

8

Différends

La prévention et le règlement des différends sont des éléments essentiels qui contribuent à maintenir la confiance dans les systèmes fiscaux. Ce chapitre se penche sur les stratégies mises en place par les administrations fiscales pour résoudre et prévenir les différends de manière équitable et efficace.

Introduction

Les droits et obligations des contribuables sont souvent définis par la loi ou des chartes fiscales. Le tableau 8.1. présente certains des droits et obligations les plus fréquemment mentionnés. Ces droits et obligations s'appuient sur un accès effectif à des procédures permettant aux contribuables de contester le calcul de l'impôt et les décisions. De telles procédures permettent aux contribuables de faire valoir leurs droits et de mettre œuvre des contrôles appropriés quant à l'exercice des compétences fiscales des administrations. Les administrations fiscales et les contribuables devraient néanmoins également s'efforcer de travailler ensemble afin d'éviter la survenue de différends, ce qui permettrait d'alléger à la fois la charge de travail et les incertitudes pour les deux parties.

Tableau 8.1. Droits et obligations du contribuable

Droits	Obligations
Être informé, conseillé et entendu	Être de bonne foi
Faire appel	Se montrer coopératif
Ne pas payer plus que le montant dû	Fournir des informations et des documents fiables en temps voulu
Certitude	Tenir des registres
Protection de la vie privée	Payer ses impôts dans les délais
Confidentialité et secret	

Source : OCDE (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, tableau D.12., <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>.

Ce chapitre examine les stratégies de règlement et d'examen des différends en vigueur dans les juridictions couvertes par le présent rapport, ainsi que leurs performances dans ce domaine.

Mécanismes d'examen des règlements des différends

Les 58 juridictions étudiées dans ce rapport accordent aux contribuables le droit de contester l'établissement de l'impôt. Presque toutes les administrations déclarent disposer d'un mécanisme de contrôle interne et une grande majorité d'entre elles offrent aux contribuables la possibilité de demander un examen indépendant par un organisme externe, un moyen qui peut contribuer à améliorer la sécurité juridique pour les contribuables, tout en évitant le risque de procédures judiciaires potentiellement longues et coûteuses. S'agissant des administrations qui proposent les deux mécanismes d'examen, environ 8 % d'entre elles imposent aux contribuables de demander un examen interne avant que leur cas ne puisse être examiné par un organisme externe (voir graphique 8.1.).

Encadré 8.1. Règlement des différends fiscaux internationaux : procédure amiable

La double imposition au titre d'une même transaction ou d'un même revenu peut avoir des conséquences économiques significatives. Les conventions fiscales, également appelées conventions de double imposition, visent généralement à éliminer la double imposition en établissant des règles convenues d'un commun accord sur la répartition des droits d'imposition applicables aux contribuables résidant dans les juridictions signataires. Elles peuvent aussi prévoir des mécanismes destinés à éviter le non-respect des obligations fiscales.

