



Coopération fiscale au XXIe siècle

RAPPORT DE L'OCDE À L'INTENTION DES MINISTRES
DES FINANCES ET DES GOUVERNEURS DE BANQUE
CENTRALE DU G7

Mai 2022, Allemagne

Coopération fiscale au XXI^e siècle

Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et
des gouverneurs de banque centrale du G7

Mai 2022, Allemagne

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Ce document a été préparé par le Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), afin d'éclairer les discussions de la réunion des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7 de mai 2022, à la demande de la Présidence allemande du G7. Les opinions exprimées et les arguments développés dans ce document ne reflètent pas nécessairement les vues officielles de l'OCDE, de ses pays membres ou des membres du G7.

Ce rapport est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2022), *Coopération fiscale au XXI^e siècle : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G7, Mai 2022, Allemagne*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/cooperation-fiscale-au-xxie-siecle-rapport-ocde-g7-mai-2022-allemande.htm>.

Crédits photo : Couverture © Shutterstock/metamorworks

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes : <https://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>

Table des matières

Abréviations et acronymes	4
Synthèse	5
Présentation générale	7
Notes	9
1. Paysage de la fiscalité des entreprises	10
1.1. Grâce à un dépôt unique, les mêmes informations et documents sont mis à la disposition de toutes les administrations fiscales concernées (guichet unique)	12
1.2. Développement de la communication tout numérique	13
1.3. Approche collaborative avec gestion de projets centralisée et rôle actif du contribuable	14
1.4. Évaluation commune et synchronisée des risques	15
1.5. Coordination des enquêtes et actions engagées face aux risques répertoriés	17
1.6. Un règlement anticipé et juridiquement contraignant	18
1.7. Suppression des règles redondantes	19
Recommandations	20
Notes	21
2. Au-delà de l'impôt sur les bénéfices des sociétés	22
2.1. Où en sommes-nous aujourd'hui ?	22
2.2. Où pourrions-nous en être demain ?	23
Recommandations	27
Notes	28
3. Conséquences pour les pays en développement	29
3.1. Où en sommes-nous aujourd'hui ?	29
3.2. Où pourrions-nous en être demain ?	30
Recommandation	32
Notes	32
Références	33
GRAPHIQUES	
Graphique 1. Un projet relatif à l'administration de règles fiscales internationales communes selon une méthode simple, collaborative et tirant profit du numérique	11
Graphique 2. Comment l'architecture internationale de l'échange de renseignements pourrait-elle évoluer ?	25

Abréviations et acronymes

APP	Accords préalables en matière de prix de transfert
ATAF	Forum africain sur l'administration fiscale
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
EMN	Entreprise multinationale
FAI	Forum sur l'administration de l'impôt
FMI	Fonds monétaire international
G20	Groupe des Vingt
G7	Groupe des Sept
GBM	Groupe de la Banque mondiale
ICAP	Programme international pour le respect des obligations fiscales (<i>International Compliance Assurance Program</i>)
IISF	Inspecteurs des impôts sans frontières
NCD	Norme commune de déclaration
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PA	Procédure amiable
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Synthèse

Au vu de la récente adoption de la solution reposant sur deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, ainsi que d'autres mutations qu'a connues la fiscalité internationale au cours des dix dernières années, le moment est opportun pour mener une réflexion sur les répercussions potentielles de ces évolutions sur l'administration des règles fiscales internationales par les administrations fiscales nationales. Les politiques fiscales définies au niveau international ont certes permis d'établir nombre de règles communes et coordonnées, mais le cadre régissant l'administration de l'impôt demeure néanmoins replié sur lui-même.

C'est dans ce contexte que la Présidence allemande du G7 a demandé à l'OCDE d'élaborer un rapport consacré aux moyens pour renforcer encore davantage la coopération fiscale internationale assorti de recommandations sur les mesures à prendre. L'OCDE a été invitée à réfléchir à la solution reposant sur deux piliers, mais également à d'autres modifications récentes de l'architecture fiscale internationale introduites sous la direction du G7 et du G20.

Ce rapport comporte trois sections. La première est consacrée au paysage de la fiscalité des entreprises et à la nécessité de parvenir à administrer les règles communes de manière simple, collaborative et en tirant profit du numérique. La deuxième traite de sujets qui dépassent le cadre de la fiscalité des entreprises, notamment l'évolution possible de l'architecture internationale d'échange de renseignements, en vue d'améliorer l'actualité des données grâce à leur disponibilité en temps réel et d'intégrer les principes de la discipline fiscale dès le stade de la conception. Enfin, la troisième section aborde les répercussions de cette évolution du paysage fiscal sur les pays en développement et expose les moyens par lesquels le G7 pourrait amener les économies avancées à accompagner les pays en développement dans la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers. Chaque section contient un ensemble de recommandations rassemblées ci-dessous pour plus de commodité.

Encadré 1. Recommandations – Synthèse

Impôt sur les sociétés

Un cadre fiable pour l'investissement international. Les pays devraient veiller à ce que le cadre de la coopération fiscale internationale constitue, non pas un obstacle, mais un tremplin pour l'investissement international.

L'administration de l'impôt, une mission conjointe. Les pays devraient considérer l'administration des règles fiscales internationales communes comme une mission conjointe qui consiste à appliquer une règle donnée de façon adéquate et homogène, et non comme un exercice potentiellement conflictuel.

Une démarche collaborative assortie d'un règlement précoce et contraignant des différends. Les règles communes devraient être administrées dans le cadre d'une collaboration fondée sur l'évaluation

commune des risques et une action coordonnée, assorties d'un règlement précoce et contraignant des différends.

Transformation numérique. L'administration de la solution reposant sur deux piliers et, de manière plus générale, des règles fiscales internationales communes suppose l'existence de canaux de communication numériques efficaces accompagnés de systèmes de guichet unique. Cet ensemble devrait permettre le dialogue avec les contribuables et la communication entre les administrations fiscales tout en respectant la confidentialité des données, notamment celles relatives aux contribuables.

Supprimer les obstacles. Compte tenu de la solution reposant sur deux piliers et de l'évolution du paysage fiscal international, les pays devraient supprimer ou modifier les règles et mesures existantes qui traitent de risques analogues et font désormais double emploi.

Passer des idées à l'action. Le niveau élevé d'ambition exprimé dans ce rapport vise à nourrir la réflexion et à stimuler le débat. Sa concrétisation passe par de nouveaux travaux, qui pourraient nécessiter de revoir les règles et procédures prévues en droit interne, ainsi que certaines règles fiscales internationales. L'OCDE se tient prête à le faire.

Au-delà de l'impôt sur les sociétés

Vers un traitement en temps réel. Face à la tendance de fond que représente le développement de l'accès aux données en temps réel, et compte tenu des avantages qu'elle procure tant aux contribuables qu'aux administrations fiscales, les pays devraient explorer les moyens d'assurer un accès plus immédiat aux informations utiles à des fins fiscales qui sont détenues à l'étranger en s'appuyant sur une utilisation efficace des technologies qui ne cessent d'évoluer et ce, tout en respectant la protection de la vie privée et la confidentialité des données.

Vers une discipline fiscale garantie par la conception même du système. Face à l'orientation qui s'affirme en direction d'une discipline fiscale garantie par la conception même du système, et compte tenu des avantages qui en découlent tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales, les pays devraient envisager de placer le plus possible leur politique fiscale, y compris l'architecture de l'échange de renseignements, sous le signe de cette tendance.

Des principes aux actes. Il conviendrait à présent de poursuivre les travaux pour passer des principes aux actes, ce qui pourrait amener, par exemple, à faire évoluer les régimes déclaratifs aux niveaux national et international et à développer de nouveaux outils informatiques pour accompagner ces changements. L'OCDE se tient prête à apporter sa contribution à cet effort.

Implications pour les pays en développement

Assurer la pleine participation des pays en développement. Les économies avancées devraient s'engager à accompagner les pays en développement, notamment via les réseaux régionaux qu'ils ont constitués, pour qu'ils puissent pleinement bénéficier des changements de cap dans la politique publique, en axant pour cela leur action sur le renforcement des capacités, particulièrement aux fins de la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers. Leur soutien devrait se concrétiser par la mise à disposition de moyens financiers et d'expertise. Dans cette perspective, le G7 pourrait montrer la voie aux économies avancées en proposant un programme de soutien de grande envergure pour la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers.

Présentation générale

1. Au cours de la dernière décennie, le cadre régissant la fiscalité internationale a connu des mutations profondes et à bien des égards inédites. Ces transformations étaient nécessaires. Pour encourager les investissements internationaux, l'innovation, la croissance et l'emploi, l'économie doit en effet être à la fois ouverte et réglementée ; pour être viable à long terme, elle doit reposer sur l'attachement à des normes et valeurs communes, notamment les notions de justice et d'équité. Si les enjeux fiscaux des dix dernières années n'avaient pas été traités au niveau international, ils auraient conduit à la fragmentation des efforts et à l'adoption d'approches unilatérales non coordonnées qui auraient abouti à une double imposition, ainsi qu'à des obstacles aux échanges et aux investissements internationaux, et entravé l'allocation efficace des ressources.

2. Grâce à l'impulsion donnée par le G7 et le G20, des pays du monde entier ont adopté un certain nombre d'approches coordonnées à l'échelle mondiale qui ont permis de résoudre les problèmes suivants :

- le risque pour les bases d'imposition nationales lié à la mondialisation et à la numérisation de l'économie, en convenant d'un nouveau droit d'imposition pour les juridictions du marché concernant les groupes multinationaux les plus importants et les plus rentables, en instaurant des règles du jeu équitables et en mettant fin à la course au moins-disant en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, grâce à la mise en place d'un impôt minimum mondial applicable aux groupes dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 750 millions EUR¹ ;
- les stratégies agressives d'évasion fiscale adoptées par les entreprises multinationales qui transfèrent artificiellement des bénéfices hors de la juridiction où ont lieu les activités économiques, grâce au projet OCDE/G20 sur le BEPS² ;
- les risques qui découlent de l'absence de mécanismes efficaces de règlement des différends, en partie grâce au Projet OCDE/G20 sur le BEPS³, mais aussi au lancement d'une initiative du G20 sur la sécurité juridique en matière fiscale, qui a été menée à bien par les administrations fiscales au niveau national ainsi que, au niveau collectif, par l'intermédiaire du Forum sur l'administration de l'impôt⁴ ;
- la difficulté d'imposer efficacement les personnes physiques et morales qui fournissent des services et vendent des biens par l'intermédiaire de plateformes numériques, grâce à l'adoption de règles communes de déclaration⁵ ;
- la fraude fiscale pratiquée par des personnes physiques et morales qui cherchent à dissimuler des actifs financiers dans des juridictions situées en dehors de leur juridiction de résidence fiscale, notamment grâce à la déclaration automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers dans le cadre de la NCD⁶ et, parallèlement, à la mise en place d'une infrastructure technique à l'appui de l'échange de renseignements.

