

Chapitre 8

Différends

La prévention et le règlement des différends sont des éléments essentiels de tout système fiscal. Ce chapitre se penche sur les deux mécanismes, et examine les stratégies de prévention des différends, les mécanismes d'examen des différends existants, et les performances des administrations fiscales dans ce domaine.

Introduction

Un accès effectif à des procédures permettant aux contribuables de contester le calcul de l'impôt et les décisions de l'administration est une caractéristique essentielle d'un système fiscal bien conçu. 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 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*, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>

Ce chapitre se penche dans un premier temps sur les stratégies de prévention des différends mises en place par les administrations fiscales, et s'intéresse dans un second temps aux mécanismes de règlement et d'examen des différends des juridictions couvertes par le présent rapport, ainsi qu'à leurs performances dans ce domaine.

Prévention des différends

La prévention constitue le meilleur moyen de résoudre un différend. Les administrations fiscales ont développé différentes approches afin d'apporter clarté et certitude aux contribuables, dans le but de réduire les coûts de conformité, notamment en ce qui concerne les différends. Par ailleurs, étant donné que le règlement des différends mobilise énormément de ressources, en réduire le nombre permet de libérer des moyens qui pourront être affectés à d'autres activités.

Un des éléments clés d'un système de prévention des différends consiste à formuler des orientations et à fournir des conseils à l'intention des contribuables. Il s'agit d'une pratique courante des administrations fiscales dans le cadre de leur stratégie globale de service. Elles peuvent notamment mettre à disposition des informations ou 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 proposent des mécanismes spécifiques de prévention des différends. Par exemple, dans le chapitre intitulé *Innovations in dispute resolution* de l'édition 2019, l'administration fiscale australienne (Australian Taxation Office)

explique qu'elle propose un examen indépendant portant sur le bien-fondé du dossier de contrôle fiscal d'un point de vue technique avant sa finalisation. L'examen vise à encourager un dialogue plus précoce afin de résoudre les différends (OCDE, 2019^[1]). À l'origine, ce service n'était destiné qu'aux grandes entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 250 millions AUD. Toutefois, après avoir été mis en œuvre à titre expérimental, il a été jugé concluant, et étendu aux petites entreprises, c'est-à-dire à celles dont le revenu ou le chiffre d'affaires est inférieur à 10 millions AUD (Australian Taxation Office, 2021^[2]).

Décisions

Comme le montre 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.

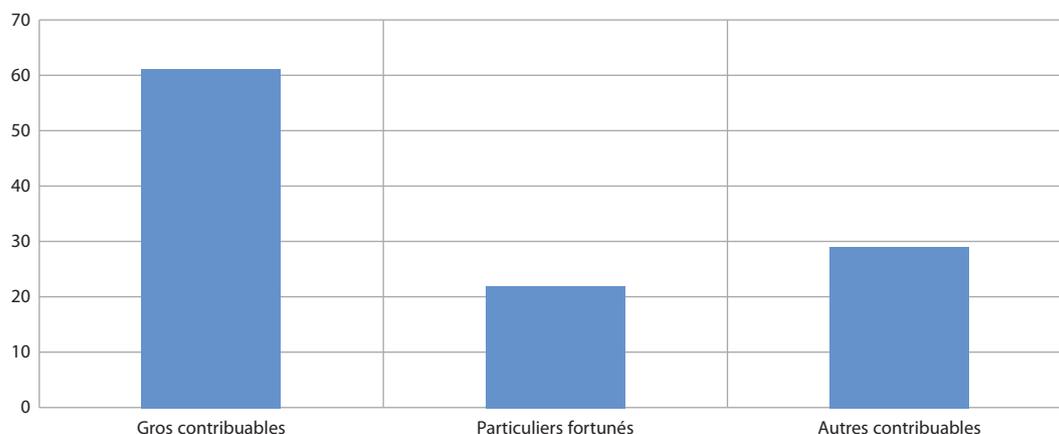
Programme de discipline fiscale coopérative

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^[3]).