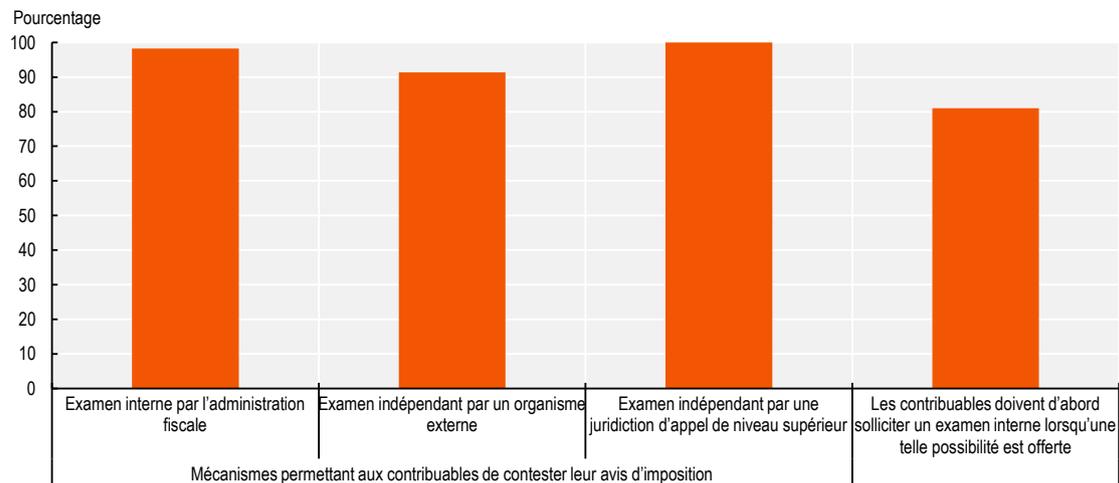
Compte tenu de la complexité des situations concernées, les parties peuvent ne pas être d'accord quant à l'application ou l'interprétation de ces règles. Pour y remédier, la grande majorité des conventions fiscales prévoient un processus formel de règlement des différends par le biais d'une procédure amiable (PA). Une telle procédure est prévue à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, qui est utilisé par la plupart des juridictions comme référence pour leurs conventions

fiscales. La procédure amiable est essentielle au bon fonctionnement des conventions fiscales et contribue à réduire les risques de double imposition.

Source : OCDE (2017), *Improving mutual agreement procedures*, in *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-18-en.

Graphique 8.1. Règlement des différends : mécanismes d'examen disponibles, 2021

Pourcentage d'administrations



Source : Tableau A.70.

StatLink  <https://stat.link/5k8fph>

Performances en matière de règlement des différends

Si les administrations fiscales ne peuvent généralement pas contrôler le calendrier des procédures judiciaires, nombre d'entre elles s'emploient à améliorer les procédures de règlement des différends afin de les accélérer. Parmi les solutions proposées, on peut citer la médiation ou d'autres mécanismes non judiciaires. L'exemple présenté dans l'encadré 8.2. illustre comment les avancées technologiques offrent aux administrations fiscales de nouvelles possibilités d'améliorer l'efficacité des procédures de règlement des différends.

Encadré 8.2. Exemples nationaux : Amélioration de l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

France : Transformation numérique du métier juridique

S'agissant des fonctions juridiques au sein de l'administration fiscale française, les années à venir seront porteuses de nouvelles possibilités et de défis, à savoir :

- Faire face à l'augmentation des volumes d'activité malgré une baisse probable des effectifs ;
- Pallier la perte de connaissances institutionnelles due aux départs à la retraite ;
- Harmoniser les pratiques opérationnelles ;

- Améliorer la recherche d'informations afin de recentrer le personnel sur des travaux d'analyse à plus forte valeur ajoutée ;
- Mieux communiquer les positions adoptées par la DGFIP aux parties prenantes externes et aux contribuables ; et
- Rester compétitif dans la course technologique avec les cabinets d'avocats et autres acteurs.

En conséquence, la DGFIP s'est lancée dans un projet au long cours sur la période 2023-2030 afin de tirer pleinement parti des possibilités offertes par la transformation numérique. Le projet suivra une approche « modulaire » afin d'alléger les contraintes technologiques, budgétaires et opérationnelles induites par une telle transformation :

- Un guichet unique sera mis en place pour toutes les demandes, ce qui permettra (i) aux contribuables d'obtenir des informations en temps réel sur le traitement de leurs demandes et (ii) un suivi interne et un travail en collaboration à l'aide d'une nouvelle suite logicielle.
- Une base de données documentaires centralisée sera créée ; toutes les positions prises par la DGFIP, que ce soit en réponse à des demandes de rescrits ou de recours contentieux, y seront consignées. Des systèmes experts seront ensuite connectés à cette base de données.
- L'intelligence artificielle sera utilisée pour exploiter au mieux la base documentaire centralisée et le flux d'informations. Il est prévu de mettre en place des outils qui fourniront aux juristes de l'administration des propositions de réponses à des demandes simples et récurrentes, de détecter précocement les nouvelles tendances, voire d'anticiper les évolutions en matière juridique.