3. Les changements mis en œuvre visaient principalement les grandes entreprises et les personnes physiques détenant des actifs financiers et/ou des revenus à l'étranger. Mais ils concernent aussi, de plus en plus, un groupe plus large de personnes physiques et de petites entreprises qui participent activement

aux marchés étrangers par le biais des plateformes numériques. Les chantiers évoqués ci-dessus se poursuivent, par exemple en ce qui concerne l'extension du cadre déclaratif applicable aux crypto-actifs. L'objectif est de faire en sorte que l'économie mondiale puisse fonctionner efficacement par-delà les frontières, mais aussi de fournir aux autorités fiscales les informations dont elles ont besoin pour déterminer les impôts dont les contribuables leur sont redevables.

4. Avec l'adoption de ces règles, le cadre régissant la fiscalité internationale repose désormais bien davantage sur des règles fiscales substantielles communes dont l'application et l'administration par une administration fiscale se répercutent souvent sur l'application de la règle correspondante dans un autre pays. Parallèlement, les chaînes d'approvisionnement et les transactions commerciales en général se sont fortement mondialisées, multipliant souvent les relations de dépendance multilatérales, ce qui n'est pas sans incidence sur les administrations fiscales et la coopération fiscale internationale.

5. Enfin, ces transformations ne se sont pas faites de manière isolée : elles ont coïncidé avec une montée en puissance sans précédent de la numérisation, qui a non seulement été à l'origine de certaines initiatives des pouvoirs publics, mais a également profondément bouleversé le fonctionnement des administrations fiscales et leurs relations avec les contribuables.

6. Ce rapport expose donc les conséquences potentielles de ces mutations de l'architecture internationale des impôts directs⁷ pour l'avenir de la coopération intergouvernementale en matière fiscale. Il aborde en premier lieu le paysage de la fiscalité des entreprises et propose un projet qui permettrait, dans un contexte multilatéral, d'administrer l'impôt selon une méthode simple, collaborative et tirant profit du numérique. Il s'intéresse en second lieu aux principales tendances qui se dessinent au-delà du cadre de la fiscalité des entreprises, en présentant les mesures qui peuvent être prises pour faciliter l'accès aux renseignements sur lesquelles s'appuient les administrations pour garantir le respect des obligations fiscales par-delà les frontières, ainsi que pour améliorer la qualité de ces informations, le tout dans un cadre favorable aux contribuables et aux entreprises. Enfin, le rapport se place du point de vue des pays en développement afin de s'assurer qu'ils peuvent tirer pleinement parti de cette nouvelle architecture fiscale internationale en tenant compte de leurs contraintes spécifiques en matière de ressources et de capacités.

Notes

¹ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.htm>, consulté le 26 avril 2022.

² <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-rapports-finaux-2015.htm>, consulté le 26 avril 2022.

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>, consulté le 26 avril 2022.

⁴ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>, consulté le 26 avril 2022.

⁵ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/regles-types-de-declaration-a-l-intention-des-vendeurs-relevant-de-l-economie-du-partage-et-de-l-economie-a-la-demande.htm>, consulté le 26 avril 2022.

⁶ <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>, consulté le 26 avril 2022.

⁷ Étant donné que ce rapport porte sur les grandes évolutions de l'architecture de l'impôt sur les sociétés et sur le revenu des personnes physiques, il n'aborde pas la question des impôts indirects tels que la TVA, domaine dans lequel des progrès considérables ont déjà été accomplis pour tirer parti des avantages de la numérisation au bénéfice de l'administration de l'impôt.

1. Paysage de la fiscalité des entreprises

7. Depuis les années 1920, la communauté internationale admet la nécessité de formuler une stratégie commune concernant la fiscalité applicable aux entreprises multinationales afin que leurs bénéfices soient imposés non pas deux fois, mais une seule. Le principe de pleine concurrence, ainsi que l'élaboration d'un modèle commun de conventions relatives à l'impôt sur le revenu, a constitué la première initiative de normalisation en ce sens. L'instauration de règles normalisées applicables aux prix de transfert permet en effet de s'assurer que le juste montant de l'impôt est payé tout en minimisant le risque de double imposition pour les transactions intragroupes.

8. Toutefois, l'intégration croissante des économies et des marchés nationaux, conjuguée aux faiblesses du cadre fiscal international, a ouvert la voie à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) qui, au cours des dix dernières années, ont conduit les responsables de l'action publique à sensiblement accélérer le rythme de la coordination internationale des règles. Les pays ont non seulement adopté des règles bien plus harmonisées en matière de prix de transfert, mais également nettement plus de règles communes relatives à l'imposition des entreprises multinationales (EMN), notamment des modifications normalisées apportées aux conventions fiscales mises en place par la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, des règles de lutte contre les dispositifs hybrides, des règles de limitation de la déductibilité des intérêts, des règles relatives aux régimes préférentiels ainsi que des règles de communication obligatoire d'informations. La solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie est l'initiative la plus récente adoptée au niveau mondial qui repose sur des règles communes et coordonnées appliquées dans toutes les juridictions.

9. Afin d'aider les administrations fiscales à appliquer ces règles communes, des obligations de normalisation des informations à déclarer et des documents à fournir ont été instaurées pour les déclarations pays par pays. Sur la base de cette approche, l'infrastructure de déclaration et d'échange de renseignements envisagée pour les Piliers 1 et 2 repose sur la normalisation du système de déclaration et la centralisation du dépôt dans la mesure du possible. Cette démarche de centralisation a été facilitée par l'expansion du réseau d'échange de renseignements intervenue au cours de la même période.

10. Malgré la multiplication des règles communes et des outils d'information s'y rapportant, le mode de fonctionnement des administrations fiscales a peu évolué. Historiquement, elles réalisent leurs propres évaluations des risques et vérifications, et procèdent à leurs propres ajustements, en demandant souvent des informations supplémentaires et spécifiques. Ce n'est qu'à un stade relativement avancé, et à la demande du contribuable, que les administrations fiscales se coordonnent pour éviter la double imposition – mais seulement en ce qui concerne les ajustements couverts par des conventions bilatérales et dans les cas où les deux parties souhaitent parvenir à un règlement. À l'évidence, ce processus est souvent loin d'être optimal pour l'application d'une règle fiscale internationale commune : il est coûteux pour les contribuables et les administrations, est chronophage et n'est pas accessible à tous ni en toutes circonstances. Sans compter que les délais de prescription prévus par le droit interne peuvent parfois avoir

expiré et ne pas permettre de trouver une solution. Par ailleurs, les problèmes récurrents qui surviennent au cours de plusieurs exercices peuvent entraîner des difficultés spécifiques, puisque leur résolution tardive aura, sur le plan fiscal, des répercussions sur les années intermédiaires. Pour remédier à ces problèmes ou les atténuer, plusieurs administrations fiscales ont pris une série d'initiatives (vérifications conjointes, Accords préalables en matière de prix de transfert [APP], programme international pour le respect des obligations fiscales [ICAP], par exemple) leur permettant de renforcer leur coopération et de garantir la sécurité juridique à un stade plus précoce, souvent dans un cadre plus collaboratif et multilatéral.

11. L'élaboration de la solution reposant sur deux piliers offre une nouvelle occasion de repenser la coopération entre administrations fiscales et les rapports entre celles-ci et les contribuables. Les deux piliers reposent sur des règles et des outils communs qui nécessitent une procédure administrative coordonnée. Le Pilier Un prévoit même un nouveau processus multilatéral de sécurité juridique à un stade précoce pour l'administration du Montant A. Il semble donc souhaitable d'adopter une approche fondée sur ce modèle pour améliorer et renforcer progressivement la coopération entre les administrations fiscales.

12. C'est dans ce contexte, et en s'appuyant sur certaines des initiatives déjà prises par les administrations fiscales, que ce rapport propose un projet relatif à l'administration de règles internationales communes en matière de fiscalité des entreprises multinationales. Un projet fondé sur une méthode simple, collaborative et tirant profit du numérique.

13. Ce projet repose sur l'idée qu'une règle commune, en particulier lorsque son application dans une juridiction influe sur son application dans une autre juridiction, devrait donner lieu à une approche commune concernant son administration. Les administrations fiscales devraient se défaire d'une attitude potentiellement conflictuelle pour privilégier l'idée d'une mission conjointe consistant à assurer l'application correcte et cohérente de la même règle par différentes administrations se fondant sur les mêmes informations et documents.

Graphique 1. Un projet relatif à l'administration de règles fiscales internationales communes selon une méthode simple, collaborative et tirant profit du numérique



Source : OCDE

1.1. Grâce à un dépôt unique, les mêmes informations et documents sont mis à la disposition de toutes les administrations fiscales concernées (guichet unique)

Pourquoi est-ce important ?

14. La normalisation du système de déclaration des informations et le dépôt unique allègent les contraintes qui pèsent sur les contribuables en matière de respect des obligations fiscales. Ceux-ci ne sont, en effet, plus tenus de préparer plusieurs versions d'une même déclaration ou de vérifier le calendrier et les particularités propres à chaque juridiction.

15. En outre, la normalisation du système de déclaration des informations et le dépôt unique permettent aux administrations fiscales de se forger une opinion commune d'une transaction donnée ou d'un dispositif intragroupe spécifique, puisqu'elles s'appuient sur un ensemble de faits identiques bien définis, ce qui leur permet de normaliser leur analyse. Les administrations fiscales sont ainsi certaines de débiter leur examen des dossiers en se fondant sur un même ensemble de données, si bien qu'aucune anomalie ne peut résulter de disparités entre les renseignements communiqués. Par ailleurs, les obligations de normalisation des informations à déclarer et des documents à fournir facilitent la tâche des administrations fiscales, puisque les renseignements concernés sont susceptibles d'être communiqués en amont sans qu'il soit nécessaire de demander des informations complémentaires au contribuable local. Enfin, ces obligations de normalisation garantissent un niveau de transparence identique pour l'ensemble des administrations fiscales concernées, ce qui permet d'éviter l'asymétrie des informations. Les administrations fiscales sont ainsi en mesure d'harmoniser leurs positions dans un délai plus court, parfois même sans devoir entreprendre d'autres démarches que l'examen des documents transmis.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

16. Bien que les juridictions se dotent de règles communes de plus en plus nombreuses, les contribuables n'ont pas, la plupart du temps, la possibilité de soumettre les informations et documents demandés auprès d'une seule administration fiscale, sauf dans le cadre de règles spécifiques telles que la déclaration pays par pays. À l'heure actuelle, les contribuables doivent souvent communiquer les mêmes renseignements à de nombreuses juridictions selon différents formats. Cela vaut non seulement pour les données financières (le montant des transactions intragroupe doit être communiqué avec la déclaration fiscale, par exemple), mais aussi pour les documents justificatifs (fichier principal ou fichier local, notamment), qui doivent parfois être adaptés aux spécificités locales.

17. Plusieurs raisons peuvent expliquer cette situation. L'acceptation d'une déclaration étrangère peut par exemple soulever des difficultés d'ordre pratique, notamment en ce qui concerne la langue et le format des données. Mais plus fondamentalement, l'administration de l'impôt n'a simplement pas évolué dans ce sens. Le droit fiscal, qui fait partie du droit interne, impose naturellement des obligations nationales en matière de dépôt et de documents. Les règles communes obéissent à la même logique, puisqu'elles sont également mises en œuvre via le droit interne. Il faut donc délibérément rompre avec cette tradition pour tirer parti des avantages d'un système de guichet unique.

