would be entrusted to Agence française de développement.

- **Feasibility studies on the statistical registration of intangible flows from companies** (as the declaration of services is developing within the EU), the reduction over time (or time limit) for the remuneration of intangibles such as brands and technologies.

This research would be requested from the OECD.

- **Studies on the respective roles of enforcement** (legal and tax jurisdictions) and negotiation

(retreatment, out-of-court transactions) in the treatment of litigation between the administration and the taxpayer.

2.2.4 Medium-term studies to be entrusted to researchers

- **Studies on consulting activities in tax matters conducted by audit agencies and consulting firms** for governments in developing countries : what is their approach, what are the complementarities, the risks of contradiction with public cooperation ? What trends can be observed in terms of the turnovers of these companies ?
- **Political economy studies in order to highlight correlations by major region**, or causalities, between tax rates, tax structure, rule of law, rate and type of growth, human development indicator, structure of public expenditure, level of inequality, etc.
- **Specific studies on the levels and capacity of tax resource mobilisation by country and by region** – in a field where the lack of capacity and transparency on the part of certain States makes it difficult to access information in terms of tax burden, and even more so, to distinguish between tax revenues, mining rents, and local taxation.

ABBREVIATIONS AND ACRONYMS

AFD	Agence française de développement (Agency for France's official development assistance)
AFRITAC	Africa Regional Technical Assistance Centre
CEMAC	Communauté économique et monétaire d'Afrique centrale (Economic and Monetary Community of Central Africa)
CICID	Comité interministériel de la coopération internationale et du développement (Inter-ministerial Committee for International Co-operation and Development)
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council (European Union)
ECOWAS	Economic Community of West-African States
EITI	Extractive Industries Transparency Initiative
EU	European Union
FATF	Financial Action Task Force
FDI	Foreign Direct Investments
ILO	International Labour Organisation
IFM	International Monetary Fund
ODA	Official Development Assistance
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
UNCTAD	United Nations Conference for Trade and Development
WAEMU	West African Economic and Monetary Union

La conférence de Doha de 2008 sur le financement du développement a souligné l'importance des ressources fiscales, engageant tant les pays en développement que les bailleurs internationaux. Elle a aussi établi le lien avec la fraude fiscale internationale par un appel à lutter vigoureusement contre elle et à renforcer la coopération fiscale internationale. Sur cette base, il était nécessaire pour le ministère des Affaires étrangères et européennes de définir les orientations qui seront celles de la coopération française au développement en matière de mobilisation fiscale. Réuni en 2009-2010 sous la coprésidence de M. François d'Aubert, délégué général à la lutte contre les juridictions et territoires non coopératifs, et de M. Serge Tomasi, directeur de l'économie globale et des stratégies de développement (ministère des Affaires étrangères et européennes), le groupe sur les ressources fiscales des pays en développement a associé à ses discussions des représentants des administrations françaises compétentes et des personnalités extérieures venant d'horizons variés (membres d'institutions internationales, chercheurs, professionnels, syndicalistes, ONG). Le présent document de travail décline les orientations qui serviront de cadre aux projets portés par la France dans ce domaine au cours des prochaines années ainsi qu'à l'animation de notre réseau d'assistants techniques. Plus largement, il vise à contribuer aussi bien à nos actions en matière de transparence et de lutte contre la fraude fiscale internationale qu'à l'appui de la France en matière de gouvernance démocratique.

The 2008 Doha Conference on Financing for Development highlighted the importance of tax resources and called on commitments from both developing countries and international donors. It also established a link with international tax fraud by calling for a vigorous fight against it and for international cooperation in tax matters to be reinforced. It was consequently necessary for the French Ministry of Foreign and European Affairs to define the orientations of French cooperation for development in tax mobilization matters. The group working on tax resources in developing countries gathered in 2009-2010 and was co-chaired by Mr. François d'Aubert, Delegate General for the Fight against Non-Cooperative Jurisdictions and Territories, and Mr. Serge Tomasi, Director for Global Economy and Development Strategies (Ministry of Foreign and European Affairs). It involved representatives of the competent French administrations and external personalities from various backgrounds in its discussions (members of international institutions, researchers, professionals, trade union officials, NGOs). The present working paper sets out the orientations that will serve as a framework for projects led by France in this field in the coming years, as well as for the activities of our network of technical assistants. From a broader perspective, it aims to contribute both to our actions to support transparency and the fight against international tax fraud and to France's support for democratic governance.

La Direction générale de la mondialisation, du développement et des partenariats du ministère des Affaires étrangères et européennes

Les missions du ministère des Affaires étrangères et européennes sont :

- la synthèse et la mise en perspective de l'information sur l'évolution de la conjoncture internationale ainsi que la préparation des décisions de politique étrangère des autorités françaises ;
- la conception de la politique extérieure de la France ;
- la coordination des relations internationales de la France ;
- la protection des intérêts français à l'étranger et l'assistance aux ressortissants français hors du territoire.

La Direction générale de la mondialisation, du développement et des partenariats (DGM), créée en avril 2009 dans le cadre de la réorganisation du MAEE, permet à la diplomatie française de mieux anticiper, identifier et répondre aux défis de la mondialisation.

Confronté à des enjeux globaux qui ont un impact direct sur la vie de nos concitoyens, ainsi qu'à une multiplication des acteurs, le MAEE entend mettre ainsi l'accent sur le nécessaire traitement de ces enjeux planétaires, convaincu que chacune des grandes questions économiques, culturelles et sociétales appelle une action collective avec davantage d'ouverture et de partenariats, d'anticipation, de coordination interministérielle, de réactivité, d'interdisciplinarité et une approche résolument européenne.



Direction de la communication et du porte-parolat

www.diplomatie.gouv.fr