Géorgie : Base de données centralisée

La base méthodologique centralisée est une plateforme de recherche de données en ligne consultable par les agents du Service des recettes publiques de Géorgie et partiellement par les contribuables. La base de données contient un large éventail d'informations, notamment :

- Actes législatifs, y compris les accords internationaux, les arrêtés du ministre des Finances et du directeur général des services fiscaux, les résolutions du gouvernement, etc. ;
- Règlement intérieur et instructions méthodologiques, décisions préliminaires, manuels de procédures, manuels pratiques, procédures opérationnelles standard, niveaux de service, etc.
- Orientations sur des sujets spécifiques ; et
- Informations sur les sujets d'actualité.

La base de données contribue à la réalisation d'un certain nombre d'objectifs importants, notamment :

- Recenser les domaines où l'application de la législation fiscale pose problème de manière à cibler les mesures à prendre ;
- Réduire le nombre de plaintes et de différends, grâce à des méthodes de travail plus claires et harmonisées ; et
- Accroître la prévisibilité des décisions des organes chargés de l'examen des différends grâce à la disponibilité des informations sur des décisions antérieures.

Italie : Portail de veille économique

Business Intelligence est un portail web qui permet de suivre diverses activités de l'administration fiscale italienne, notamment celles liées aux litiges fiscaux, aux rescrits, aux activités de vérification et à l'assistance aux contribuables. En ce qui concerne les différends fiscaux, le portail permet d'accéder à des rapports et à des applications conçues pour fournir des informations de nature quantitative et qualitative, relatives à l'avancement du règlement des différends.

Dans le domaine des litiges fiscaux, différentes fonctions sont disponibles, notamment :

- Analyse, par exemple du nombre de recours ou d'auditions devant les tribunaux compétents en matière fiscale ;
- Accès aux rapports sur les données relatives aux objectifs budgétaires ;
- Accès aux registres des recours permettant de consulter les données concernant le respect des délais d'envoi des demandes de recours, comme l'exige le protocole d'accord conclu avec les avocats de l'État (Avvocatura dello Stato) ;
- Fonction de recherche sur les différends, qui permet de suivre l'évolution d'un différend fiscal donné et de prendre connaissance des contre-arguments les plus récents déposés auprès des tribunaux compétents en matière fiscale ; et
- Accès à une analyse prédéfinie contenant des données sur l'avancement et les résultats de processus opérationnels spécifiques, et chaque bureau local peut consulter les données relevant de sa compétence.

Source : France (2023), Géorgie (2023) et Italie (2023).

Pour améliorer efficacement les procédures de règlement, il est nécessaire de disposer de mécanismes fiables d'information et de suivi. De nombreuses administrations se sont employées à améliorer le niveau des informations de gestion disponibles, si bien que le présent rapport contient des informations sur les performances d'environ 90 % des administrations.

Les tableaux 8.2. et 8.3. montrent l'évolution entre 2018 et 2021 du nombre de nouveaux dossiers examinés et de dossiers non clôturés en fin d'exercice ayant fait l'objet d'une procédure de contrôle interne et externe. Entre 2019 et 2020, la majorité des administrations ont fait état d'une diminution du nombre de nouveaux dossiers et de dossiers non clôturés en fin d'exercice. En ce qui concerne les dossiers ayant fait l'objet d'une procédure de contrôle externe, on observe le même résultat en 2021. En revanche, la majorité des administrations a fait état d'une augmentation du nombre de dossiers faisant l'objet d'un examen interne en 2021.