Où pourrions-nous en être demain ?

18. Conscients des avantages que présente un dépôt unique et normalisé, les nouveaux régimes internationaux qui appliquent des règles standard par-delà les frontières, comme la solution reposant sur deux piliers, sont conçus pour permettre aux contribuables de compiler et de soumettre les données demandées une seule fois, celles-ci étant ensuite communiquées aux administrations fiscales concernées ou mises à leur disposition. Les modalités de communication des informations dépendent de l'infrastructure d'échange de renseignements utilisée. Celle-ci pourrait d'ailleurs être amenée à évoluer pour passer des modèles actuels d'échange de renseignements à des modèles en temps réel au sein de

cette architecture, par exemple, ou au recours à des salles de données électroniques, voire à l'utilisation de la chaîne de blocs ou d'autres technologies émergentes. Au fil du temps, le modèle pourrait donc être adapté pour s'acheminer vers une solution en temps réel, de sorte qu'un dépôt unique ne retarde pas la transmission des informations aux administrations fiscales concernées, sans pour autant compromettre les règles applicables en matière de confidentialité et de protection des données¹. Ce modèle de dépôt unique d'informations normalisées pourrait alors être appliqué à toute une série de renseignements nécessaires à l'administration de règles communes, notamment celles applicables aux prix de transfert ou d'autres règles nationales fondées sur une norme coordonnée internationale, par exemple les règles communes de limitation de la déductibilité des intérêts ou celles relatives aux dispositifs hybrides importés.

1.2. Développement de la communication tout numérique

Pourquoi est-ce important ?

19. Des canaux de communication numériques efficaces permettant la soumission de documents et les échanges avec les contribuables constituent la pierre angulaire de toutes les administrations fiscales modernes. Celles-ci abandonnent progressivement les systèmes de dépôt des déclarations papier et les centres de services physiques au profit du tout-numérique, que ce soit pour le dépôt des déclarations, les procédures relatives au respect des obligations fiscales ou les canaux de communication (OCDE, 2021^[1]).

20. Cette évolution s'est traduite par une amélioration notable de l'efficacité et de la convivialité des procédures de transmission des renseignements et de respect des obligations, ainsi que des échanges avec les contribuables. Les avantages de cette numérisation des systèmes de déclaration et de communication ne doivent pas forcément se limiter au cadre national : ils peuvent également être bénéfiques lorsqu'ils sont appliqués de manière effective et cohérente dans un contexte international.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

21. La numérisation a d'ores et déjà fait évoluer la coopération entre administrations fiscales au niveau international. Les échanges de courriers postaux, qui étaient encore la norme il y a dix ans, ont en effet cédé le pas aux échanges de renseignements par voie numérique. Sur la base des instruments juridiques internationaux et des mécanismes de protection des données applicables, ces échanges ont d'abord été encadrés par des politiques de sécurité informatique et de cryptage définies d'un commun accord avant d'être assurés par un canal de communication sécurisé mis au point et exploité en commun.²

22. Une évolution similaire peut être constatée en ce qui concerne les réunions organisées entre agents des administrations fiscales : le présentiel cède de plus en plus le pas aux discussions à distance par voie numérique.

23. Ces tendances ont non seulement permis aux canaux d'échange de renseignements et de communication entre administrations fiscales de gagner en efficacité, mais elles servent également de base à la mise en œuvre d'initiatives multilatérales relatives au respect des obligations fiscales, telles que l'ICAP, qui permet à plusieurs administrations fiscales de se livrer à une analyse conjointe des documents sur les prix de transfert des groupes d'entreprises multinationales.

24. C'est dans ce contexte que des travaux sont en cours, au niveau du Forum sur l'administration de l'impôt (FAI) de l'OCDE, afin d'élaborer des solutions techniques offrant aux administrations fiscales la possibilité d'interactions multilatérales en temps réel permettant à la fois la communication des documents concernés et l'organisation de réunions à distance visant à discuter des informations confidentielles relatives aux contribuables.

25. Concernant la montée en puissance des canaux de communication numériques, une différence notable subsiste par rapport à la situation observée au niveau national : jusqu'à présent, les contribuables

n'ont pas encore accès aux canaux de transmission des renseignements ou de communication dans un contexte international, ceux-ci étant actuellement conçus pour assurer les communications entre administrations fiscales uniquement.

Où pourrions-nous en être demain ?

26. Étant donné l'importance du caractère pleinement coordonné, multilatéral et itératif du processus pour mener à bien la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers, une étude des possibilités d'utilisation des solutions techniques retenues pour la transmission d'informations et l'organisation de réunions à distance pourrait être menée afin de les adapter aux interactions entre les administrations fiscales et les contribuables, notamment, par exemple, pour la soumission de documents dans le cadre du processus de sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce au titre du Pilier Un.

27. En outre, l'administration de la solution reposant sur deux piliers pourrait s'appuyer sur cette infrastructure numérique. Par exemple, les comités chargés de la sécurité juridique en matière fiscale qui peuvent être établis au titre du Pilier Un pourraient utiliser des moyens de communication sécurisés pour leurs vidéoconférences, des canaux pouvant également être ouverts, le cas échéant, pour les échanges entre les contribuables et les administrations fiscales tout au long du processus.

1.3. Approche collaborative avec gestion de projets centralisée et rôle actif du contribuable

Pourquoi est-ce important ?

28. Une règle commune, reposant sur une infrastructure commune de déclaration de renseignements, devrait donner lieu à une approche commune concernant son administration. Cette conception est importante parce qu'elle implique de se détourner d'une attitude potentiellement conflictuelle pour privilégier l'idée d'une mission conjointe consistant à assurer l'application correcte et cohérente de la même règle, par différentes administrations, dans les pays qui l'ont adoptée. Le fait d'énoncer l'approche de l'administration en ces termes devrait ensuite favoriser une culture, une attitude et un processus fondés sur la collaboration, comme expliqué plus en détail dans les sections suivantes. Il faudrait en outre que cette approche soit étayée par son intégration dans les dispositifs incitatifs et les indicateurs d'évaluation des performances pertinents des administrations fiscales.

29. Pour lui donner une structure, une cohérence et lui permettre de produire ses résultats dans les délais, une telle approche nécessitera une gestion de projets rigoureuse. Il s'agirait notamment de prévoir un cadre de gouvernance conférant aux administrations fiscales participantes la pleine maîtrise de leurs activités, de sorte qu'elles puissent mettre en place une fonction commune de gestion de projets agissant sur la base d'objectifs clairement définis et convenus d'un commun accord.

30. Enfin, cette approche collaborative doit non seulement régir les échanges entre les administrations fiscales, mais aussi les rapports avec les contribuables. En effet, le fait de les associer au processus au-delà des réponses aux demandes d'information formelles peut permettre de régler des questions ou de lever des doutes plus rapidement et plus facilement, non seulement en apportant des précisions sur des faits ou des circonstances spécifiques, mais aussi en proposant une solution. Permettre aux contribuables de jouer un rôle actif peut donc s'avérer bénéfique tant pour eux-mêmes que pour les administrations fiscales.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

31. À l'heure actuelle, même lorsque des règles fiscales internationales communes sont appliquées, les administrations fiscales travaillent essentiellement de manière indépendante et ne font intervenir les contreparties étrangères qu'à titre exceptionnel. Par exemple, si les règles relatives aux prix de transfert sont censées être les mêmes dans de nombreuses juridictions, chaque administration fiscale suit généralement son propre processus de vérification et la collaboration se déroule principalement au stade de la procédure amiable.

32. Les administrations fiscales coopèrent parfois davantage en amont, par exemple dans le cadre d'APP multilatéraux. Elles peuvent mener un programme multilatéral d'évaluation des risques dans le cadre de l'ICAP, bien que l'accès à ce programme ne soit pas encore généralisé. Une fonction de gestion de projets a été conçue spécifiquement à l'appui de celui-ci,³ ce qui a contribué à donner le sentiment clair, au sein du programme, que les administrations fiscales œuvrent ensemble à un objectif commun plutôt que de défendre des intérêts concurrents.⁴

33. La collaboration avec les contribuables peut également être améliorée. À l'heure actuelle, les contribuables jouent souvent un rôle passif dans les procédures de l'administration fiscale ; leur contribution se limite généralement à apporter des précisions aux administrations fiscales qui en font la demande. Souvent, les administrations fiscales n'associent pas les contribuables à leurs échanges avec d'autres administrations fiscales et, parfois, ne les informent de l'issue de leur dossier qu'à la fin du processus.

Où pourrions-nous en être demain ?

34. L'approche collaborative, qui repose sur une gestion de projets claire et centralisée et la participation active du contribuable, pourrait être appliquée au stade tant de l'évaluation que du traitement des risques (voir les sections 1.4 et 1.5). Ces préceptes seront déjà largement intégrés au Pilier Un, mais des enseignements importants pourraient être tirés pour l'administration du Pilier Deux. En outre, l'approche collaborative pourra continuer d'être affinée à mesure que d'autres règles communes seront élaborées et mises en œuvre, la solidité d'une fonction centrale de gestion et de soutien constituant un élément clé pour garantir l'application correcte et cohérente des règles communes dans le contexte multilatéral.

1.4. Évaluation commune et synchronisée des risques

Pourquoi est-ce important ?

35. Dès lors que des règles communes s'appliquent, un groupe est susceptible de représenter un risque identique dans différentes juridictions. Une conception commune de l'évaluation des risques se traduit donc par la convergence des avis des administrations fiscales quant à la question de savoir si, face à une situation donnée, il y a lieu d'agir plus avant ou si une transaction peut être considérée comme faiblement risquée. Une évaluation est d'autant plus avantageuse qu'elle est menée de manière coordonnée dans le cadre d'exercices simultanés ou d'un processus multilatéral : les administrations fiscales ont ainsi la possibilité de confronter leur avis sur le niveau de risque éventuel et, avant d'aboutir à une conclusion, d'obtenir de la part du groupe concerné des réactions sur les problèmes soulevés. Cette façon de procéder permet théoriquement de réduire les contraintes qui pèsent sur les ressources des administrations fiscales - lorsque des mesures inutiles visant à faire appliquer les règles peuvent être évitées - tout en rendant plus fiables les conclusions des évaluations des risques et en procurant très tôt une sécurité accrue aux groupes présents dans plusieurs juridictions. Elle donne également la possibilité d'utiliser les outils communs et de recourir à la technologie. Lorsqu'une transaction est considérée comme

représentant un risque élevé, les administrations fiscales sont plus à même de s'entendre sur la stratégie coordonnée à suivre face à ce risque en arrêtant une définition commune dans un délai cohérent.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

36. À l'heure actuelle, les évaluations des risques sont souvent menées suivant les délais et les procédures prévus dans le droit interne (qui ne font généralement pas l'objet d'une coordination transnationale), même lorsqu'il existe une documentation commune. En conséquence, une seule et même transaction pourra donner lieu à des conclusions divergentes, première étape vers le litige. Il a donc été entrepris, notamment au sein du FAI, de rendre les méthodes d'évaluation des risques plus homogènes.⁵

37. L'ICAP⁶, en particulier, représente une avancée significative puisqu'il offre aux administrations fiscales le cadre approprié pour évaluer de manière coordonnée, à l'aide d'une documentation commune et selon des délais convenus, les risques liés aux prix de transfert et aux établissements permanents d'un groupe. L'exercice fait par ailleurs intervenir activement le contribuable, qui présente son approche commerciale et sa méthode de détermination des prix de transfert et répond aux questions avant qu'il ne soit statué sur son cas. Si certaines administrations fiscales ont, dans le cadre du programme, revu leur conception de l'évaluation des risques en fonction des enseignements tirés, la plupart continuent d'appliquer des méthodes et des normes différentes, au risque d'aboutir à des conclusions divergentes à propos d'une même transaction.