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 étendre la formule à d'autres catégories de contribuables (voir graphique 8.1.).

Graphique 8.1. Programmes de discipline fiscale coopérative pour différentes catégories de contribuables, 2019

Pourcentage d'administrations disposant de tels programmes



StatLink  <https://dx.doi.org/10.1787/888934301968>

Source : Tableau A.49 Programmes de discipline fiscale coopérative.

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 faible (OCDE, 2021^[4]). En avril 2021, vingt juridictions participaient au programme ICAP¹.

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^[5]).

Encadré 8.1. États-Unis : Mesures de prévention des différends

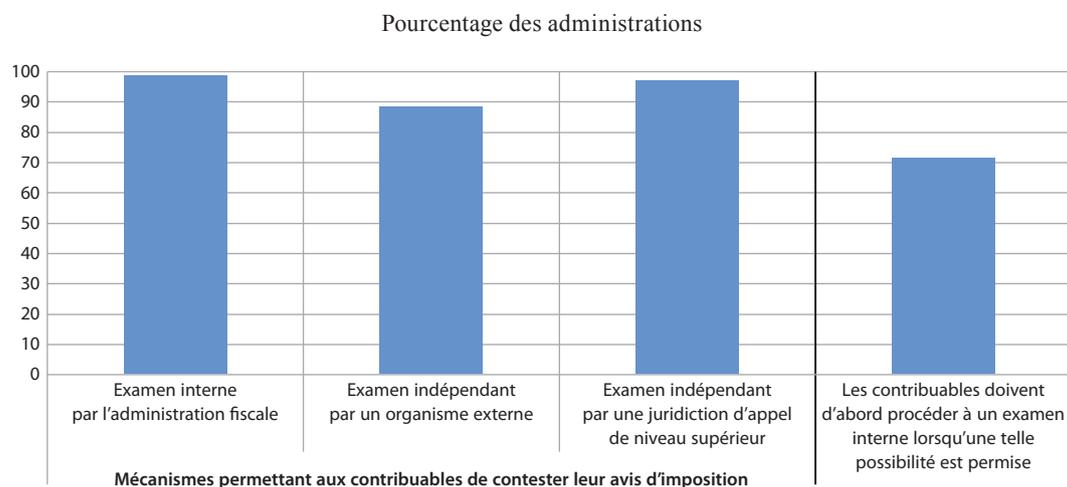
Le 16 novembre 2020, les autorités compétentes des États-Unis et du Mexique ont annoncé qu'elles avaient reconduit leur accord de coordination garantissant une sécurité juridique en matière fiscale à plus de 600 groupes multinationaux possédant des « maquiladoras », des filiales mexicaines assurant des fonctions de fabrication et d'assemblage dans le cadre de contrats de sous-traitance pour le compte de donneurs d'ordre américains. En vertu de l'accord fiscal renouvelé sur le régime des « maquiladoras » ou QMA (*Qualified Maquiladora Approach*), la double imposition est évitée si le contribuable mexicain conclut un accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert (« APP ») avec le service dédié au contrôle des gros contribuables au sein de l'administration fiscale mexicaine (*Administración General de Grandes Contribuyentes*) dans des conditions négociées à l'avance entre les autorités américaines et mexicaines. Les autorités ont également fait savoir qu'elles s'employaient activement à étendre le cadre de l'accord QMA, en s'appuyant sur les orientations récemment publiées par l'OCDE (le 18 décembre 2020), afin d'offrir une sécurité juridique en matière fiscale pour les années concernées par les conditions économiques, commerciales et de santé publique actuelles.

Source : États-Unis – Internal Revenue Service (2021).

Mécanismes d'examen des règlements des différends

Les 59 juridictions accordent aux contribuables le droit de contester l'établissement de l'impôt. Presque toutes les administrations déclarent prévoir 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, ce qui peut contribuer à améliorer la sécurité juridique pour les contribuables. S'agissant des administrations qui proposent les deux mécanismes d'examen, environ 70 % 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 8.2.).