Tableau 8.2. Règlement des différends : variation du nombre de nouveaux dossiers

Pourcentage d'administrations ayant fait état d'une augmentation ou d'une diminution du nombre de nouveaux dossiers

Mouvement	Nouveaux dossiers fiscaux faisant l'objet d'une procédure de contrôle interne			Nouveaux dossiers fiscaux faisant l'objet d'un examen indépendant par un organisme externe		
	Variation entre			Variation entre		
	2018 et 2019	2019 et 2020	2020 et 2021	2018 et 2019	2019 et 2020	2020 et 2021
Augmentation	50	38	58	44	27	44
Diminution	50	62	42	56	73	56

Source : Tableaux A.71. et A.72.

Tableau 8.3. Règlement des différends : variation du nombre de dossiers non clôturés en fin d'exercice

Pourcentage d'administrations ayant fait état d'une augmentation ou d'une diminution du nombre de dossiers non clôturés

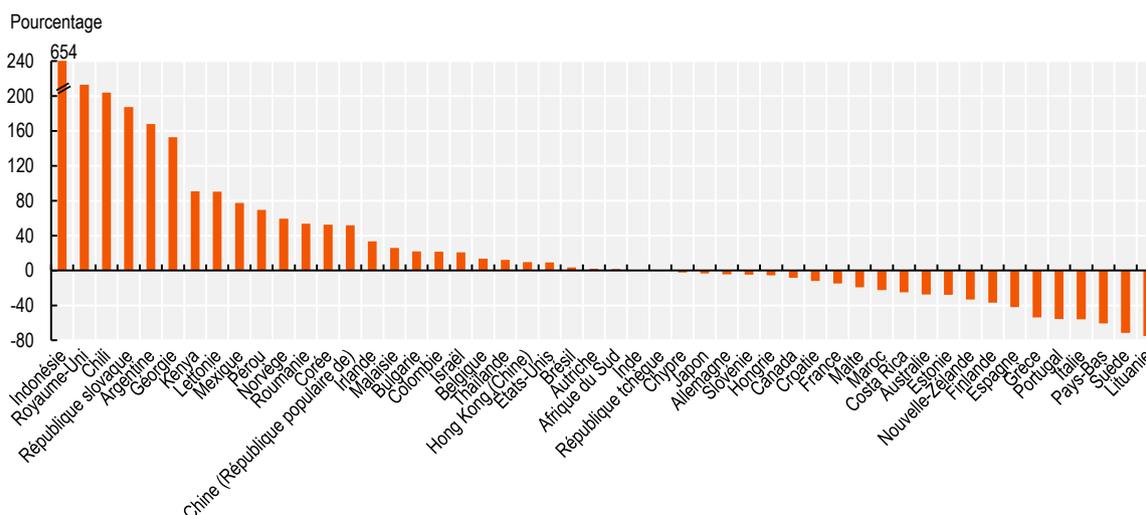
Mouvement	Dossiers fiscaux faisant l'objet d'une procédure de contrôle interne			Dossiers fiscaux faisant l'objet d'un examen indépendant par un organisme externe		
	Variation entre			Variation entre		
	2018 et 2019	2019 et 2020	2020 et 2021	2018 et 2019	2019 et 2020	2020 et 2021
Augmentation	63	46	55	50	33	38
Diminution	37	54	45	50	67	62

Source : Tableaux A.71. et A.72.

Les graphiques 8.2. et 8.3. examinent plus en détail les données par juridiction et montrent l'évolution entre 2020 et 2021 du nombre de dossiers non clôturés en fin d'exercice ayant fait l'objet d'une procédure de contrôle interne et externe. Il est intéressant de noter l'augmentation significative du nombre de dossiers examinés en interne signalée par quelques juridictions.