Où pourrions-nous en être demain ?

38. Des dispositions importantes pourraient être prises afin que les administrations fiscales aient une compréhension uniforme de la définition de « risque fiscal » dans les domaines d'application des règles communes, des types de structure susceptibles de donner lieu à de tels risques et des indicateurs les plus utiles pour établir la probabilité de l'existence d'un risque. En complément, on pourrait conjointement adopter des méthodologies et outils d'évaluation des risques et convenir de délais communs afin d'aboutir à des conclusions plus homogènes, plus fiables et plus d'actualité, sur la base de données communes, tout en réduisant les contraintes qui pèsent sur les ressources de nombreuses administrations fiscales. Ces méthodologies devraient prévoir la participation directe des groupes disposés à expliquer les suspicions de risque éventuel et à communiquer un complément d'information raisonnable ou des précisions avant qu'il ne soit décidé d'évoluer vers un contrôle fiscal ou une autre action visant à faire respecter les règles et obligations.

39. Les autorités fiscales pourraient également appliquer des seuils communs d'importance, éventuellement reliés à des facteurs juridictionnels, afin de simplifier le respect des règles et obligations et d'en réduire le coût pour les contribuables et les administrations fiscales de façon que les ajustements mineurs opérés à l'issue d'un contrôle fiscal n'exigent pas un exercice de mise en conformité coûteux, auquel les premiers devraient se préparer et que les secondes mettraient en œuvre. Cela est particulièrement vrai lorsque ces ajustements mineurs ont des répercussions sur d'autres juridictions ou exercices fiscaux. Par exemple, un ajustement afférent à un exercice antérieur pourrait imposer la modification des déclarations relatives aux exercices postérieurs en raison du report de son effet. À l'inverse, si des ajustements mineurs sont inévitables, il pourrait être envisagé de prendre en considération leur incidence au titre de l'année fiscale en cours sous la forme d'une somme forfaitaire, indépendamment des conséquences sur les autres exercices.

40. Les avantages que les groupes et les administrations fiscales tireront d'une approche commune de l'évaluation des risques partagés seront d'autant plus élevés que l'exercice s'inscrira dans un cadre multilatéral coordonné, semblable à celui de l'ICAP, la différence étant que les procédures des administrations fiscales et les conclusions d'évaluation convenues afficheront un plus haut niveau de normalisation. Dans l'idéal, chaque domaine de risque commun à l'ensemble des administrations fiscales

participantes donnera lieu à une seule conclusion d'évaluation. Il pourra néanmoins arriver que les avis des administrations fiscales divergent malgré l'existence d'une interprétation, de données et d'une méthodologie communes (par exemple, si le degré d'importance accordé à une transaction varie selon les juridictions, indépendamment du seuil commun d'importance éventuellement existant).

41. Une procédure coordonnée pourrait être engagée à l'égard des groupes les plus nombreux susceptibles de poser le plus grand risque dans différentes juridictions. Par exemple, les évaluations des risques liés aux prix de transfert et aux établissements permanents pourraient d'abord concerner les groupes couverts par le champ d'application du Montant A du Pilier Un, auxquels d'autres progressivement viendraient s'ajouter. S'agissant des groupes non visés (ou des administrations fiscales qui ne participent pas à l'évaluation multilatérale des risques représentés par un groupe donné), un mécanisme de communication coordonnée des conclusions des évaluations des risques pourrait être mis au point pour les cas où il ressortirait d'un exercice commun d'évaluation qu'une transaction s'accompagne de risques élevés. Un tel mécanisme n'en permettrait pas moins aux administrations fiscales de participer au plan d'action coordonné face aux risques répertoriés, tel que prévu à la section 1.5.

1.5. Coordination des enquêtes et actions engagées face aux risques répertoriés

Pourquoi est-ce important ?

42. Les administrations fiscales déterminent les risques potentiels en vue de prendre des mesures complémentaires (vérification interne, contrôle, et/ou redressement fiscal). Il ne suffit pas de procéder à une évaluation commune et synchronisée des risques (voir section 1.4) pour obtenir un degré élevé de coordination et de collaboration. Si elles ne coordonnent pas l'exécution des mesures à prendre une fois les risques mis en évidence, les administrations fiscales encourent la possibilité d'effectuer des demandes de complément d'information concurrentes et d'adopter des avis divergents autour d'un même cas, alourdissant ainsi la charge pour les contribuables. Un moyen de réduire cette charge est de coordonner les enquêtes : l'exécution simultanée des cycles de contrôle ou d'enquête permettra aux contribuables de traiter simultanément les questions liées à une même transaction ou structure dans différentes juridictions. En outre, les efforts de coordination facilitent l'action des administrations fiscales tout en leur permettant de gagner en efficacité et de parvenir à un règlement global plus en amont.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

43. Malgré les possibilités décrites ci-dessus, la multiplication des règles communes et la normalisation des renseignements, les administrations fiscales ont l'habitude de procéder indépendamment à leurs propres contrôles des risques et à leurs propres ajustements. À un stade relativement avancé et à la demande du contribuable, les administrations fiscales se coordonnent pour alléger la double imposition, mais seulement en ce qui concerne les ajustements couverts par des conventions bilatérales et dans les cas où les deux parties souhaitent parvenir à un règlement. À cela s'ajoute des délais de prescription prévus par le droit interne qui peuvent parfois avoir expiré et qui même ne permettent pas de trouver une solution. À l'évidence, ce processus est loin d'être optimal pour l'application d'une règle fiscale internationale commune : il est coûteux pour les contribuables et les administrations, il est chronophage et il n'est pas accessible à tous ni en toutes circonstances.

44. Pour y remédier et permettre de résoudre plus en amont les problèmes transnationaux, des initiatives internationales sont déjà à l'étude, notamment sous l'égide du FAI.⁷

Où pourrions-nous en être demain ?

45. Un protocole de coordination pourrait normaliser les étapes communes de la vérification, dont la demande d'information, et prévoir que les administrations fiscales collaboreront entre elles dès le début afin que les opérations de mise en conformité liées aux règles communes soient coordonnées et non pas menées de façon purement unilatérale. Selon le cas, cela supposera de nouer très tôt le dialogue avec le contribuable pour l'informer de l'évaluation des risques et/ou éclaircir les questions qui pourraient s'être posées avec une ou plusieurs administrations fiscales. L'exercice impliquera peut-être aussi d'agir conjointement pour faire appliquer les règles, par exemple en procédant à des vérifications conjointes ou coordonnées. Tout cela devrait prévenir l'apparition de différends à un stade relativement précoce. Dès lors qu'un accord sera trouvé autour d'une question traitée dans une vérification conjointe, par exemple, il conviendra que les administrations fiscales envisagent d'informer le contribuable de l'adoption de cette solution pour les exercices intermédiaires et futurs, leur conférant ainsi une sécurité juridique anticipée pour l'avenir.

46. Enfin, les calendriers des audits et, plus généralement, des activités de mise en conformité devront coïncider dans l'ensemble des juridictions. Cela permettrait de procurer une plus grande sécurité, de faciliter la coordination et de ne plus avoir à opérer d'ajustements transnationaux dans une juridiction une fois le délai de prescription expiré dans une autre, ce qui peut actuellement fausser la situation.

47. Prises ensemble, les mesures décrites dans les sections qui précèdent, y compris celles liées à l'évaluation des risques et, le cas échéant, au traitement des risques, pourraient, en pratique, constituer un programme qui permettrait de régler de façon permanente la plupart des risques notables que l'imposition des sociétés fait peser à chaque étape de la procédure et procurer une plus grande sécurité aux contribuables, quant à la nature et au calendrier prévus des ajustements éventuels.

1.6. Un règlement anticipé et juridiquement contraignant

Pourquoi est-ce important ?

48. Malgré tous les efforts déployés pour prévenir les différends, la position des administrations fiscales ne sera pas toujours unanime. Régler les différends au plus tôt permet d'économiser les ressources de l'administration fiscale et d'éviter au contribuable le risque financier de double imposition, non seulement au titre des exercices à l'examen, mais aussi pour tous les exercices intermédiaires lorsque le cas de figure est récurrent.

49. En assurant le règlement des différends à une certaine échéance, les mécanismes obligatoires et contraignants prévus à cet effet procurent une sécurité tant aux contribuables qu'aux autorités fiscales. Ils incitent en outre les autorités compétentes à parvenir à un accord avant leur déclenchement.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

50. Au titre de l'Action 14 du Plan d'action BEPS, les juridictions se sont engagées à faire figurer dans les conventions fiscales une disposition relative à la procédure amiable, sont convenues des standards minimums à appliquer pour la mettre en œuvre et de se soumettre à un examen par les pairs au regard de ces standards. Si les conditions de règlement des différends s'en sont trouvées grandement améliorées, il reste beaucoup à faire, le nombre des cas augmentant et la procédure étant encore bien souvent trop longue.

51. Dans l'idéal, toute disposition de procédure amiable imposant aux pouvoirs publics de s'employer à résoudre les litiges devrait s'accompagner d'un mécanisme obligatoire et contraignant de règlement des différends (par exemple sous couvert d'une disposition d'arbitrage) de façon à garantir la conclusion

systematique des affaires. Cependant, tous les litiges fiscaux internationaux ne relèvent pas d'un mécanisme obligatoire et contraignant (d'arbitrage, par exemple), soit parce que la convention fiscale concernée ne contient pas de disposition d'arbitrage, soit parce que l'objet du litige est exclu du champ d'application de la convention ou de la disposition d'arbitrage.⁸ Par ailleurs, même une fois enclenché, un mécanisme de règlement des différends peut prendre un certain temps avant d'aboutir véritablement.

52. À l'inverse, les administrations fiscales sont de plus en plus impliquées dans des litiges qui concernent plus d'une juridiction ou plus d'une transaction. Ce n'est pas surprenant étant donné que les chaînes d'approvisionnement des EMN revêtent souvent un caractère mondial. En revanche, le cadre juridique du règlement des différends prévu par les conventions fiscales ne se prête pas aux cas multilatéraux, que ce soit au stade de la procédure amiable ou de l'arbitrage. Cela tient à la nature bilatérale des mécanismes existants. Même lorsque les administrations fiscales concernées sont liées entre elles par des conventions, toutes n'acceptent pas de discuter d'une procédure amiable avec plusieurs signataires de conventions fiscales. Par ailleurs, les dispositions d'arbitrage existantes n'ont pas été conçues pour les différends multilatéraux, lesquels sont donc fréquemment traités au niveau bilatéral, avec le risque que la procédure se prolonge indéfiniment, sans jamais véritablement aboutir.

