

**Conseil économique et social**

Distr.: Générale  
17 octobre 2006

Français  
Original: Anglais

---

**Comité d'experts de la coopération internationale  
en matière fiscale****Deuxième session**

Genève, 30 octobre-3 novembre 2006

**Traitement fiscal des projets financés par des donateurs\****Résumé*

Les projets d'aide au développement, humanitaire et autre financés par des États ou des organisations internationales publiques bénéficient souvent d'exonérations fiscales. Ces exonérations peuvent s'appliquer aux importations et aux achats de biens et de services, et concerner les impôts directs aussi bien que les impôts indirects (y compris les droits de douane). Les discussions entre donateurs et bénéficiaires ont mis à jour des problèmes dans la pratique actuelle. Ces problèmes, ainsi que la réduction des taux d'imposition et les améliorations de la gouvernance dans de nombreux pays bénéficiaires potentiels, ont entraîné dans certains cas une révision des politiques. La présente note, dont l'objet principal est de stimuler les débats sur ces questions importantes, résume les problèmes et propose des mesures qui pourraient être envisagées par les donateurs et les pays bénéficiaires de l'assistance. Elle montre qu'est en train de se faire jour une tendance croissante à assujettir les activités d'assistance au régime fiscal du droit commun du pays bénéficiaire, et propose donateurs et bénéficiaires de l'assistance, ainsi que les organisations membres du Dialogue fiscal international, se réunissent pour étudier ces problèmes de manière plus approfondie et envisagent d'élaborer des directives en vue d'une approche mieux coordonnée que les pays seraient libres d'adopter. Étant donné l'importance de ces problèmes pour les budgets d'assistance des donateurs, il est particulièrement important d'associer étroitement ces derniers aux travaux effectués dans ce domaine.

---

\* Le présent document a été établi par le Dialogue fiscal international (coordonnateur: M. Victor Thuronyi). Les vues et opinions qui y sont exprimées sont celles de ses auteurs et ne représentent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies.



## Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction .....	1–4	3
II. Pratique actuelle .....	5–10	4
III. Pourquoi les donateurs peuvent-ils ne pas vouloir acquitter l'impôt? .....	11–16	6
IV. Raisons motivant un changement. ....	17–35	9
A. Difficultés créées par l'exonération .....	19–27	9
B. Évolution du contexte de l'assistance .....	28–35	12
V. Options .....	36–44	14
VI. Conclusions .....	45–55	17

## I. Introduction

1. La présente note examine le traitement fiscal des projets financés par l'assistance internationale. Il a été établi par des représentants des membres du Groupe directeur du Dialogue fiscal international (DFI),<sup>1</sup> et a tiré parti des travaux de la première session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale qui s'est tenue en décembre 2005, ainsi que de la contribution de parties prenantes facilitée durant l'année en cours par le Dialogue fiscal international. Les vues qui y sont exprimées sont toutefois uniquement celles de ses auteurs, et ne sauraient être considérées comme représentant les vues de l'une quelconque des organisations membres du DFI ou de leurs États membres.

2. L'assistance internationale peut être fournie par des gouvernements, des organismes contrôlés par l'État, des organisations internationales, des organisations non gouvernementales, des sociétés ou des particuliers. L'aide peut viser à faciliter le développement ou des réformes, être fournie en réponse à des catastrophes naturelles ou d'autres crises humanitaires, prendre la forme d'opérations de maintien de la paix ou servir d'autres fins. Elle peut prendre la forme de dons, elle peut être fournie en nature ou être financée par des prêts préférentiels. Diverses opérations relevant de projets d'assistance internationale sont exonérées d'impôts<sup>2</sup> dans de nombreux pays, souvent à l'insistance des donateurs.

3. La présente note examine le traitement fiscal de l'assistance fournie par des gouvernements et des organisations internationales ou au nom de ceux-ci, en mettant l'accent sur l'impact et l'opportunité des exonérations fiscales. Nombre des arguments qui y figurent valent aussi pour l'assistance caritative privée, et la nécessité d'éviter les distorsions, les abus et l'augmentation des dépenses administratives donnent à penser qu'il convient de traiter aide publique et aide privée de la même manière (afin d'assurer, par exemple un traitement cohérent des interactions entre l'une et l'autre, comme lorsque des donateurs utilisent des ONG comme agents d'exécution). Mais l'assistance privée soulève aussi une série de problèmes distincts, et elle n'est donc pas traitée dans la présente note.<sup>3</sup> De même, la présente note n'entre pas dans le détail des questions soulevées par les exonérations fiscales dont bénéficient d'une manière générale les diplomates, les ambassades, les agents de l'État, les gouvernements et les organisations internationales.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Le Dialogue fiscal international est un accord de collaboration de la Banque interaméricaine de développement (BID), du Fonds monétaire international (FMI), de l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE), de la Banque mondiale et de l'Organisation des Nations Unies pour encourager et faciliter l'examen des questions fiscales entre les fonctionnaires des administrations fiscales nationales et les organisations internationales. Voir [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org).

<sup>2</sup> Dans toute la présente note, le terme "impôt" et les termes connexes visent les impôts nationaux et les droits de douane.

<sup>3</sup> Par exemple, la définition de l'activité caritative, la distinction entre activité caritative et commerciale et l'étendue des exonérations fiscales offertes par le droit interne.

<sup>4</sup> La distinction entre les unes et les autres n'est pas toujours évidente. Par exemple, les ambassades peuvent exécuter des projets caritatifs et, plus généralement, l'aide est parfois fournie d'une manière qui justifierait des exonérations au bénéfice des agents de l'État, des diplomates et catégories apparentées. Toutefois, comme ces exonérations sont accordées par un réseau de traités, comme les conventions de Vienne, et par le droit international coutumier, qui sont motivées par des raisons relevant de l'ordre public international qui sont différentes de celles applicables au processus d'assistance, elles ne sont pas envisagées dans la présente note.

4. La section qui suit résume la pratique actuelle en matière d'imposition de l'assistance venant de l'étranger. La section III examine ensuite les raisons pouvant amener les donateurs à demander des exonérations fiscales dans les pays bénéficiaires pour les projets qu'ils financent. La section IV fait valoir que le moment est maintenant venu de reconsidérer la présomption voulant que de tels projets bénéficient d'une exonération, et la section V propose des options en vue d'un changement. La section VI contient les conclusions.

## **II. Pratique actuelle**

5. Les sommes en jeu dans le traitement fiscal de l'aide sont substantielles. Au Niger, par exemple, les dépenses fiscales correspondant aux certificats – une méthode utilisée pour les exonérations (voir paragraphe 21 ci-après) – représentaient en 2002 environ 18 pour cent du financement des projets, et 10 pour cent de l'ensemble des recettes fiscales. En Tanzanie, les exemptions douanières dont bénéficient les donateurs représentaient environ 17 pour cent de la valeur brute des importations en 2005. Si l'aide augmentait, l'importance quantitative de cette question augmenterait en proportion.

6. Les exemptions fiscales concernant l'aide internationale prennent des formes diverses. Des importations de biens peuvent être exonérées de droits de douane, de TVA (ou autres taxe générale sur les ventes), d'accises et autres impôts indirects. Les biens et services achetés localement peuvent être exonérés de TVA ou de taxe sur les ventes. Les personnes travaillant sous contrat (par exemple les employés et les entreprises) peuvent être exonérées d'impôt sur le revenu. Il peut aussi y avoir d'autres exonérations.