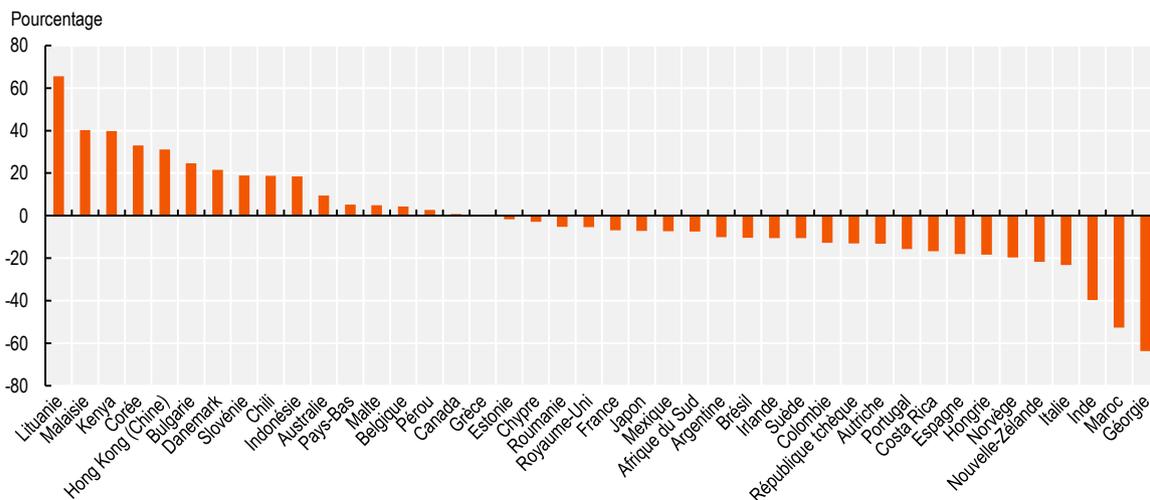
On notera par ailleurs que le volume des dossiers varie considérablement d'une juridiction à l'autre et lorsque ce volume est très faible, il peut y avoir des fluctuations importantes d'une année sur l'autre. Le graphique 8.4. confirme cette observation et met en lumière les différences importantes qui existent entre les juridictions quant au recours à des procédures de contrôle interne. Le tableau 8.4., qui illustre l'évolution du nombre de dossiers examinés en interne, montre que la moyenne est restée stable avec 8 à 9 procédures de contrôle interne pour 1 000 contribuables actifs redevables de l'IRPP et de l'IS entre 2018 et 2021.

Graphique 8.2. Procédures de contrôle interne : variation entre 2020 et 2021 du nombre de dossiers en fin d'exercice



Source : Tableau A.71.

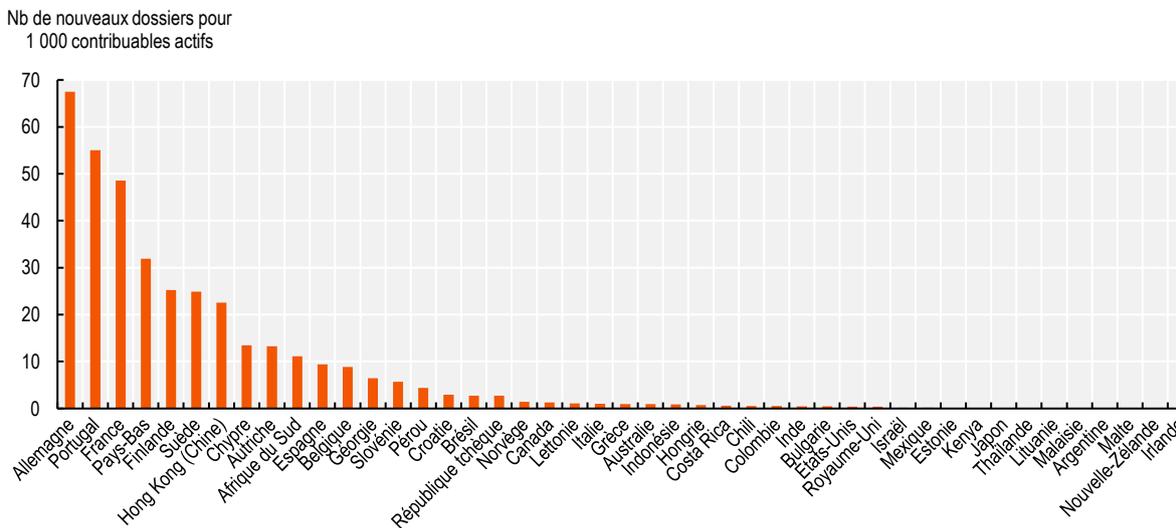
Graphique 8.3. Examen indépendant par des organismes externes : variation entre 2020 et 2021 du nombre de dossiers en fin d'exercice



Source : Tableau A.72.