Où pourrions-nous en être demain ?

53. La procédure susmentionnée devrait déjà sensiblement réduire le nombre des cas litigieux. Néanmoins, il en existera toujours et il convient d'instaurer les conditions nécessaires à la mise en place de mécanismes contraignants de règlement des différends relatifs à l'application des règles communes, élaborés pour répondre à la fois aux contextes bilatéraux et multilatéraux.

54. Par ailleurs, lorsque les autorités compétentes trouvent une solution à un problème, il peut être utile de tenir compte du raisonnement et des motifs qui ont abouti à cette solution pour, ultérieurement, prévenir des cas analogues ou éclairer la recherche d'une solution. En conséquence, les autorités compétentes qui ont trouvé une solution acceptable à une situation donnée peuvent, avec l'assentiment du contribuable concerné, envisager de se fonder sur une argumentation ou des motifs identiques lorsque des problèmes analogues se poseront à l'égard des exercices intermédiaires et futurs. De façon plus générale, elles pourraient s'aider du raisonnement à l'origine de l'accord pour régler d'autres cas du même ordre, qui toucheraient d'autres contribuables.

1.7. Suppression des règles redondantes

Pourquoi est-ce important ?

55. La duplication des règles et mesures complique l'architecture fiscale internationale et alourdit le fardeau que le respect des obligations fait peser sur les contribuables, sans contrepartie proportionnée pour le système de l'impôt sur les sociétés ou les administrations fiscales. Les administrations fiscales qui doivent examiner des déclarations redondantes ou vérifier le respect de règles superflues avec des moyens déjà limités sont moins susceptibles d'œuvrer efficacement. De même, les règles et mesures qui font double emploi risquent de porter atteinte à la croissance, à l'investissement ainsi qu'à la compétitivité dans les juridictions concernées.

Où en sommes-nous aujourd'hui ?

56. Considérant la multiplication de règles et de normes adoptées ces dernières années à l'échelle internationale, régionale et locale, il existe très probablement des règles et obligations qui se recouvrent partiellement et traitent de risques identiques ou analogues. Or, il n'est que rarement entrepris d'étudier

en détail quelles règles ou obligations, parmi celles existantes, il conviendrait d'uniformiser, de simplifier ou de supprimer par la mise en place d'une nouvelle norme ou d'un nouveau régime.

Où pourrions-nous en être demain ?

57. Lorsque des pays mettent en place ou adoptent de nouvelles règles ou obligations déclaratives, il conviendrait d'en évaluer les conséquences afin d'établir quelles règles et obligations, parmi celles existantes, ne sont manifestement plus nécessaires ou doivent être recentrées, modifiées, simplifiées ou uniformisées. Il est par exemple envisageable de réorganiser les obligations déclaratives qui présentent de légères différences. De même, comme les règles du Pilier Deux favorisent moins le transfert des bénéfices vers d'autres juridictions du fait qu'elles limitent la concurrence fiscale, les pays pourraient souhaiter revoir les mesures anti-abus existantes en gardant cet aspect à l'esprit'. Dès lors que l'évaluation fait apparaître une répétition de règles ou d'obligations déclaratives, les pays devraient étudier la possibilité de les supprimer ou de les adapter.

Recommandations

Encadré 2. Recommandations : impôt sur les sociétés

- **Un cadre fiable pour l'investissement international.** Les pays devraient faire en sorte que le cadre de la coopération fiscale internationale constitue, non pas un obstacle, mais un tremplin pour l'investissement international.
- **L'administration de l'impôt, une mission conjointe.** Les pays devraient considérer l'administration des règles fiscales internationales communes comme une mission conjointe qui consiste à appliquer une règle donnée de façon adéquate et homogène et non comme un exercice potentiellement conflictuel.
- **Une démarche collaborative assortie d'un règlement précoce et contraignant des différends.** Les règles communes devraient être administrées dans le cadre d'une collaboration fondée sur l'évaluation commune des risques et une action coordonnée, assorties d'un règlement précoce et contraignant des différends.
- **Transformation numérique.** L'administration de la solution reposant sur deux piliers et, de manière plus générale, des règles fiscales internationales communes suppose l'existence de canaux de communication numériques dignes de ce nom accompagnés de systèmes de guichet unique. Cet ensemble devrait permettre le dialogue avec les contribuables et la communication entre les administrations fiscales tout en respectant la confidentialité des données, notamment celles relatives aux contribuables.
- **Supprimer les obstacles.** Compte tenu de la solution reposant sur deux piliers et de l'évolution du paysage fiscal international, les pays devraient supprimer ou modifier les règles et mesures existantes qui traitent de risques analogues et font désormais double emploi.
- **Passer des idées à l'action.** Le niveau élevé d'ambition exprimé dans ce rapport vise à nourrir la réflexion et à stimuler le débat. Sa concrétisation passe par de nouveaux travaux, qui pourraient nécessiter de revoir les règles et procédures prévues en droit interne, ainsi que certaines règles fiscales internationales. L'OCDE se tient prête à le faire.

Notes

¹ Voir la section 1.2 ci-dessous et le chapitre 2.

² Il s'agit du Système commun de transmission de l'OCDE, commandé par le FAI en 2015. Pleinement opérationnel depuis 2017, il permet de prendre en charge tous types d'échanges de renseignements, y compris au titre de la NCD et des déclarations pays. Il en ira de même, à l'avenir, pour la solution reposant sur deux piliers.

³ Dans le cadre de l'ICAP, une administration fiscale principale (généralement celle de la juridiction dans laquelle le groupe d'EMN concerné a son siège) assure une fonction centrale de gestion de projets, notamment en organisant et en présidant les réunions, en recueillant les demandes d'informations et en les transmettant au contribuable, et en veillant, dans la mesure du possible, au respect des délais fixés.

⁴ Au-delà des rapports spécifiques avec les contribuables, le FAI et le Forum PA-FAF sont des organes spécialisés qui visent à renforcer l'approche collaborative adoptée par les administrations fiscales. Par exemple, le Forum PA-FAF a favorisé l'établissement de relations collégiales solides entre autorités compétentes du monde entier en partageant les meilleures pratiques, en élaborant des formations sur la procédure amiable destinées aux autorités compétentes et en analysant des indicateurs de performance communs présentant de l'intérêt pour la fonction de procédure amiable.

⁵ Notamment élaboration de l'ouvrage « Déclaration pays par pays : Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux » et de l'outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux (TREAT). En outre, l'initiative d'évaluation comparative des risques (initiative CoRA) actuellement engagée consiste à étudier les pratiques établies s'agissant d'évaluer les principaux risques liés aux prix de transfert : il s'agit de déterminer les points communs et les différences existant entre les méthodes employées par les différentes administrations fiscales pour détecter les risques et les sources de données qu'elles exploitent à cet effet, de façon à disposer d'une base pour la suite des travaux.

⁶ Il existe d'autres initiatives du même ordre, par exemple le dialogue transnational (*Cross-Border Dialogue*) dont l'objectif est de définir à l'avance ou en temps réel le traitement fiscal possible et/ou l'interprétation du droit fiscal concernant un point précis de fiscalité internationale ; voir <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteisty-ja-palvelut/ennakollinen-keskustelu/pre-emptive-discussion-and-cross-border-dialogue/>, consulté le 26 avril 2022.

⁷ Ainsi, dans un rapport sur les vérifications conjointes, le FAI recense aussi bien les avantages susceptibles de résulter d'un recours accru aux vérifications conjointes que les difficultés à surmonter pour que tant les administrations fiscales que les contribuables puissent tirer profit de ces avantages de la manière la plus efficace et la plus efficiente possible. Voir <https://www.oecd.org/tax/joint-audit-2019-enhancing-tax-co-operation-and-improving-tax-certainty-17bfa30d-en.htm>, consulté le 26 avril 2022.

⁸ Des questions couvertes par le champ d'application de la convention fiscale peuvent être expressément exclues de celui de la disposition d'arbitrage (eu égard, par exemple, à l'application des dispositions anti-abus du droit interne). Par ailleurs, il est possible que certaines questions, telles que celles que soulèvent le plafonnement de la déduction d'intérêts ou le Pilier Deux, n'entrent pas dans le champ d'application des conventions de double imposition existantes, mais puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable qui y est prévue, sous réserve que les autorités compétentes des juridictions concernées soient disposées à le faire conformément au paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. En revanche, elles ne relèveraient pas du mécanisme d'arbitrage prévu dans la convention en question.

2. Au-delà de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

2.1. Où en sommes-nous aujourd'hui ?

58. L'accélération de la mobilité transfrontière du capital et de la main-d'œuvre remonte au début des années 1990. En conséquence de ce phénomène et du fait des règles applicables à l'époque en matière de secret bancaire, les administrations fiscales ont été confrontées à des asymétries d'information croissantes par rapport aux contribuables qui ont ouvert des brèches propices à l'évasion et à la fraude fiscales internationales. La nécessité de résoudre ces problématiques a amené à concentrer davantage les efforts sur l'instauration d'une coopération fiscale internationale efficace, en particulier dans le domaine de l'échange de renseignements.

59. Le cadre établi alors pour les échanges de renseignements reposait toutefois dans une large mesure sur un réseau de conventions bilatérales présentant un certain nombre de limites, notamment en termes de portée. De fait, un grand nombre de juridictions ne disposaient pas d'accords d'échange de renseignements ou de conventions de double imposition pour pouvoir échanger des renseignements avec leurs partenaires, et dans le même temps, l'accès aux renseignements dans les autres juridictions était restreint par des lois protégeant le secret bancaire et l'anonymat des entreprises. En outre, les échanges de renseignements qui avaient lieu se déroulaient généralement selon des procédures chronophages sur support papier qui, le plus souvent, ne permettaient pas de mettre à profit les avancées technologiques réalisées au sein des administrations fiscales nationales.

60. Après la crise financière de 2008, un consensus politique a émergé en faveur de la fin du secret bancaire et de l'établissement d'une norme internationale d'échange de renseignements sur demande autorisant les administrations fiscales à demander, aux fins de l'application des dispositions d'une convention fiscale ou d'une législation nationale, des renseignements sur les données comptables, les comptes bancaires ainsi que la propriété légale et les bénéficiaires effectifs d'actifs. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales hébergé par l'OCDE a été chargé de veiller à la mise en œuvre, à l'échelle mondiale, de la norme d'échange de renseignements sur demande en réalisant des examens par les pairs. En 2020, l'échange de renseignements sur demande avait rapporté, selon les estimations, près de 7.5 milliards EUR de recettes fiscales supplémentaires. (OCDE, 2022, p. 3^[2]).