7. Récemment, certains donateurs ont modifié leur politique. Auparavant, la Banque mondiale avait pour politique de ne pas utiliser ses prêts pour financer des impôts.<sup>5</sup> Les pays bénéficiaires avaient donc le choix: ils pouvaient exonérer les biens et les services achetés dans le cadre de projets financés par la Banque ou ils pouvaient fournir des crédits budgétaires pour payer la part des dépenses de projet représentant l'impôt. Le 13 avril 2004, la Banque mondiale a modifié sa politique pour permettre le paiement d'impôts raisonnables et non discriminatoires.<sup>6</sup> À l'avenir donc, les pays bénéficiaires n'auront plus à choisir d'exonérer les projets financés par la Banque lorsque leur régime fiscal a été jugé raisonnable aux fins de cette politique. La détermination par la Banque mondiale des impôts considérés comme des coûts et pouvant donc être financés par des prêts s'effectue par pays dans le cadre de la stratégie générale d'assistance de la Banque. L'expérience acquise jusqu'ici dans l'application de cette politique montre que les cas dans lesquels les impôts ont été jugés déraisonnables et ne pouvaient donc être financés par la Banque sont en nombre très limité. Le résultat net est que pratiquement tous les impôts ont été considérés comme pouvant être financés (bien entendu, si un pays introduisait un impôt déraisonnablement élevé, la Banque pourrait considérer que

---

<sup>5</sup> Conditions générales applicables aux accords de prêt et de garantie, article 5.08: "aucune portion de l'emprunt ne pourra être retirée pour le paiement d'impôts prélevés par l'emprunteur ou sur son territoire ... sur des biens ou des services, ou sur l'importation, la fabrication, l'achat ou la fourniture de biens ou de services" (tel qu'en vigueur avant le 13 avril 2004).

<sup>6</sup> Voir BP [Procédure bancaire] 6.00 (avril 2004); paragraphe 6 ("La Banque peut financer le coût raisonnable des droits et taxes associés aux dépenses de projet").

cet impôt ne peut être financé). La Banque interaméricaine de développement (BID) et la Banque asiatique de développement (BAD) ont récemment adopté des politiques similaires.<sup>7</sup> De même, l'Agence française de développement a, ces dernières années, inséré dans certains accords d'assistance (contrats de désendettement et de développement) le financement des impôts.

8. La réalité des moyens par lesquels les exonérations sont accordées est complexe, des instruments juridiques et pratiques administratives variés étant appliqués à un nombre substantiel d'opérations différentes dans le cadre du régime fiscal général de chaque pays. L'exonération peut être prévue dans le régime fiscal du droit commun du pays, par les règles générales de traités visant à éviter les doubles impositions, par des dispositions spécifiques du droit interne relatives à l'assistance internationale, ou par accord bilatéral.

9. Les opérations et impôts auxquels les exonérations s'appliquent relèvent des situations suivantes:

- Des biens sont importés par un non-résident à titre temporaire (le régime prévu pour les importations temporaires peut s'appliquer) (exonération possible des droits de douane, de la TVA et d'autres impôts indirects);
- Des biens sont importés par un non-résident, mais ils ne seront pas réexportés (exonération des droits de douane et de la TVA possible);
- Des biens sont importés par un résident qui sont payés à l'aide de fonds du projet (exonération des droits de douane et de la TVA possible);
- Des biens et services sont achetés auprès d'un fournisseur local à l'aide de fonds du projet (exonération de la TVA possible);
- Une personne physique non-résident vient dans le pays pour fournir des services qui seront payés par des fonds du projet et ne demeure dans le pays que pour une période limitée (possibilité d'exemption de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales), peut-être en vertu d'une disposition générale du droit interne, de dispositions conventionnelles ou d'un accord bilatéral);
- Un agent de l'État d'un pays donateur vient dans le pays bénéficiaire pour fournir des services liés à la négociation et à l'exécution d'un projet et demeure dans le pays pendant un certain temps (possibilité d'exonération de l'impôt sur le revenu, peut-être en vertu des dispositions d'une convention fiscale);
- Un entrepreneur non résident qui n'a pas d'établissement permanent dans le pays fournit des services dans le cadre d'un contrat financé par les fonds du projet (possibilité d'exonération de l'impôt sur les bénéfices, peut-être en vertu d'une disposition générale du droit interne, de dispositions conventionnelles ou d'un accord bilatéral);
- Une société résidente (ou un non-résident ayant un établissement permanent dans le pays) est engagée pour fournir des services financés au

<sup>7</sup> Voir, dans le cas de la BAD, <http://www.adb.org/Documents/Policies/Cost-Sharing-Eligibility-Expenditures/default.asp>.

moyen de fonds du projet (possibilité d'exonération de l'impôt sur les bénéfices);

- Des personnes physiques résidentes sont engagées pour travailler pour un entrepreneur résident ou non-résident rémunéré au moyen des fonds du projet (possibilité d'exonération de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales).

10. La liste du paragraphe qui précède est incomplète. Elle vise à montrer que la question des exonérations fiscales se pose dans différents contextes et qu'il faut à un moment donné tracer une ligne. Peu de pays, voire aucun, par exemple n'exonéreraient d'impôts les gains de résidents permanents locaux qui travaillent pour une société qui fournit des services dans le cadre d'un contrat financé par l'assistance. Dans certains cas, la réglementation fiscale générale prévoirait une exonération, sans qu'une exonération spécifique soit nécessaire pour les projets financés par l'aide. Par exemple, un non-résident important des biens qui sortiront du pays après avoir été utilisés pour un projet pourrait bénéficier d'une exonération en application d'un régime douanier général applicable aux importations temporaires. Un non-résident qui fournit des services sans avoir d'établissement permanent dans le pays peut n'être pas assujéti à l'impôt sur le revenu dans le cadre du régime général (de nombreux pays s'abstiennent de percevoir un impôt sur le revenu dans une telle situation, même lorsqu'aucune convention visant à éviter les doubles impositions n'est en vigueur). Ou une convention visant à éviter les doubles impositions généralement applicable peut prévoir une exonération au bénéfice d'un non-résident qui fournit des services sans créer d'établissement permanent, là encore sans qu'il soit spécifiquement tenu compte du fait que le projet est financé au moyen de l'assistance.

### **III. Pourquoi les donateurs peuvent-ils ne pas vouloir acquitter l'impôt?**

11. On peut prendre comme point de départ de l'analyse de cette question la conclusion classique de la théorie des finances publiques selon laquelle, si le seul souci est le bien-être d'un bénéficiaire unique, les dons en espèces sont préférables aux dons en nature: car ainsi le bénéficiaire, qui connaît mieux que personne ses propres goûts et besoins, peut utiliser les fonds comme il l'entend, au lieu de consommer les biens et les services, quels qu'ils soient, que le donateur lui a procurés. Appliqué à la fourniture de l'aide internationale, ce raisonnement donne à penser que les donateurs devraient être satisfaits de payer des impôts sur l'appui qu'ils fournissent, puisque cela équivaut à un simple transfert d'espèces. Mais à l'évidence, tel n'a pas été souvent le cas, et la conclusion classique ne tient pas compte de ce qu'au moins certains des donateurs doivent considérer comme des aspects clés de la fourniture de l'aide. Il est important de comprendre quels sont ces aspects. Pourquoi les donateurs ont traditionnellement été, et dans certains cas demeurent, réticents à accepter que le bénéficiaire prélève des impôts sur l'assistance internationale?