StatLink  <https://stat.link/lp3vq0>

Graphique 8.4. Nombre de dossiers examinés en interne pour 1 000 contribuables actifs redevables au titre de l'IRPP et de l'IS, 2021



Source : Tableau D.42.

StatLink  <https://stat.link/qfgxa0>

Tableau 8.4. Évolution du nombre moyen de dossiers examinés en interne pour 1 000 contribuables actifs redevables au titre de l'IRPP et de l'IS entre 2018 et 2021

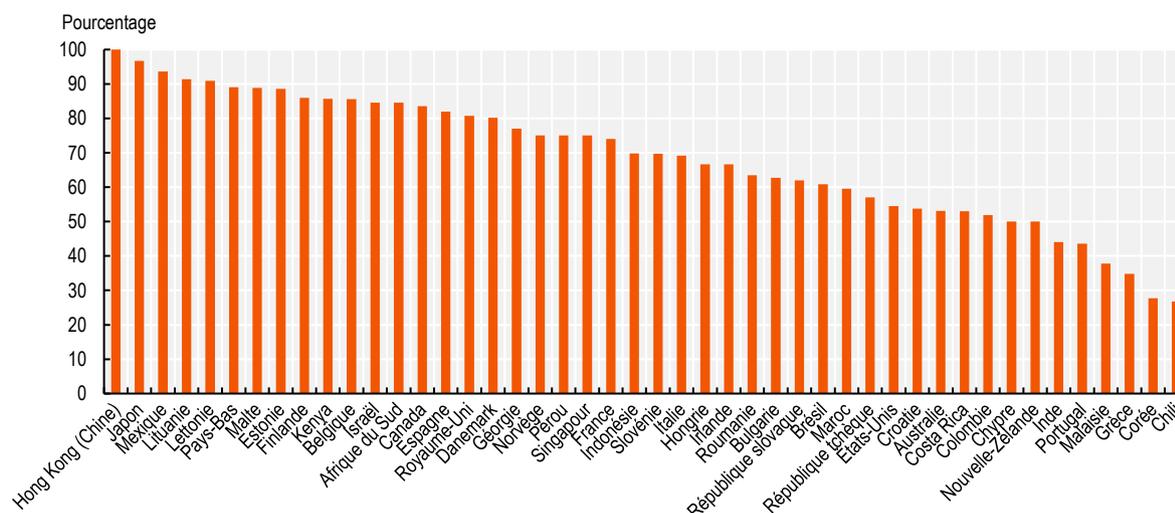
	2018	2019	2020	2021
Nombre moyen de dossiers examinés en interne pour 1 000 contribuables actifs redevables au titre de l'IRPP et de l'IS (40 juridictions)	8.1	8.5	8.0	9.0

Note : Le tableau présente les moyennes pour les juridictions qui ont été en mesure de fournir ces informations pour les années 2018 à 2021. Le nombre de juridictions pour lesquelles des données étaient disponibles est indiqué entre parenthèses.

Source : Tableau D.42.

Il n'est pas rare que la législation fiscale donne lieu à des interprétations différentes par les contribuables et l'administration fiscale et que cela aboutisse à des différends après que les procédures de contrôle interne et externe ont été achevées. Bien que les administrations fiscales déclarent que la plupart des différends sont résolus sans qu'il soit nécessaire de recourir à une procédure judiciaire, le graphique 8.5. illustre les performances des administrations en ce qui concerne les dossiers jugés par les tribunaux. On constate des écarts importants dans le taux de réussite des administrations, même si, pour certaines juridictions, le nombre de dossiers jugés est très faible, ce qui signifie que les résultats peuvent fluctuer considérablement d'une année à l'autre.