61. Au fur et à mesure de l'accélération de l'application concrète de la norme d'échange de renseignements sur demande à l'échelle du globe, les appels à améliorer davantage le cadre régissant l'échange de renseignements fiscaux au niveau international et à évoluer vers l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers se sont multipliés. Pour y répondre, l'OCDE, mandatée par les pays du G7 et du G20, a élaboré et approuvé en 2014 la NCD, inspirée de la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers adoptée par les États-Unis, dite loi FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). La NCD invite les juridictions à obtenir de leurs institutions fiscales une série d'informations préétablies relatives aux comptes financiers détenus par des non-résidents et à échanger automatiquement ces renseignements chaque année avec les juridictions de résidence. En

2020, des renseignements ont été échangés automatiquement sur au moins 75 millions de comptes financiers dans le monde, portant sur près de 9000 milliards EUR d'actifs, et en mars 2022, plus de 110 juridictions avaient pris l'engagement de mettre en œuvre la NCD (OCDE, 2022, p. 10_[3]).

62. Indépendamment de la NCD, l'échange automatique de renseignements est devenu, ces dernières années, un principe accepté dans de nombreux autres domaines. Au niveau de l'Union européenne par exemple, la Directive sur la coopération administrative prévoit l'échange obligatoire de renseignements sur diverses catégories de revenus et d'actifs, y compris sur les revenus d'emploi, les revenus de pension, les jetons de présence, ainsi que la propriété et les revenus de biens immobiliers. De même, les pays nordiques procèdent à l'échange automatique de renseignements relatifs à toute une palette d'éléments de revenu, y compris les salaires et les revenus de pension. Plus récemment, face à l'essor rapide de l'économie à la demande et de l'économie du partage, l'OCDE a publié en 2020 des Règles types de déclaration applicables aux plateformes numériques (Règles types) obligeant les opérateurs de plateformes numériques à déclarer à l'administration fiscale l'identité des vendeurs actifs sur leurs plateformes et à fournir des informations détaillées sur les transactions conclues par ces vendeurs.¹ L'OCDE s'emploie actuellement à élaborer un nouveau cadre mondial pour la transparence fiscale qui vise à assurer le recueil et l'échange de renseignements relatifs aux transactions portant sur des crypto-actif et procède par ailleurs au premier examen de la NCD.

63. L'extension du périmètre de l'échange de renseignements au niveau international se poursuivant, les administrations fiscales sont à présent en mesure de se procurer des données détenues par des tiers sur les activités et les actifs des contribuables auprès d'un large éventail de sources de données étrangères, parmi lesquelles des banques, des assureurs, des fonds de placement et des plateformes numériques, ce qui leur permet d'améliorer le respect, par les contribuables, des obligations fiscales leur incombant au titre de revenus perçus et d'actifs détenus à l'étranger.

64. Cette abondance croissante de données est venue compléter une utilisation de plus en plus intensive de la technologie par les administrations fiscales dans le contexte national. Les outils d'analyse automatisée des données ont facilité une évaluation plus poussée des profils de risque des contribuables, contribuant ainsi au renforcement de l'effet dissuasif, grâce au dévoilement de nouvelles connexions entre des contribuables et des actifs ou des revenus non déclarés, et à l'amélioration des chances de détection de ces connexions.

65. Si les politiques menées et l'architecture mise en place ont prouvé leur grande efficacité pour permettre l'accès à des renseignements normalisés auprès de tiers étrangers détenteurs d'informations, des améliorations sont encore possibles. Dans l'environnement actuel par exemple, les informations ne parviennent aux administrations fiscales concernées qu'avec retard, ce qui signifie concrètement qu'il est difficile d'utiliser les renseignements pour alimenter des mécanismes de conformité en temps réel, notamment l'établissement de déclarations pré-remplies. Les données sont en effet utilisées dans un système de déclaration spontanée dans lequel les contribuables déclarent leur revenu et l'impôt dû à l'administration fiscale, laquelle procède ensuite à des recoupements des informations pour vérification.

2.2. Où pourrions-nous en être demain ?

66. L'une des grandes tendances, sur le plan national, en matière d'administration de l'impôt est l'évolution vers un accès périodique plus ciblé, plus direct, et davantage en temps réel, aux données détenues par des tiers. L'encadré 3 présente quelques exemples illustrant cette tendance.

Encadré 3. Vers une discipline fiscale en temps réel

- Un certain nombre de juridictions (dont l'Argentine, le Brésil, la Croatie, l'Inde, l'Italie la République tchèque et la Turquie) ont adopté la notification des factures en temps réel aux fins de la TVA, obligeant les entreprises à déclarer les opérations de vente par voie électronique à l'administration fiscale au moment où les transactions sont réalisées. Dans certains cas, le logiciel utilisé permet une intégration du système de comptabilité de l'entreprise et de celui de l'administration fiscale, gage d'un respect des obligations fiscales plus rapide et plus rigoureux.
- En 2019, l'Irlande a institué un nouveau système de retenue à la source modernisé qui permet la soumission en temps réel de la déclaration de la retenue à la source à l'administration fiscale, laquelle est ainsi en mesure de s'assurer que la déduction de l'impôt opérée est correcte et effectuée au bon moment pour chaque salarié. Un dispositif similaire de communication d'informations en temps réel a également été déployé au Royaume-Uni avec succès.
- L'Australie procède pour sa part à des vérifications en temps réel au moment même où l'entreprise remplit sa déclaration de façon à repérer les erreurs de façon automatisée et à déclencher immédiatement l'envoi d'une alerte au contribuable.
- Le Danemark a mis en place un système reliant le logiciel comptable des entreprises au système de déclaration de TVA, permettant des flux continus d'informations entre l'administration fiscale et les entreprises, ce qui automatise une bonne partie du processus d'établissement de la déclaration de TVA.
- Singapour a instauré une dispense de l'obligation de déposer une déclaration pour les chauffeurs de véhicules de location particuliers lorsque leurs impôts ont été calculés à partir d'informations obtenues directement auprès de tierces parties dont ils tirent leurs revenus. Ce dispositif inclut un système de traitement automatisé des dépenses. L'administration fiscale de Singapour a également intégré ces processus dans l'application d'une banque locale afin que le contribuable puisse consulter les informations fiscales détaillées le concernant, y compris afficher les sommes qu'il doit acquitter, puis effectuer les paiements directement à partir de l'application de la banque. Elle peut adresser des rappels aux contribuables concernant la date d'échéance des paiements, et parce que le paiement est effectué via l'application, les erreurs sont moins fréquentes. Le fait que l'impôt soit directement pris en compte dans la planification financière facilite la vie des contribuables, sachant que 70 % des clients de la banque acquittent leurs impôts via l'application.

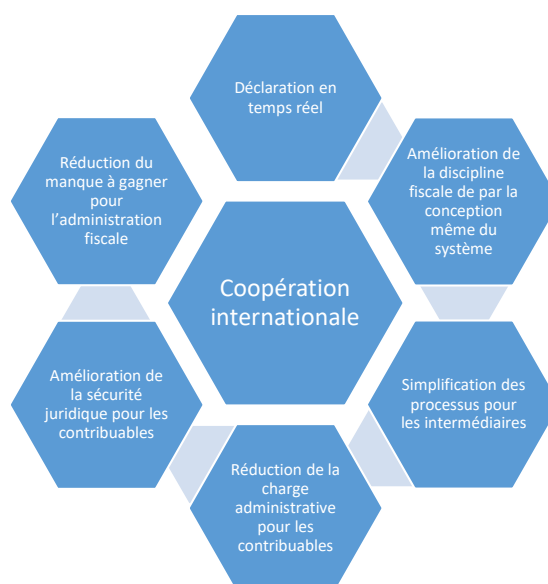
67. Cette évolution n'est pas seulement synonyme d'un accès plus rapide et plus efficace aux informations dont les administrations fiscales ont besoin, elle ouvre en outre de vastes perspectives de fluidification et d'amélioration de l'efficacité des processus de discipline fiscale. Elle repose sur l'intégration des composantes que sont le recueil, la notification et l'échange des données dans les processus existants des contribuables de façon à garantir le respect des obligations fiscales par la conception même des systèmes et des processus, et à donner à l'administration fiscale les moyens de s'affranchir des mécanismes reposant sur la déclaration spontanée et la discipline volontaire, lesquels peuvent l'exposer à des manques à gagner importants.

68. Les systèmes de retenue à la source pour les salariés sont un bon exemple de cette approche puisque l'imposition est intégrée aux systèmes de paie utilisés par les employeurs, ce qui ouvre la voie à l'obtention de taux élevés de respect des obligations fiscales moyennant une charge minimale pour le contribuable. Dans ces différents cas de figure, le manque à gagner constaté est très faible ; par exemple au Royaume-Uni où, dans le cas d'un système de retenue à la source garantissant, de par sa conception même, la conformité, il ressort à environ 1 %, contre 13 % environ pour un système reposant sur les

déclarations de revenus établies par les contribuables eux-mêmes, selon les estimations (HMRC, 2022^[4]). Les administrations fiscales étudient de plus en plus les manières d'intégrer dans les systèmes naturels des contribuables des mécanismes conçus dès l'origine pour garantir la conformité de façon à améliorer le respect des obligations fiscales tout en rendant le processus d'imposition plus fluide et plus simple pour les contribuables désireux de se plier à leurs obligations (OCDE, 2020^[5]).

69. Les sections suivantes sont consacrées à l'étude de l'évolution possible de l'architecture internationale de l'échange de renseignements dans la perspective d'une amélioration de l'actualité des données grâce à la déclaration en temps réel et à l'intégration des principes de la discipline fiscale dès le stade de la conception. Cette évolution conforterait et épouserait les tendances plus globales observées au sein des administrations fiscales et devrait au bout du compte aboutir à une simplification des processus pour les intermédiaires, à une diminution des coûts de conformité pour les contribuables et à une amélioration de la sécurité juridique en matière fiscale en même temps qu'à une baisse du manque à gagner pour les États.

Graphique 2. Comment l'architecture internationale de l'échange de renseignements pourrait-elle évoluer ?



Source : OCDE

Amélioration de la rapidité d'accès aux renseignements détenus à l'étranger

70. Compte tenu des idées énoncées précédemment et en réfléchissant aux effets qu'elles pourraient avoir sur la rapidité des échanges de renseignements au sein de l'architecture actuelle, une solution consisterait à aller vers des échanges de renseignements en temps réel reposant sur un système qui permettrait aux administrations fiscales d'approuver de façon plus instantanée les échanges avec des administrations fiscales étrangères portant sur des séries de données prédéfinies, élaborées par des tiers détenteurs d'informations, notamment des banques et des plateformes numériques. Une telle approche assurerait aux administrations fiscales de conserver la maîtrise totale du processus d'échange de renseignements tout en accroissant notablement la vitesse d'accès aux données détenues par des administrations fiscales étrangères, ce qui éliminerait certains retards fréquemment observés actuellement. On pourrait aussi se demander ensuite si cette architecture pourrait continuer à évoluer progressivement avec le temps.² La démarche proposée pourrait être pleinement mise en œuvre à

l'intérieur du cadre des accords internationaux d'échange de renseignements fiscaux, lequel garantit la confidentialité des renseignements fiscaux ainsi que le respect de la vie privée des contribuables.