12. Une raison – et il y en sûrement d'autres<sup>8</sup> – est peut-être que la satisfaction que les donateurs retirent de leur générosité dépend non de son montant en termes

---

<sup>8</sup> L'aide pour des projets peut être par exemple préférée au soutien budgétaire en partie parce qu'il

monétaires, ou du bien-être qu'en tire le bénéficiaire, mais des biens et services spécifiques qui sont fournis. (Ceci correspond au "plaisir du don" des contributions caritatives.) Supposons, par exemple, que les donateurs se soucient uniquement du nombre d'écoles qu'ils financent. Si, par exemple, construire une école coûte 100 000 dollars si les matériaux importés sont exonérés d'impôt mais 125 000 dollars si les taxes d'importation doivent être payées, le donateur peut avec un budget de 1 million de dollars construire 10 écoles si l'exonération est accordée, mais 8 seulement si les taxes doivent être payées. Il peut par exemple être plus facile de mobiliser un appui politique pour une assistance ainsi ciblée (construire des écoles, vacciner des enfants, etc.) que pour la fourniture d'un soutien budgétaire non ciblé: les donateurs peuvent tout simplement estimer que lorsqu'ils fournissent un soutien budgétaire, leur geste n'est pas aussi apprécié que lorsqu'ils fournissent une aide pour des projets.<sup>9</sup> De cette manière, les donateurs peuvent préférer nettement ne pas payer l'impôt même si cela ne leur revient pas plus cher. (Il y a toutefois un inconvénient: si l'assistance ciblée se traduit par un gaspillage ou se révèle être un échec, sa visibilité l'expose davantage aux critiques politiques.)

13. Même cette explication n'est toutefois pas pleinement satisfaisante. Supposons que le donateur se soucie non du nombre total d'écoles qu'il finance lui-même mais du nombre total d'écoles dans le pays bénéficiaire. Dans un tel cas, payer l'impôt ou non ne devrait guère faire de différence pour le donateur, puisque le caractère fongible des fonds signifie que le bénéficiaire peut simplement compenser les effets du traitement fiscal en ajustant l'utilisation qu'il fait de ses propres ressources. Reprenons l'exemple donné au paragraphe précédent et supposons que le bénéficiaire veut construire 11 écoles. Si l'assistance est exonérée d'impôts, il consacrerait 100 000 dollars de ses propres ressources pour construire une école qui viendrait s'ajouter à celles construites par le donateur. Toutefois, si l'aide est imposée, il devra construire deux écoles supplémentaires pour compenser le montant ainsi réduit de l'aide étrangère. Mais les recettes fiscales supplémentaires d'un montant de 200 000 dollars qu'il perçoit (25 000 dollars pour chacune des huit écoles financées par le donateur) lui procureront exactement les ressources supplémentaires nécessaires pour construire ces deux écoles (bien qu'il puisse décider de ne pas dépenser toutes ces recettes à cette fin). En fait, le résultat est ainsi le même que l'assistance soit imposée ou non. Si les données empiriques sur la mesure dans laquelle l'assistance a effectivement un caractère fongible sont contrastées,<sup>10</sup> on peut dire que lorsque les donateurs ne se soucient pas de la satisfaction que leur procurent leurs dons mais seulement des biens et services effectivement fournis aux bénéficiaires, insister pour être exonéré d'impôts n'a en dernière analyse pas vraiment d'intérêt.

14. Dans certains cas, bien entendu, les donateurs peuvent activement s'opposer à la fourniture au gouvernement d'une aide susceptible d'être utilisée directement à des fins budgétaires générales. Par exemple, le donateur peut réagir à une crise

---

est plus facile de lier implicitement ou expressément les fonds ou parce que le pays bénéficiaire peut prélever un impôt sur les revenus connexes perçus par ses résidents.

<sup>9</sup> Les impôts payés en relation avec l'aide pour des projets doivent bien entendu être pris en considération pour mesurer l'aide publique au développement, et ils contribuent donc à la réalisation des objectifs fixés par les donateurs dans ce domaine.

<sup>10</sup> Voir Shantayanan Devarajan et Vinaya Swaroop (1998), "The Implications of Foreign Aid Fungibility for Development Assistance", Banque mondiale, Policy Research Working Paper No. 2022.

humanitaire et fournir un appui directement à des réfugiés, mais ne veut aucunement soutenir le gouvernement. Cette volonté de ne pas fournir un soutien budgétaire général aux bénéficiaires peut s'expliquer par diverses raisons de politique étrangère ou peut tenir au fait, par exemple, que le donateur estime que la manière dont le bénéficiaire gère ses dépenses publiques est si déficiente (par exemple en raison de la corruption) qu'un soutien budgétaire direct risque d'être en grande partie gaspillé ou détourné. Ce type de préoccupation est très importante pour de nombreux donateurs, qui estiment qu'étant donné le caractère limité du budget qu'ils consacrent au développement, il est important que ce budget soit pleinement utilisé pour l'exécution des projets qu'ils choisissent, spécialement lorsque ces projets supposent un transfert substantiel de savoir faire qui peut être utilisé par le pays bénéficiaire pour promouvoir son développement à plus long terme.

15. Les donateurs peuvent aussi craindre que si les fonds disponibles pour l'exécution proprement dite des projets qu'ils financent sont réduits par des prélèvements fiscaux, les résultats tangibles directement associés à leur budget de développement seront moindres, ce qui peut avoir un impact sur l'appui manifesté par leur population en faveur de leurs activités de développement. Cet impact négatif sur l'opinion publique peut être plus important si celle-ci considère que les sommes prélevées au titre de l'impôt sur le budget qu'ils consacrent au développement sont gaspillées ou détournées dans le pays bénéficiaire, en particulier à un moment où l'on s'efforce d'optimiser l'utilisation de l'aide étrangère pour réaliser des objectifs de développement comme les Objectifs du Millénaire pour le développement. Cet impact négatif sur l'opinion publique peut se traduire par une réduction du budget que les donateurs consacrent au développement. Conscients de l'équilibre délicat qu'il faut réaliser entre ces diverses considérations, certains donateurs perçoivent les différentes formes d'assistance comme complémentaires.

16. Une dernière raison expliquant cette réticence à financer des prélèvements fiscaux tient au sentiment que la politique fiscale du bénéficiaire ou sa mise en œuvre est d'une manière ou d'une autre déraisonnable. Ce sentiment peut provenir: a) des taux d'imposition, b) de ce qui est ressenti comme l'affirmation indument agressive d'une juridiction fiscale, ou c) d'une imposition effectivement discriminatoire au détriment des projets financés par l'assistance ou d'un pays particulier. Ce sentiment peut être encore plus fort lorsqu'il n'y a pas de convention visant à éliminer les doubles impositions entre le pays donateur et le pays bénéficiaire. La perception de droits de douane peut être considérée comme déraisonnable, puisque ces droits visent à protéger les entreprises nationales et que ce souci n'a pas de raison d'être dans le cas de l'aide. La perception d'impôts indirects comme la TVA peut être considérée comme déraisonnable, car cet impôt est supporté soit par les bénéficiaires de l'aide soit par les donateurs, et qu'on peut considérer que ni les uns ni les autres ne devraient avoir à le supporter.