Graphique 8.5. Pourcentage de dossiers résolus en faveur de l'administration, 2021



Note : Les dossiers résolus en faveur de l'administration correspondent aux dossiers dans lesquels l'administration a obtenu gain de cause sur plus de 50 % des questions ayant fait l'objet d'un différend dans chaque dossier. Pour la Colombie, la Corée et la France, veuillez vous reporter aux notes du tableau A.73.

Source : Tableau D.42.

StatLink  <https://stat.link/y7hsi9>

Prévention des différends

Comme le règlement des différends peut mobiliser énormément de ressources, la prévention demeure la stratégie la plus efficace, et l'un des éléments clés d'un système de prévention des différends consiste à

formuler des orientations et à fournir des conseils aux contribuables. Il s'agit d'une pratique courante des administrations fiscales dans le cadre de leur stratégie globale de service. Elles peuvent notamment diffuser des informations ou proposer des outils interactifs sur leur site web, publier des lignes directrices et des notes d'information destinées aux contribuables, et mettre en œuvre des initiatives éducatives et de soutien à l'intention des entreprises. De plus, de nombreuses administrations ont mis en place des dispositifs spécifiques de prévention des différends, dont certains sont décrits dans cette section.

Décisions

Comme le montre le tableau A.120. de l'édition 2019 (OCDE, 2019^[1]), conformément à leur engagement d'apporter aux contribuables des garanties quant au traitement qui leur sera appliqué, il est désormais courant que les administrations fiscales précisent comment elles interpréteront les lois qu'elles mettent en œuvre, ainsi que la législation fiscale dans des situations particulières, au moyen de décisions relevant d'une des deux catégories suivantes :

- Une **décision publique** est une déclaration par laquelle une administration explique comment elle interprétera les dispositions de la législation fiscale dans des situations données. En règle générale, l'objectif d'une décision publique est de clarifier l'application de la loi, en particulier lorsqu'un grand nombre de contribuables peuvent être concernés par des dispositions particulières et/ou lorsqu'une disposition est source de confusion ou d'incertitude. Une décision publique revêt généralement un caractère contraignant pour l'administration fiscale si elle s'applique au contribuable et que ce dernier s'y réfère.
- Une **décision privée** porte sur une demande précise d'un contribuable (ou de son représentant fiscal) visant à obtenir plus de certitude quant à l'application de la loi par l'administration fiscale dans le cadre d'une ou de plusieurs transactions à l'étude ou achevées. L'objectif d'une décision privée vise à apporter aux contribuables davantage de soutien et de certitude quant aux conséquences fiscales de transactions plus complexes.

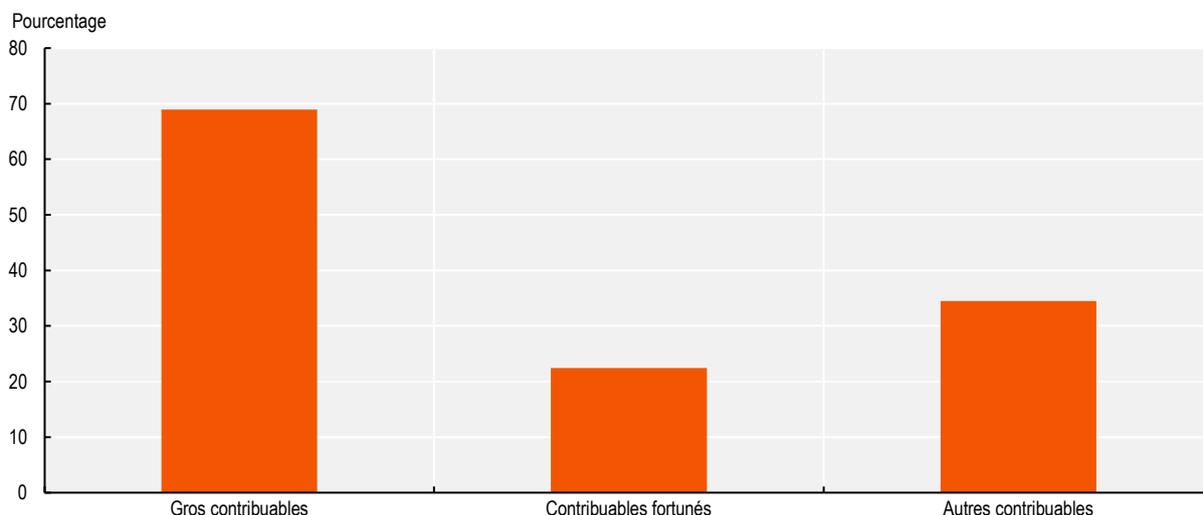
Programme de discipline fiscale coopérative