71. Les principaux avantages associés au passage à une méthode plus dynamique d'échange en temps réel des renseignements pourraient notamment être décrits ainsi :

- **Faciliter le respect des obligations fiscales** par les intermédiaires en permettant la déclaration et la mise à jour des données en temps réel ;
- **Accélérer les processus de conformité associés** grâce un accès plus rapide et plus ciblé aux données, qui pourraient être utilisées aux fins d'une imposition en temps réel ou de l'établissement de déclarations pré-remplies, ce qui offrirait à un stade plus précoce une sécurité juridique en matière fiscale et réduirait les coûts de conformité pour les contribuables ; et
- **Accroître la sécurité juridique en matière fiscale**, du fait de l'accélération des processus de conformité.

Aller vers une discipline fiscale garantie par la conception même du système

72. Le partage effectif des identités numériques est une composante déterminante de tout système garantissant, de par sa conception même, la conformité au sens où il offre une vision commune et une certitude sur l'identité des individus ou des entités. Dans un contexte international, le processus de recueil d'informations sur l'identité auprès d'intermédiaires (étrangers) et l'utilisation des renseignements par les administrations fiscales sont largement dissociés. Il en résulte des inefficiences de tous ordres car les intermédiaires sont tenus de demander aux contribuables des documents confirmant leur identité, laquelle, après notification et échange, doit être rapprochée de la base de données des administrations fiscales avant que les informations correspondantes puissent être utilisées à des fins de discipline fiscale.

73. Des initiatives commencent à être mises en œuvre pour intégrer les systèmes d'identification des administrations fiscales et ceux des intervenants soumis à des obligations déclaratives, par exemple dans le contexte de la déclaration des revenus perçus par des contribuables via des plateformes numériques :

Encadré 4. Se servir des solutions technologiques pour vérifier l'identité des contribuables

Les *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande* (OCDE, 2021^[6]) publiées par l'OCDE en 2020 (*en 2021 pour la version française*) prévoient la possibilité, pour les intermédiaires soumis à des obligations déclaratives (à savoir les opérateurs de plateformes), de confirmer l'identité et la résidence fiscale d'un vendeur en ligne au moyen d'un service public de vérification. Ce service consiste normalement, pour une administration fiscale, à mettre une interface à la disposition de l'intermédiaire déclarant. Ce dernier peut par la suite rediriger les utilisateurs (à savoir les contribuables) vers l'interface, ce qui permet à l'administration fiscale compétente d'identifier le contribuable en fonction de ses propres critères d'identification (identifiant attribué par l'administration ou nom d'utilisateur par exemple). Une fois l'identification de l'utilisateur comme contribuable de la juridiction concernée effectuée, l'administration fiscale attribue à l'intermédiaire un numéro de référence ou un code unique. Lorsque l'intermédiaire communique par la suite des informations sur cet utilisateur, elles contiennent le numéro de référence ou le code unique grâce auquel la juridiction destinataire des informations est en mesure d'identifier l'utilisateur. Compte tenu des avantages que présente cette solution tant sur le plan de l'amélioration de la qualité de l'information des administrations fiscales que sur celui de l'allègement de la charge administrative pour les intermédiaires déclarants, des options pour la vérification via le service public de vérification seront également intégrées dans le Cadre déclaratif applicable aux crypto-actifs proposé ainsi que dans la version modifiée de la NCD.

74. Lorsque les tiers et les administrations fiscales sont en phase sur l'identité d'un individu ou d'une entité, les flux de communication d'informations peuvent être intensifiés, ouvrant la voie à l'application des principes de la retenue à la source à d'autres domaines. Comme indiqué précédemment, cette approche pragmatique, fondée sur la technologie, d'une discipline fiscale garantie par des mécanismes conçus à cet effet, peut réduire les manques à gagner ainsi que les charges administratives liées au respect des obligations fiscales pour l'ensemble des parties. Elle peut en outre améliorer la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables. Au moment par exemple de la vérification de l'identité d'un utilisateur qui loue un hébergement sur une plateforme numérique à laquelle il accède par un portail, l'administration fiscale détenant les droits d'imposition sur cet utilisateur pourrait indiquer instantanément à la plateforme le taux de la retenue à la source à appliquer aux revenus de la location générés par l'utilisateur et lui enjoindre de lui reverser directement les sommes correspondantes.

Recommandations

Encadré 5. Recommandations – Au-delà de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

- **Vers un traitement en temps réel.** Face à la tendance de fond que représente le développement de l'accès aux données en temps réel, et compte tenu des avantages qu'elle procure tant aux contribuables qu'aux administrations fiscales, les pays devraient réfléchir aux moyens d'assurer un accès plus immédiat aux informations utiles à des fins fiscales qui sont détenues à l'étranger en s'appuyant sur une utilisation efficace des technologies qui ne cessent d'évoluer et ce, tout en respectant la protection de la vie privée et la confidentialité des données.
- **Vers une discipline fiscale garantie par la conception même du système.** Face à l'orientation qui s'affirme en direction d'une discipline fiscale garantie par la conception même du système, et compte tenu des avantages qui en découlent tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales, les pays devraient envisager de placer le plus possible leur politique fiscale, y compris l'architecture de l'échange de renseignements, sous le signe de cette tendance.
- **Des principes aux actes.** Il conviendrait à présent de poursuivre les travaux pour passer des principes aux actes, ce qui pourrait amener, par exemple, à faire évoluer les régimes déclaratifs aux niveaux national et international et à mettre au point de nouveaux outils informatiques pour accompagner ces changements. L'OCDE est prête à apporter sa contribution à cet effort.

Notes

¹ Les *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande* (OCDE, 2021^[6]) de l'OCDE ont servi de référence pour l'élaboration de la Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 (DAC7): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32021L0514>, consulté le 26 avril 2022.

²La Finlande et l'Estonie par exemple sont engagées sur la voie de l'échange de renseignements en temps réel portant sur des séries de données prédéfinies stockées dans les bases de données d'autres administrations. De même, l'initiative nordique pour une administration intelligente 4.0 (*Nordic Smart Government 4.0 initiative*) a pour objet de permettre le partage automatique et fréquent de données structurées et normalisées sur les entreprises en lieu et place d'un traitement manuel laborieux des données par les administrations fiscales.

3. Conséquences pour les pays en développement

3.1. Où en sommes-nous aujourd'hui ?

75. Un grand nombre de pays en développement ont réalisé ces dernières années des avancées notables sur le plan de l'amélioration de l'administration de l'impôt. Parce que la mobilisation des ressources intérieures s'affirme de plus en plus comme une priorité au niveau tant national qu'international, un nombre croissant de pays en développement se sont engagés sur la voie de l'investissement dans l'administration de l'impôt et de la réforme de leurs administrations fiscales, et les partenaires au développement se sont attachés à renforcer le soutien mis à leur disposition à cet effet. Les contraintes de ressources et de capacités qui pèsent sur ces pays peuvent cependant ralentir l'adoption des nouvelles règles fiscales internationales. Il est indispensable de continuer à dispenser un soutien ciblé au renforcement des capacités et des compétences de base pour faciliter l'adoption généralisée de normes fiscales internationales communes.

76. Le Programme d'action d'Addis-Abeba sur le financement du développement a marqué la réaffirmation du rôle central des ressources intérieures en tant que seule source pérenne de financement du développement à long terme à grande échelle, allant de pair avec le renforcement de l'engagement de nombreux pays en développement à améliorer les performances de leurs administrations fiscales. Des services des contributions semi-autonomes ont été mis en place dans un grand nombre de pays en développement, dont la moitié des pays d'Afrique sub-saharienne selon des données de 2015. Les pays en développement ont également développé et activé des réseaux régionaux pour favoriser l'amélioration de l'administration de l'impôt et faciliter les échanges entre pairs. Si ces réseaux existent depuis longtemps dans certaines régions, le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT) ayant par exemple été créé en 1967, d'autres sont plus récents, comme l'Organisation intra-européenne des administrations fiscales (IOTA), créé en 1996, l'Association des administrations fiscales des îles du Pacifique (PITAA) en 2004, et le Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) en 2009.

77. Pour accompagner les pays en développement dans leur engagement, les partenaires au développement ont accru le soutien mis à leur disposition. Celui-ci a pris la forme de financements, mais aussi d'outils et d'instruments nouveaux. Sur le plan financier, l'Aide publique au développement (APD) consacrée à la mobilisation des ressources intérieures a été portée de 184 millions USD en 2015 à 440 millions USD en 2020.¹ Quant aux outils, ils se déclinent en une palette diversifiée allant d'instruments déployés à l'échelle de l'administration fiscale toute entière jusqu'à des formations sur des thèmes ciblés. À l'échelle de l'administration fiscale toute entière, l'Outil diagnostique d'évaluation de l'administration fiscale (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool - TADAT*)² mis au point en 2011 sert à produire une évaluation complète des performances de l'administration fiscale et s'est révélé être un outil précieux pour aider les pays à recenser les priorités en matière de réforme. Depuis son déploiement, 118 évaluations ont été conduites à l'aide de cet outil. Le Programme d'analyse des écarts créé par le FMI à l'intention des administrations des contributions (RA-GAP) est pour les pays un instrument utile pour évaluer quantitativement et observer l'évolution des résultats, en termes de recettes perçues, afin de

fournir aux responsables de l'administration fiscale et de l'action publique un chiffrage des recettes fiscales non perçues en raison d'infractions à la législation fiscale ou à cause de l'évasion fiscale ou de choix politiques. Depuis 1992, l'OCDE assure des formations à l'intention d'agents d'administrations fiscales dans le cadre de son Programme de relations mondiales. L'extension de ces activités s'est concrétisée par la création de six centres fiscaux multilatéraux et d'un programme d'apprentissage en ligne ; en 2021, plus de 23 000 responsables d'administrations fiscales de plus d'une centaine de pays ont participé à des programmes de formation de l'OCDE. L'Initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) », lancée conjointement en 2015 par l'OCDE et du PNUD, recouvre le déploiement d'un soutien concret dispensé par des experts d'autres pays travaillant aux côtés des agents des services fiscaux de l'administration fiscale du pays d'accueil sur des dossiers de vérification réels ; grâce à plus d'une centaine de programmes, déjà menés à terme ou en cours d'exécution au titre de l'Initiative IISF, et à des programmes complémentaires mis en œuvre en collaboration avec l'ATAF et le Groupe de la Banque mondiale, un surcroît de recettes fiscales de plus de 1.6 milliard USD a pu être recouvré.

78. Si des progrès satisfaisants ont été accomplis, la situation reste contrastée selon les pays en développement. En outre, le rythme global des changements survenus ces dernières années dans l'administration de l'impôt a été tel que la plupart des pays en développement ont éprouvé des difficultés à suivre ces évolutions. C'est pourquoi ces pays restent très demandeurs d'un soutien au renforcement des capacités des administrations fiscales,³ sachant que les opportunités inédites créées par la technologie et les nouveaux outils internationaux n'ont pas été pleinement saisies par nombre d'entre eux.