#### **IV. Raisons motivant un changement**

17. D'une manière générale, les raisons pour lesquelles certains donateurs sont en train de revoir leur politique en ce qui concerne l'exonération d'impôts sont doubles:

a) Premièrement, il est admis que l'exonération d'impôts crée un certain nombre de problèmes: elle accroît le coût des transactions relatives à l'assistance



internationale, elle facilite la fraude fiscale et elle entraîne des distorsions économiques. L'application de conventions bilatérales prévoyant des exonérations d'impôt a également tendance à compliquer l'administration fiscale et à maintenir une incertitude quant aux entreprises, biens ou services concernés ou à la manière dont l'exonération doit être accordée (exonération directe ou mécanismes de remboursement).

b) Deuxièmement, l'évolution de la situation dans un certain nombre de pays bénéficiaires a affaibli certaines des raisons avancées en faveur de l'exonération fiscale. En l'absence de raisons impérieuses d'insister pour une exonération fiscale, on admet que le régime fiscal de droit commun devrait s'appliquer aux projets financés au moyen de l'assistance.<sup>11</sup>

18. Il convient de noter qu'il y a une importante différence entre ces deux types de préoccupations. Pour répondre aux premières, qui sont pratiques, il suffirait d'éliminer l'exonération: peu importe, à cette fin, que ce soit le donateur ou le pays bénéficiaire qui soit imposable. La deuxième série de préoccupations, en revanche, concerne précisément la question de savoir s'il ne faudrait pas que le donateur paie l'impôt<sup>12</sup> (sans oublier, bien entendu, qu'à priori,<sup>13</sup> l'enveloppe budgétaire totale des donateurs demeurera vraisemblablement inchangée: le paiement de l'impôt déplacera un montant équivalant de fonds directement alloués aux projets). Les développements qui suivent examinent plus en détail ces deux considérations.

## A. Difficultés créées par l'exonération

19. Selon la manière dont elles sont structurées, les exonérations d'impôts peuvent entraîner des frais de transaction substantiels. Parce qu'elles supposent que l'on s'écarte des règles généralement applicables, les entrepreneurs devront solliciter des exonérations spécifiques. Parce que l'attitude des donateurs s'agissant de demander une exonération peut varier, les fonctionnaires des impôts des pays bénéficiaires doivent se familiariser avec les diverses conditions, qui peuvent être complexes et sources de confusion, en particulier si l'administration fiscale est faible. Comme ces politiques se superposent à un cadre juridique existant, de nouvelles questions juridiques peuvent se poser (par exemple sur le point de savoir si un prélèvement particulier constitue un "impôt" pouvant faire l'objet d'une exonération, ou constitue un paiement ou droit d'utilisation ne pouvant faire l'objet d'une exonération). Dans le cas de la TVA, les exonérations ont tendance à ne pas bien fonctionner, car elles nécessitent un processus complexe, l'allocation des valeurs ajoutées (ceci ne serait

<sup>11</sup> Voir, d'une manière générale, Gérard Chambas, "Projets financés par l'aide étrangère dans les pays en développement et exonérations de la TVA" (présenté en mars 2005, disponible à l'adresse [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org)); Politique opérationnelle et services aux pays, Banque mondiale "Eligibility of Expenditures in World Bank Lending: A New Policy Framework" (26 mars 2004, disponible à l'adresse <http://www1.worldbank.org/operations/eligibility>).

<sup>12</sup> Un principe fondamental des finances publiques est que l'effet économique réel d'un impôt ne dépend pas de la partie à la transaction qui en est officiellement redevable. Ce principe ne s'applique néanmoins pas dans le présent contexte, car une partie à la transaction – le bénéficiaire – percevra les recettes fiscales.

<sup>13</sup> Comment l'ampleur et la nature de l'aide fournie varieraient si son traitement fiscal était modifié dépend de processus politiques et (ce point est examiné ci-après) des préférences qui mobilisent l'appui à l'assistance dans les pays donateurs – au sujet desquels (en particulier pour ces dernières), on sait relativement peu de choses.

pas nécessaire si l'exonération prenait la forme d'une imposition à taux zéro, mais le problème serait alors le traitement des demandes de remboursement de TVA émanant des fournisseurs, qui pour des administrations fiscales faibles constituerait un fardeau). Les coûts seraient également substantiels en termes de frais administratifs (juridiques, de suivi et budgétaires) pour le donateur (les règles budgétaires du donateur peuvent lui interdire de financer des impôts, ce qui l'obligera à vérifier les frais remboursables pour déterminer s'ils comprennent des prélèvements fiscaux; des accords doivent être élaborés et des contrats révisés). Lorsque des problèmes se posent, des ressources humaines doivent y être consacrées. En d'autres termes, l'obligation d'appliquer un régime spécial différent du régime fiscal de droit commun rend les contrats en question plus onéreux à administrer.

20. Étant donné la faiblesse des administrations fiscales et douanières dans la plupart des pays bénéficiaires de l'aide, la fraude est toujours à craindre lorsqu'il y a des exonérations fiscales. Lorsque des exonérations fiscales ou douanières sont accordées, les possibilités d'abus sont importantes. Les abus risquent d'être plus graves pour les impôts indirects. Dans le cas des impôts directs, la question est de savoir si tel ou tel entrepreneur acquitte un impôt sur les revenus qu'il tire d'un projet. Le montant de l'impôt en jeu est relativement limité. Par contre, dans le cas des impôts indirects, les biens qui sont entrés en franchise dans le pays peuvent se retrouver sur le marché local. S'il y a une fraude douanière, tous les types de biens peuvent être autorisés à entrer en franchise de TVA ou de droits de douane, alors même qu'ils ne remplissent pas les conditions requises pour bénéficier d'une exonération. Le volume des biens en jeu peut représenter plusieurs fois le montant de l'assistance. Selon la manière dont l'exonération est administrée, la fraude peut aussi découler de l'exonération de la TVA des biens achetés sur place. Si l'entrepreneur est autorisé à acheter des biens en franchise de TVA sur présentation d'une carte d'exonération, les risques d'abus sont importants (le problème de fraude n'est pas aussi important s'agissant des exonérations de l'impôt sur le revenu, puisque le montant de l'exonération sera limité à l'impôt sur le revenu dont les intéressés sont redevables). Étant donné l'importance quantitative de l'aide étrangère, ces possibilités de fraude fiscale peuvent affecter considérablement le système fiscal national.