Ces dernières années, le recours aux accords de coopération pour gérer la discipline fiscale et renforcer la sécurité juridique en matière fiscale a mobilisé une attention croissante. Ces programmes passent souvent par une plus grande transparence dans la relation entre l'administration fiscale et le contribuable et peuvent nécessiter des approches plus proactives afin de remédier aux risques fiscaux importants. Le concept de discipline fiscale coopérative a fait l'objet de plusieurs rapports rédigés par l'OCDE, dont le plus récent est intitulé *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* (OCDE, 2016^[2]).

Étant donné que les programmes de discipline fiscale coopérative mobilisent énormément de ressources en raison du niveau élevé d'engagement entre les agents de l'administration fiscale et les contribuables, ils étaient traditionnellement réservés aux grandes entreprises. Cependant, les progrès technologiques dans le domaine de l'évaluation des risques ont conduit plusieurs administrations à appliquer ce concept à d'autres catégories de contribuables (voir graphique 8.6.).

Graphique 8.6. Programmes de discipline fiscale coopérative pour différentes catégories de contribuables, 2021

Pourcentage d'administrations suivant de telles approches



Source : Tableau A.90.

StatLink  <https://stat.link/tec2f3>

Programme international pour le respect des obligations fiscales

Le Programme international pour le respect des obligations fiscales (ICAP) est un processus de coopération multilatérale pour l'évaluation des risques et la certitude fiscale, fondé sur une participation volontaire. Il est conçu pour donner aux groupes d'entreprises multinationales (EMN) disposés à s'engager de manière active, ouverte et parfaitement transparente, une sécurité juridique accrue en matière fiscale concernant certaines de leurs activités et transactions. Le programme ICAP ne procure pas aux EMN la sécurité juridique qui pourrait être obtenue, par exemple, par le biais d'un accord préalable en matière de prix de transfert (APP). Il leur donne cependant une certitude et une sécurité lorsque les administrations fiscales qui participent à l'évaluation des risques d'une EMN jugent que le risque considéré est faible¹. (OCDE, 2021^[3])

Vérifications conjointes

Les vérifications conjointes sont un autre instrument qui peut contribuer à prévenir les différends. Les agents de deux administrations fiscales ou plus s'associent pour former une seule équipe de vérificateurs chargée d'examiner les questions ou les transactions du ou des contribuable(s) ayant des activités commerciales internationales dans lesquelles les juridictions ont un intérêt commun ou complémentaire. Grâce à cette collaboration, les administrations fiscales participantes ont la possibilité de détecter et de résoudre les désaccords ou les différends potentiels à un stade précoce. (OCDE, 2019^[4]).

Bibliographie

- OCDE (2021), *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.htm> (consulté le 22 mai 2023). [3]
- OCDE (2019), *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/17bfa30d-en>. [4]
- OCDE (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/74d162b6-en>. [1]
- OCDE (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en>. [2]

Note

- ¹ Voir <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-program.htm> (consulté le 22 mai 2023).



Extrait de :

Tax Administration 2023

Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/900b6382-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2023), « Différends », dans *Tax Administration 2023 : Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/f2e7bbc3-fr>

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. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.