79. La révolution survenue dans le domaine de l'échange de renseignements et les actions issues du Projet BEPS sont à l'origine de l'apparition de toute une palette d'outils nouveaux dont les pays en développement pourraient se servir pour améliorer la mobilisation des ressources intérieures, mais les progrès n'ont pas été aussi rapides qu'espéré. Les raisons des retards dans l'adoption de ces outils sont de divers ordres ; elles tiennent notamment aux difficultés politiques rencontrées pour faire voter des lois et/ou ratifier de nouveaux instruments ; elles tiennent aussi à des difficultés d'ordre plus pratique, rencontrées le plus souvent au stade de l'instauration des mesures de protection de la confidentialité destinées à faciliter l'échange automatique de renseignements (notamment de déclarations pays par pays). Le manque de capacités, tant humaines que technologiques, est également un facteur limitant dans de nombreux pays en développement qui ne peuvent mettre pleinement à profit la masse de renseignements supplémentaires dont disposent les administrations fiscales, par exemple en s'appuyant sur l'analyse de données. Les déficits de capacités sont aussi une entrave à l'amélioration de la discipline fiscale et de la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables. Parce qu'elles ne disposent pas de ressources suffisantes et parce qu'elles n'ont que peu d'expérience des nouveaux outils d'amélioration de la sécurité juridique en matière fiscale, nombre d'administrations fiscales concentrent leurs efforts sur des actions coercitives à l'encontre des contribuables qui ne respectent pas leurs obligations au lieu de s'efforcer d'améliorer la sécurité juridique pour ceux qui s'y conforment. Cette situation peut s'expliquer par le fait que, dans de nombreux pays en développement, les accords préalables en matière de prix de transfert ne sont pas très utilisés.

80. Sachant que la solution reposant sur deux piliers doit commencer à être mise en œuvre en 2022, la demande de soutien est appelée à continuer d'augmenter, en particulier parce que les délais de mise en œuvre sont encore plus ambitieux que pour les actions du Projet BEPS initial.

3.2. Où pourrions-nous en être demain ?

81. L'évolution du paysage de l'administration de l'impôt continuera d'offrir aux pays en développement un potentiel considérable. À l'évidence, l'utilisation de la technologie et la rapidité des avancées vers l'adoption de méthodes technologiquement plus avancées sont des facteurs clés de cette évolution. Il a été moins question dans les débats des possibilités qu'offre la multiplication de règles

mondiales de plus en plus harmonisées pour l'élargissement de la palette des stratégies de renforcement des capacités des pays en développement, mais elle pourrait jouer un rôle central à l'avenir. À court terme, la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers sera assurément une priorité et exigera la mobilisation d'un volant important de ressources supplémentaires pour aider les pays en développement à respecter les échéances.

82. Dans les pays en développement, elle passera par l'adoption de mesures d'envergure en termes de politique fiscale et d'administration de l'impôt. Les pays en développement qui ne se sont pas encore engagés sur cette voie devront décider s'il y a lieu de mettre en œuvre cette solution tandis que ceux qui ont déjà fait ce choix devront tracer les contours des réformes législatives et réglementaires qui s'imposent pour en assurer la mise en œuvre sur le plan national ainsi que pour renforcer les capacités administratives requises aux fins de l'application des nouvelles règles. Parallèlement, sous l'effet de la mise en œuvre du Pilier Deux, un grand nombre de pays en développement dotés de régimes d'incitations fiscales généreux seront fortement incités à revoir, voire modifier ou abolir ces dispositifs. Les partenaires au développement, y compris les membres du G7, devraient être prêts à accompagner les pays en développement désireux de mettre en œuvre la solution reposant sur deux piliers, notamment en les faisant bénéficier de leur expertise.

83. Les pays en développement, pour leur part, ont la possibilité de brûler certaines étapes de l'évolution technologique qui doit conduire à la mise en place de méthodes de pointe dans le domaine de l'administration de l'impôt, comme en témoigne l'exemple de la notification en temps réel des factures aux fins de la TVA, pour l'adoption de laquelle un certain nombre de pays en développement se situent aux avant-postes (voir chapitre 2). Comme le met en évidence le rapport intitulé *Soutenir la numérisation des administrations fiscales des pays en développement* (OCDE, 2021^[7]), la mise en place de solutions technologiques dans les pays en développement exige bien davantage que l'acquisition des technologies adéquates ; c'est un cheminement qui doit conduire les administrations fiscales à fixer des objectifs clairs et à réussir à fédérer, au moyen d'une gouvernance efficace, les ressources humaines et financières nécessaires à la réalisation de ces objectifs.

84. Parce que les pays en développement sont de plus en plus nombreux à adopter les normes internationales et à suivre des approches multilatérales, le champ des solutions nouvelles pour les aider à renforcer leurs capacités devient de plus en plus large. Les chiffres relatifs aux recettes supplémentaires perçues grâce à l'Initiative IISF qui ont été mentionnés précédemment attestent les retombées que la mobilisation de compétences externes peut avoir sur l'application des normes en matière de prix de transfert. En élargissant la formule IISF à d'autres domaines, tels que l'échange automatique de renseignements, qui fait actuellement l'objet de programmes pilotes, il sera possible d'amener des experts à collaborer directement avec des administrations fiscales sur un plus large spectre de normes internationales. En outre, le déploiement d'approches multilatérales de l'administration de l'impôt couvrant un champ de plus en plus vaste ouvre d'immenses possibilités aux pays pâtissant de contraintes de capacités. La mise en œuvre du Montant A du Pilier Un par exemple exige la mobilisation d'un volant de ressources relativement faible, en termes d'administration, dans de nombreux pays en développement du fait que les comités chargés de la sécurité juridique en matière fiscale devaient être au cœur du dispositif. De façon plus générale, les pays en développement pourraient réfléchir à d'autres moyens de mettre en commun leurs capacités dans le cadre de mécanismes multilatéraux. La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale par exemple contient des dispositions visant à faciliter les vérifications conjointes, une démarche que l'ATAF, pour sa part, n'a cessé d'encourager.

85. La conception du Pilier Deux, lequel prévoit un mécanisme unique normalisé de calcul du taux effectif d'imposition, suppose que les intérêts des pays soient globalement convergents. Cette conception, qui répond à un souci de cohérence et de coordination, exige que les administrations fiscales moins dotées en capacités puissent prendre appui sur les exigences, en matière de dépôt de déclarations, de vérification et d'évaluation des risques, imposées par d'autres administrations fiscales disposant de davantage de

capacités et possédant davantage d'expérience, pour s'assurer que le montant de l'impôt calculé et acquitté sur le territoire relevant de leur compétence est correct.

86. Des approches multilatérales peuvent également être envisagées avant le stade de la vérification. L'intérêt présenté par le projet ICAP (Renforcement du programme international pour le respect des obligations fiscales) pour les pays en développement devrait aller croissant au fur et à mesure du renforcement de leurs capacités, et il y aura peut-être lieu d'aller plus avant dans le dialogue multilatéral volontaire entre les contribuables et les administrations fiscales en s'inspirant de ce modèle. Ce serait en effet un moyen plus efficace d'identifier et d'analyser les risques de même qu'une solution pour permettre à un certain nombre d'administrations fiscales de pays en développement de recevoir des déclarations pays par pays de certains contribuables volontaires, d'acquérir une expérience de l'utilisation de ces déclarations et d'encourager une mise en application plus rapide des réglementations et des mesures de sauvegarde nécessaires pour garantir l'accès aux renseignements.

Recommandation

Encadré 6. Recommandation – Conséquences pour les pays en développement

Assurer la pleine participation des pays en développement. Les économies avancées devraient s'engager à accompagner les pays en développement, notamment via les réseaux régionaux qu'ils ont constitués, pour qu'ils puissent pleinement bénéficier des changements d'orientation dans la politique publique, en axant pour cela leur action sur le renforcement des capacités, particulièrement aux fins de la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers. Leur soutien devrait se concrétiser par la mise à disposition de moyens financiers en même que de compétences. Dans cette perspective, le G7 pourrait conduire les économies avancées à proposer un programme de soutien de grande envergure pour la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers.

Notes

¹ Décaissements, prix de 2020, APD bilatérale, OCDE, membres du CAD.

² <https://www.tadat.org/overview#overview>, consulté le 26 avril 2022.

³ Pour preuve, la lecture du rapport intitulé *Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS* (OCDE, 2021) révèle que les questions intéressant l'administration de l'impôt figurent parmi les trois domaines dans lesquels un renforcement des capacités est requis en priorité.

Références

- HMRC (2022), *Measuring tax gaps 2021 edition - tax gap estimates for 2019 to 2020*, [4]
<https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/measuring-tax-gaps-2021-edition-tax-gap-estimates-for-2019-to-2020> (consulté le 25 April 2022).
- OCDE (2022), *Rapport sur la fiscalité du Secrétaire général de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20, Indonésie, février 2022*, OCDE, Paris, [3]
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/rapport-sur-la-fiscalite-secretaire-generale-ocde-ministre-des-finances-g20-indonesie-fevrier-2022.pdf>.
- OCDE (2022), *Transparence et échange de renseignements à des fins fiscales : la coopération multilatérale qui a changé le monde - Rapport du 10ème anniversaire*, [2]
<https://www.oecd.org/tax/transparency/rapport-10-ans-forum-mondial.pdf>.
- OCDE (2021), *Administration fiscale 2021 : Informations comparatives sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées et émergentes*, Éditions OCDE, Paris, [1]
<https://doi.org/10.1787/a1b690b6-fr>.
- OCDE (2021), *Règles types de déclaration à l'intention des vendeurs relevant de l'économie du partage et de l'économie à la demande*, [6]
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/regles-types-de-declaration-a-l-intention-des-vendeurs-relevant-de-l-economie-du-partage-et-de-l-economie-a-la-demande.htm>.
- OCDE (2021), *Supporting the Digitalisation of Developing Country Tax Administrations*, [7]
OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/supporting-the-digitalisation-of-developing-country-tax-administrations.htm>.
- OCDE (2020), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, [5]
OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>.

Coopération fiscale au XXIe siècle

RAPPORT DE L'OCDE À L'INTENTION DES MINISTRES DES FINANCES ET DES GOUVERNEURS DE BANQUE CENTRALE DU G7, MAI 2022, ALLEMAGNE

Ce rapport examine les conséquences des développements en matière de fiscalité internationale de ces dix dernières années, notamment l'adoption en octobre 2021 de la *solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* pour les administrations fiscales nationales. Il fournit des recommandations pour renforcer la coopération au niveau des administrations fiscales nationales dans un contexte de coordination accrue des règles internationales. Le rapport examine le paysage de la fiscalité des entreprises et la nécessité d'une administration simple, collaborative et numérique des règles communes. Des sujets autres que la fiscalité des entreprises sont abordés, comme la manière dont l'architecture internationale d'échange d'informations pourrait évoluer, en vue d'améliorer la rapidité d'exécution grâce à la disponibilité des données en temps réel et d'intégrer les exigences de conformité fiscale dès la conception. Pour finir, le rapport souligne les implications de cette évolution du paysage fiscal pour les pays en développement et la manière dont le G7 pourrait amener les économies avancées à accompagner les pays en développement dans la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers.



Pour plus d'informations :

 ctp.contact@oecd.org

 www.oecd.org/tax

 @OECDtax

 OECD Tax