21. Les exemptions fiscales sont coûteuses pour les administrations fiscales des pays bénéficiaires, qui doivent superviser les diverses exonérations accordées et les administrer. Cette difficulté est aggravée par la diversité des pratiques et des attentes des multiples donateurs auxquels les pays bénéficiaires peuvent avoir affaire. Les tâches d'administration et le risque de fraude peuvent varier en fonction de la manière dont les exonérations sont structurées. Par exemple:

a) Dans le cas de la TVA sur les fournitures nationales, celles-ci peuvent être exonérées ou, à défaut, un remboursement peut être effectué à la demande de l'acheteur. Ce dernier mécanisme permet de mieux contrôler l'utilisation de l'exonération;

b) Au lieu d'accorder une exonération, le gouvernement bénéficiaire peut délivrer des certificats aux entrepreneurs travaillant dans le cadre de projets financés au moyen de l'assistance correspondant au montant estimatif des impôts indirects.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Un système de certificats est utilisé dans plusieurs pays, par exemple au Bénin, au Burkina Faso,

Les entrepreneurs peuvent utiliser ces certificats pour payer leurs impôts. L'avantage de ce système est qu'il est transparent et permet au gouvernement bénéficiaire de déterminer d'emblée le coût budgétaire de l'exonération. Par contre, l'administration du système de certificats (ou système d'exonération) entraîne des frais d'administration, et il y a un risque de contrefaçon des certificats. L'expérience montre aussi qu'il importe qu'il y ait un puissant contrôle central lorsque de multiples organismes sont autorisés à délivrer des certificats: dans certains cas, la délivrance de certificats en nombre inattendu a entraîné d'importants problèmes de liquidités;

c) Le gouvernement peut assumer directement la responsabilité du paiement des impôts pour les projets financés au moyen de l'aide étrangère. Toutefois, en pratique, des problèmes de trésorerie peuvent empêcher l'exécution en temps voulu de ces obligations, ce qui retarde les projets et donne un surcroît de travail à une administration fiscale déjà en difficulté.

22. Le désir de réduire les dépenses que de tels systèmes entraînent pour les bénéficiaires est parmi les facteurs amenant certains donateurs à revoir leurs politiques. Il convient toutefois de noter que certains donateurs estiment que l'on devrait s'efforcer de régler les difficultés rencontrées par les bénéficiaires dans l'administration des exonérations accordées à l'assistance en accroissant la coopération technique dans le domaine de l'administration fiscale. Ces donateurs peuvent également considérer qu'en s'attaquant à ces difficultés on pourrait même renforcer la capacité du pays bénéficiaire de gérer les projets plus efficacement.

23. Les exonérations peuvent aussi causer des distorsions. Si, par exemple, des biens importés pour être utilisés dans le cadre d'un projet sont exonérés et que les biens achetés sur place ne le sont pas, il y aura distorsion en faveur des importations. Les fournisseurs du secteur privé qui ne bénéficient pas d'exonération fiscale sur leurs intrants peuvent se retrouver désavantagés s'agissant de concurrencer des projets qui en bénéficient. Et les exonérations peuvent entraîner une distorsion dans la composition des intrants utilisés dans les projets, avec une préférence pour les biens d'équipement et autres biens matériels (exonérés) et une tendance à utiliser moins de main-d'œuvre (imposable).

24. L'exonération peut être juridiquement problématique. Dans certains pays, il n'y a pas de fondement juridique adéquat pour les exonérations, c'est-à-dire que celles-ci peuvent reposer sur des accords qui n'ont pas force de loi. Même lorsqu'un traité ou une loi dûment ratifié prévoit des exonérations, il y a souvent des difficultés d'interprétation<sup>15</sup> parce que le libellé est vague, particulièrement lorsque les exonérations sont prévues dans des textes de loi qui sont distincts de la législation fiscale et ne sont pas correctement incorporés à celle-ci. Ces difficultés sont aggravées lorsque le Ministère des finances et les autorités fiscales ne sont pas consultés avant l'octroi de l'exonération fiscale et n'ont pas participé à la rédaction des dispositions juridiques applicables.

25. Un autre problème, et non des moindres, est que l'octroi d'exonération à des acteurs économiques risque toujours de créer des pressions en faveur de nouvelles exonérations, que ce soit directement, comme moyen de remédier aux distorsions de

au Cameroun, en Côte d'Ivoire, au Mali, au Niger, au Sénégal et au Togo.

<sup>15</sup> Ceci a constitué une difficulté majeure, par exemple au Timor-Leste, difficulté qui peut également se poser s'agissant de faire le départ entre fins diplomatiques et les autres fins.

la concurrence créée par l'exonération initiale, ou indirectement, en créant un précédent que d'autres peuvent invoquer. De fait, de nombreux donateurs demandent avec insistance aux pays en développement de réduire le nombre des exonérations dans leurs régimes fiscaux de droit commun. Pour certains, cette attitude les met dans une position délicate s'agissant de continuer à insister pour bénéficier eux-mêmes d'exonérations.

26. Il faut aussi reconnaître que la suppression des exonérations risque en elle-même de créer des difficultés. Dans la mesure, par exemple, où des donateurs se soucient de la quantité réelle des biens et services qu'ils financent, imposer ces biens et services risque de créer une distorsion dans la répartition de leurs ressources entre les pays appliquant des taux d'imposition différents – et pourrait même donner lieu à une concurrence mutuellement préjudiciable entre pays en développement, ceux-ci réduisant leurs taux d'imposition pour attirer les donateurs. Il est toutefois probable que de telles distorsions ne seraient pas importantes aux niveaux d'imposition qui sont "raisonnables" au sens défini ci-après. Il se pourrait aussi que, les flux d'aide étant typiquement plus volatiles que les recettes fiscales internes, la suppression des exemptions accroîtrait les difficultés de gestion budgétaire. Les effets bénéfiques de recettes moyennes plus élevées devraient néanmoins plus que compenser ces difficultés, dont au demeurant le règlement réside dans la réduction de la volatilité de l'aide. Enfin, il ne faut pas oublier que la suppression des exonérations nécessitera dans certains cas une renégociation des conventions bilatérales existantes. Il faut tenir compte des coûts de renégociation lorsque l'on décide de l'opportunité de supprimer les exonérations dans tel ou tel cas.

27. Tout bien pesé, il n'est guère douteux que les distorsions et difficultés pratiques que posent les exonérations pour les pays bénéficiaires desservent dans une certaine mesure les objectifs de développement que l'aide elle-même est censée promouvoir. Et toute augmentation de l'aide aggravera ces difficultés.

## **B. Évolution du contexte de l'assistance**

28. Les craintes au sujet des impositions "déraisonnables" dans les pays bénéficiaires (voir paragraphe 16 ci-dessus) ont été dans une certaine mesure rendues obsolètes par l'évolution qui s'est fait jour dans de nombreux pays en développement et pays en transition. D'une manière générale, les taux d'imposition ont diminué. Dans pratiquement tous les pays en développement, les taux de l'impôt sur le revenu sont beaucoup plus bas qu'ils l'étaient par exemple il y a 30 ans. De même, la libéralisation des échanges a entraîné une réduction des droits de douanes, le nombre de cas dans lesquels des taux élevés s'appliqueraient s'est ainsi trouvé réduit. Quant à l'assertion de la compétence fiscale, de nombreux pays en développement ont unilatéralement réduit le champ de leur compétence fiscale à ce qui est typiquement permis dans le cas des conventions visant à éviter les doubles impositions. Par exemple, les non-résidents fournissant des services dans le pays ne sont généralement imposés que lorsqu'ils y ont un établissement permanent. Bien entendu, il est des cas où la juridiction fiscale va au-delà de ce qui est normalement autorisé par les traités. Néanmoins, les pays en développement ont concurremment conclu un nombre croissant de conventions visant à éviter les doubles impositions. Dans la mesure où une préoccupation subsiste à cet égard, la solution existe peut-être non dans l'exonération totale des activités financées par l'aide, mais dans une exonération plus limitée comme celle généralement prévue par les conventions

visant à éviter les doubles impositions (par exemple, l'exonération de l'impôt sur le revenu pour les non-résidents qui n'ont pas d'établissement permanent dans le pays).

29. De sérieuses craintes subsistent en ce qui concerne la gestion des dépenses publiques dans de nombreux pays (voir paragraphe 14 ci-dessus), même si d'autres ont réalisé des progrès substantiels. Ceci donne à penser que dans la mesure où la principale crainte d'un donateur concerne les faiblesses de la gestion des dépenses publiques, cette crainte peut être dissipée au cas par cas en examinant la situation dans les pays auxquels le donateur fournit une assistance. Un examen du cadre de la gestion des dépenses publiques pourrait convaincre les donateurs, en ce qui concerne certains bénéficiaires, que leur préoccupation a été prise en considération. Un tel examen pourrait tirer parti des initiatives en matière de gestion des dépenses publiques actuellement en cours dans un certain nombre de pays avec la participation du FMI, de la Banque mondiale et d'autres institutions.

30. Les donateurs qui sont préoccupés par la gestion des dépenses publiques assument que tout soutien budgétaire direct risque d'être compromis par la corruption et une mauvaise gestion. Il est toutefois important d'avoir à l'esprit qu'il peut aussi y avoir corruption, mauvaise gestion et inefficacité dans l'exécution des projets (bien que les donateurs puissent se sentir moins vulnérables à ce titre parce qu'ils ont davantage de contrôle sur l'exécution des projets que sur le système général de gestion des dépenses).

31. En dernière analyse, il est difficile de trouver une raison convaincante pour qu'un donateur qui fournit simultanément une aide ciblée et un soutien budgétaire général insiste pour bénéficier d'une exonération fiscale, puisqu'il peut fournir l'une et l'autre dans les mêmes proportions sans aucune exonération en réduisant le niveau du soutien budgétaire général.<sup>16</sup> Plus généralement, en raison du caractère fongible de l'aide, même la fourniture d'une assistance ciblée peut être difficile à distinguer d'un soutien budgétaire général. Parce que l'assistance ciblée peut permettre au bénéficiaire de réduire ses dépenses publiques générales dans le domaine qui en bénéficie, cette assistance peut, au moins en partie, avoir le même effet qu'un soutien budgétaire général.

32. Ces dernières années, la part du soutien budgétaire dans l'ensemble des flux d'aide a progressivement augmenté, passant de 10 pour cent du total des engagements en 2000 à 20 pour cent en 2005.<sup>17</sup> Ceci tient aux mesures d'allègement de la dette et, plus généralement, à une prise de conscience accrue de la question de la fongibilité et d'une meilleure compréhension des inefficiences que risque de créer l'assistance pour des projets parce que les bénéficiaires peuvent être mieux informés de leurs propres besoins.<sup>18</sup> Il peut ainsi sembler contradictoire d'être davantage disposé à fournir un soutien budgétaire en insistant simultanément pour bénéficier d'exonérations fiscales.

<sup>16</sup> Par exemple, à supposer qu'un donateur finance des projets pour un montant de 10 millions de dollars et fournit également un soutien budgétaire général de 5 millions de dollars, et que la suppression des exonérations fiscales majore le coût des projets de 12 millions de dollars, si l'appui budgétaire général est réduit de 3 millions de dollars, le résultat sera le même avec ou sans exonération fiscale.

<sup>17</sup> Voir Sanjeev Gupta, Catherine Pattillo et Smita Wagh (2006), "Are Donor Countries Giving More or Less Aid?", document de travail du FMI WP/06/01, à paraître dans *Review of Development Economics*.

<sup>18</sup> La même considération générale est à l'origine d'une tendance en faveur de l'aide non liée.

33. Néanmoins, dans la mesure où le donateur est soumis à des contraintes budgétaires et souhaite réaliser des objectifs précis au moyen de l'assistance qu'il fournit, ce désir peut être satisfait autrement que par des exonérations fiscales. Par exemple, supposons que le donateur souhaite lutter contre la malaria dans le pays bénéficiaire. Il peut négocier avec le gouvernement de ce pays en insistant pour que ce gouvernement consacre également des fonds publics à l'éradication de la malaria (pas nécessairement dans le cadre du même projet). Une telle souplesse dans l'approche pourrait dissiper les craintes du donateur sans qu'il faille utiliser l'exonération fiscale comme instrument de la politique d'assistance.

34. Dans certains cas, et malgré ces diverses évolutions et considérations, les raisons avancées pour demander une exonération fiscale demeurent valides. Ainsi, si le donateur ne souhaite tout simplement pas fournir un soutien budgétaire général (voir paragraphe 14 ci-dessus), il ne se passera rien jusqu'à ce que la situation motivant cette attitude du donateur ait changé. Et, de fait, dans de telles circonstances – le donateur de l'exemple ci-dessus qui se soucie uniquement de la satisfaction qu'il tire du nombre d'écoles qu'il a financées – imposer l'aide peut être contreproductif, au sens où le résultat obtenu est aussi défavorable pour le bénéficiaire que pour le donateur.<sup>19</sup>

35. À l'évidence, il est peu vraisemblable qu'il y ait une solution unique – applicable à tous les donateurs, tous les bénéficiaires et tous les projets – à la question de savoir si les donateurs doivent insister ou non pour obtenir une exonération fiscale. Il se pourrait, par exemple, que les donateurs attachent une valeur positive aussi bien aux biens et services tangibles qu'ils fournissent qu'aux recettes du gouvernement bénéficiaire. (Et, de fait, leur idée de ce qui constitue un niveau d'imposition "raisonnable" reflète peut-être le poids relatif qu'ils attachent aux uns et aux autres). Il est donc critique que les donateurs soient satisfaits de l'utilisation qui est faite de leur soutien. Dans le même temps, l'adoption d'une approche largement commune présente à l'évidence des avantages considérables pour toutes les parties. Comme dans d'autres domaines de l'aide, un effort concerté sera nécessaire en matière d'imposition pour garantir un certain degré de coordination si l'on veut aboutir à une véritable simplification.

## V. Options

36. Comme on l'a noté, les deux grandes catégories de considérations exposées dans la section qui précède sont conceptuellement distinctes. Les difficultés opérationnelles causées en principe par l'exonération peuvent être résolues par des mesures – comme un système de certificats – qui comprennent un prélèvement fiscal et en font supporter le coût au gouvernement bénéficiaire (dont le gain net en termes de recettes sera ainsi nul, mises à part les recettes pouvant provenir de la réduction des abus). Quant à savoir, d'autre part, si l'impôt doit être payé par le donateur, cela dépend d'une série de considérations politiques et économiques. Les tendances

---

<sup>19</sup> Supposons, pour prendre un exemple simple, que la satisfaction que tire le donateur de ce qu'il donne dépend uniquement du nombre de biens effectifs (par exemple des écoles) acquis, tandis que le bénéficiaire ne fait pas de différence entre les écoles et l'équivalent monétaire. Dans un tel cas, imposer la construction des écoles est aussi préjudiciable pour l'un que pour l'autre si l'élasticité de la demande d'écoles au prix du donateur dépasse l'unité: en effet, aussi bien le nombre d'écoles que la valeur monétaire de l'aide fournie diminueront.

actuelles, toutefois – une prise de conscience accrue des difficultés créées par l'exonération et une diminution de certaines des craintes qui traditionnellement motivaient la réticence des donateurs à payer des impôts sur leur soutien – montrent que ces considérations militent de plus en plus en faveur du paiement systématique de l'impôt en relation avec les projets financés par les donateurs.

37. Dans certains cas, bien entendu – on l'a déjà souligné – les donateurs voudront continuer à insister pour que les projets soient exonérés d'impôts. Dans d'autres cas, ils peuvent être disposés à renoncer à de telles demandes, en fonction de la situation dans le pays bénéficiaire, compte tenu essentiellement de l'efficacité et de la transparence de la gestion des dépenses publiques. Il est peu probable que tous les donateurs acceptent une imposition illimitée de l'ensemble de l'assistance, mais il est tout à fait possible, et cela constitue un objectif raisonnable, que de nombreux projets financés au moyen de l'assistance soient progressivement assujettis au régime fiscal de droit commun.

38. Certains donateurs jugeront l'approche de la Banque mondiale intéressante, dans le cadre de laquelle le coût de la fiscalité est inclus dans le budget des projets, sauf si les impôts sont d'un montant important et a) excessifs ou b) discriminatoires.<sup>20</sup> Dans le cas des donateurs qui opèrent dans de nombreux pays, cette approche nécessitera d'étudier en détail le régime d'imposition dans chaque pays. Des doubles emplois seraient néanmoins à craindre si chaque donateur devait effectuer un tel examen par lui-même, mais on peut à cet égard se demander si des normes internationalement convenues pourraient être appliquées. Malheureusement, il risque d'être fort difficile de déterminer au plan international si le régime fiscal de tel ou tel pays est "raisonnable", et fort complexe de définir les procédures à appliquer pour une telle détermination. Il faut nécessairement porter un jugement et une possibilité serait tout simplement de laisser cette détermination au jugement de chaque donateur concerné. Mais, dans l'idée plus générale de mieux coordonner les pratiques en matière d'assistance, les doubles emplois pourraient être réduits au minimum si donateurs et bénéficiaires partageaient l'information. Par exemple, les analyses menées par le personnel de la Banque mondiale sont reflétées dans les "paramètres de financement par pays" qui sont étayés par des "notes relatives aux pays".<sup>21</sup> Si ces données (et des données similaires, s'il en existe, recueillies par d'autres donateurs) étaient mises en commun par les donateurs, avec les réponses que les autorités peuvent vouloir faire dans le cas d'impôts considérés comme déraisonnables, toutes les parties bénéficieraient des analyses ainsi effectuées.

39. Le but de telles évaluations ne serait pas de porter un jugement sur la qualité d'ensemble du régime fiscal d'un pays – et il faudrait que ceci soit clair pour tous – mais simplement de permettre aux donateurs de conclure plus facilement que les impôts prélevés dans un pays donné sont (ou ne sont pas) généralement conformes à la pratique internationale courante, et donc de créer une présomption que les projets financés par l'aide devraient y être assujettis. En pratique donc, et comme c'est dans une certaine mesure déjà le cas en ce qui concerne les systèmes de gestion des

<sup>20</sup> La possibilité de changements dans le régime d'imposition durant l'exécution du projet, qui est susceptible de modifier l'attitude du donateur, devrait être prévue. Des directives peuvent être nécessaires à cet égard pour garantir une certitude raisonnable aussi bien au donateur qu'au bénéficiaire.

<sup>21</sup> Voir Politique opérationnelle et services aux pays, Banque mondiale, Conditions de financement de la Banque mondiale: FY05 Rapport sur l'exécution (3 octobre 2005) disponible à l'adresse <http://www1.worldbank.org/operations/eligibility>.

dépenses publiques, les donateurs pourraient faire fond sur les études effectuées par d'autres, dans la mesure où elles sont étayées par une documentation et une analyse crédibles.

40. Une autre solution serait que donateurs et bénéficiaires engagent des pourparlers pour définir un cadre dans lequel certaines exonérations dont bénéficie l'aide internationale pourraient être levées.

41. Les deux solutions ne s'excluent pas mutuellement. Différents donateurs peuvent vouloir avancer à un rythme différent. Des pourparlers coordonnés avec les donateurs pourraient aussi être engagés avec quelques pays à titre expérimental.

42. Outre la question générale du caractère raisonnable du régime fiscal dans un pays donné, la perception d'impôts par le bénéficiaire de l'aide peut être considéré comme déraisonnable dans certains cas spécifiques. Serait ainsi déraisonnable la perception de taxes à l'importation sur les importations de fournitures destinées aux secours en cas de catastrophe ou à des urgences sanitaires, des situations de famine et d'autres urgences humanitaires. Les donateurs pourraient être plus disposés à renoncer à demander des exonérations en général si ces opérations spécifiques n'étaient pas imposables. Ce résultat pourrait être atteint de plusieurs manières: a) les pays pourraient promulguer unilatéralement de telles exonérations dans le cadre de leurs réglementations fiscales internes, peut-être en réponse à des directives négociées au plan international, b) les exonérations pourraient être prévues par un traité multilatéral. La première approche est peut-être préférable, étant donné le temps et les efforts nécessaires pour négocier un traité. Elle permettrait aussi d'adapter les dispositions à la réglementation fiscale de chaque pays.

43. Des directives concernant les transactions qui ne devraient pas être imposées pourraient donc être élaborées. Les situations suivantes pourraient être envisagées:

- Aucun impôt ni droit ne devrait être perçu sur l'importation de biens devant être utilisés pour répondre à des crises humanitaires comme des catastrophes naturelles, des famines ou des urgences sanitaires. L'existence de la crise devrait être constatée par les autorités politiques compétentes, et les importations devraient être effectuées par les gouvernements étrangers et les organisations bénévoles à l'invitation du pays bénéficiaire. Les biens devraient soit être utilisés dans le cadre de l'intervention (et être enlevés une fois les opérations terminées) ou être librement distribués aux victimes de la crise.
- La présence physique d'une personne sur le territoire d'un pays bénéficiaire de l'aide pour intervenir en cas de crise (comme décrit ci-dessus) ne serait pas prise en considération pour déterminer le statut de l'intéressé – résident ou non – aux fins de l'impôt sur le revenu.
- Le revenu d'un employé du gouvernement d'un pays donateur ou d'une organisation internationale publique serait généralement exonéré d'impôt dans le pays bénéficiaire dès lors que la présence de cet employé dans ce pays est liée à la fourniture d'une aide dans le cadre d'un projet financé par le pays donateur ou l'organisation donatrice.
- Lorsqu'une entreprise non résidente (société ou consultant individuel) mène des activités dans un pays bénéficiaire pour le compte d'un gouvernement



étranger dans le cadre d'un projet d'assistance approuvé, le revenu perçu par ce non-résident en relation avec ses activités ne serait pas imposé dans le pays bénéficiaire lorsque le non-résident n'a pas d'établissement permanent sur le territoire de ce pays pour une période dépassant une certaine durée (par exemple 6 ou 12 mois).

- La réglementation fiscale applicable aux opérations relatives aux projets financés au moyen de l'assistance fournie par des gouvernements étrangers ou des organisations internationales publiques ne devrait en aucun cas être discriminatoire ou inhabituellement lourde comparée au régime fiscal autrement applicable dans le pays bénéficiaire.

44. Certaines de ces directives ferait double emploi avec les exonérations typiquement prévues dans les conventions fiscales bilatérales, et elles ne seraient pas nécessaires lorsqu'une telle convention existe entre le donateur et le pays bénéficiaire. Toutefois, le régime conventionnel existant est loin d'être complet et il est peu probable qu'il le devienne dans un proche avenir. Si les pays qui sont bénéficiaires de l'assistance souhaitaient incorporer ces directives dans leur droit interne, leur application serait bien entendu plus rapide.

## VI. Conclusions

45. **L'une des conclusions du présent document est qu'il y a de plus en plus de situations dans lesquelles les activités d'assistance sous forme de projets sont assujetties à l'impôt dans le cadre de la réglementation fiscale de droit commun du pays bénéficiaire. Il est suggéré qu'un groupe de donateurs et de bénéficiaires de l'assistance, associés aux organisations membres du DFI, étudie plus avant ces questions et peut-être élabore des directives pour aboutir à une approche plus coordonnée que les pays seraient libres d'adopter.**

46. **Il est admis que certains pays donateurs ne seraient pas en mesure d'adopter la solution consistant à permettre aux pays bénéficiaires d'imposer leurs activités d'assistance. À l'évidence, chaque pays donateur doit demeurer libre de fixer les conditions dans lesquelles il est prêt à fournir une assistance internationale. Cependant, et même s'il y aura sans aucun doute des exceptions, il y a de bonnes raisons de limiter les exonérations fiscales. Lorsqu'ils ont suffisamment confiance dans les structures de gouvernance existant dans les pays bénéficiaires – surtout en ce qui concerne la gestion des dépenses publiques – les pays et les organisations internationales fournisseurs d'aide peuvent souhaiter envisager de ne pas demander d'exonération fiscale pour les opérations liées aux projets d'assistance, excepté dans les domaines où les règles d'imposition des opérations liées à l'assistance ne sont pas conformes dans le pays bénéficiaire à des directives internationalement acceptées et sont considérées comme aboutissant à une imposition excessive.**

47. **Dans le même esprit, les pays bénéficiaires devraient être encouragés à renforcer leurs systèmes de gestion des dépenses publiques et à examiner leurs structures fiscales et tarifaire afin de garantir aux donateurs que les impôts qu'ils acquitteront sur l'aide seront raisonnables dans leur montant et bien utilisés.**

48. Les préoccupations et priorités des donateurs seront naturellement différentes, mais les donateurs peuvent souhaiter examiner plus avant les problèmes exposés dans le présent document et envisager la possibilité de mettre en place un système mieux coordonné sur la base de notions, critères et pratiques internationalement convenus. La coordination n'implique pas que tous les pays donateurs acceptent la suppression des exonérations. Certains pourront continuer à exiger des exonérations dans tous les cas ou au cas par cas. Même si un système plus coordonné ne se traduira pas nécessairement, de ce fait, par une pratique uniforme, il devrait permettre de clarifier, limiter et normaliser substantiellement les exonérations.

49. Les directives énoncées aux paragraphes 42 à 44 pourraient être élaborées de manière à faciliter le dialogue entre les donateurs et les pays bénéficiaires. Ces directives pourraient être développées avec la participation des pays donateurs et bénéficiaires. Une possibilité serait que le DFI crée un groupe de travail dans le cadre duquel ces parties prenantes étudieraient plus avant les questions examinées dans le présent document et peut-être élaboreraient des directives en vue d'une approche plus coordonnée que les pays seraient libres d'adopter. Étant donné l'importance de ces problèmes pour le budget d'assistance des donateurs, il est particulièrement important que ces derniers soient étroitement associés aux travaux qui pourraient être menés dans ce domaine.

50. Les pays et les organisations internationales fournissant une assistance internationale devraient être encouragés à se communiquer mutuellement et à communiquer aux pays bénéficiaires les analyses menées quant au caractère raisonnable de la réglementation fiscale applicable aux opérations liées aux projets financés par l'assistance dans les pays bénéficiaires.

51. Dans les cas où une exonération fiscale de ces opérations est envisagée, les pays sont encouragés à utiliser des mécanismes réduisant au minimum les tâches administratives et les possibilités de fraude. Des exemples de tels mécanismes sont le paiement direct par le gouvernement (bien qu'assurer le paiement puisse être problématique), l'utilisation de systèmes de remboursement dans le cas de la TVA (bien que contrôler convenablement les remboursements de TVA continue d'être difficile pour de nombreux pays en développement) et l'utilisation de certificats (bien que de tels systèmes aient leurs difficultés propres, comme on l'a déjà noté). Si une certaine forme de contrôle est à l'évidence souhaitable, toutes les options soulèvent de graves difficultés.

52. Dans les cas où l'exonération fiscale des opérations liées à l'assistance est envisagée, les parties sont encouragées à utiliser des instruments juridiques qui confortent l'état de droit dans les pays bénéficiaires en:

- Faisant en sorte que l'exonération soit prévue par la loi ou, si elle est prévue par des accords, que ces accords soient autorisés par la loi;
- Définissant précisément les opérations bénéficiant de l'exonération, les impôts applicables et les conditions auxquelles l'exonération est assujettie.

53. Pour que la transparence et l'information nécessaires à l'élaboration des politiques et au débat public soient assurées, les bénéficiaires de l'assistance

devraient être encouragés à élaborer et à publier des analyses des dépenses fiscales indiquant le montant des impôts auxquels ils ont renoncé dans le cadre des exonérations accordées à l'aide étrangère.

54. De plus, les donateurs négociant des accords pour obtenir une exonération pourraient faire preuve de souplesse, et accepter que soient imposés les types d'opérations pour lesquelles les risques de fraude et les frais administratifs sont particulièrement importants. En d'autres termes, il n'y a aucune raison pour que l'exonération soit accordée systématiquement. Elle peut être adaptée pour réduire au minimum les problèmes d'administration.

55. Le présent document a essentiellement étudié le traitement de l'aide fournie pour des projets par des organismes publics. Nombre des préoccupations économiques et pratiques qu'il a évoquées valent également en ce qui concerne l'assistance fournie par les ONG et les fondations privées, et on risque de créer des difficultés en accordant un traitement fiscal différent à l'aide émanant de telles sources. On pourrait arguer que dans ce cas le traitement devrait être similaire. Les questions distinctes que soulèvent les dons privés – tant du point de vue des définitions que, peut-être, du point de vue des motivations qui sont à l'origine du don – appellent une analyse distincte, qui pourra être effectuée ultérieurement.

---