Graphique 8.2. Règlement des différends : Mécanismes d'examen disponibles, 2019



StatLink  <https://dx.doi.org/10.1787/888934301987>

Source : Tableau A.37 Règlement des différends : mécanismes d'examen.

Encadré 8.2. Règlement des différends fiscaux internationaux par la 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 pays 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 pays 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.

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. L'exemple brésilien présenté dans l'encadré 8.3 illustre comment les avancées technologiques offrent aux administrations fiscales de nouvelles possibilités d'identifier des cas similaires ou de comprendre les conséquences probables des différends ; et les exemples de la Géorgie et de l'Inde montrent comment les technologies numériques peuvent être utiles à la fonction de règlement des différends (voir encadré 8.3.).

Encadré 8.3. Exemples nationaux : Règlement des différends en ligne

Brésil : L'intelligence artificielle appliquée au règlement des différends

L'administration fiscale brésilienne a recours à l'intelligence artificielle afin d'accélérer le processus de règlement des différends fiscaux. Les algorithmes d'apprentissage automatique permettent de lire automatiquement les allégations des contribuables, de les comparer à une base de connaissances de résolutions antérieures, de regrouper les allégations similaires et de proposer, en langage naturel, le résultat le plus probable.

Géorgie : Procédure d'audition dématérialisée en cas de différend fiscal

Durant la pandémie, le Service des recettes publiques de Géorgie a mis en place une procédure d'audition électronique à distance permettant aux contribuables concernés par un différend fiscal de voir leur cas examiné. La possibilité pour les contribuables de déclarer à l'avance leur volonté de participer à une audition à distance pour régler un futur différend a permis d'ancrer davantage ce système dans la pratique de l'administration.

Encadré 8.3. Exemples nationaux : Règlement des différends en ligne (suite)

Cette solution garantit la continuité des procédures de l'administration fiscale et la sécurité des parties concernées pendant la pandémie, et permet aux contribuables de gagner du temps et d'économiser de l'argent. Pour une mise en œuvre efficace, il a été essentiel de veiller à ce que le système soit souple, efficace et performant, tout en tenant compte des préoccupations et des obligations en matière de protection et de confidentialité des données. Le Service des recettes publiques de Géorgie a décidé de développer un système reposant sur une plateforme de vidéoconférence permettant aux contribuables de se connecter à la fois à l'aide d'un ordinateur ou d'un téléphone. Les contribuables reçoivent des rappels au sujet du déroulement des auditions sur leurs pages web personnalisées et par SMS, ainsi que des instructions détaillées sur la manière d'utiliser la plateforme.

Le tableau 8.2 montre le taux de recours au système d'audition dématérialisée en Géorgie. Le Service des recettes publiques s'attend à ce que ce taux augmente à mesure que les contribuables se familiariseront avec ce nouveau service. Le système d'audition dématérialisée fait désormais partie intégrante du code fiscal de la Géorgie, et sera donc conservé une fois la pandémie terminée.

Tableau 8.2. Géorgie : Évolution du recours au système d'audition dématérialisée pour le règlement des différends fiscaux

	Mai 2020	Juin 2020	Août 2020	Novembre 2020	Décembre 2020
Nombre de dossiers à examiner	11	14	8	236	235
Nombre de dossiers pour lesquels les contribuables ont accepté de recourir au système d'audition électronique	8	13	6	151	130

Source : Service des recettes publiques de Géorgie (2021).

Inde : Procédure d'appel à distance

En 2020, le gouvernement indien a mis en place une procédure d'appel à distance, qui permet à un contribuable d'introduire un recours et d'être entendu en cas de différend en matière d'impôt sur le revenu sans être obligé de comparaître en personne devant le Commissaire à l'impôt sur le revenu.

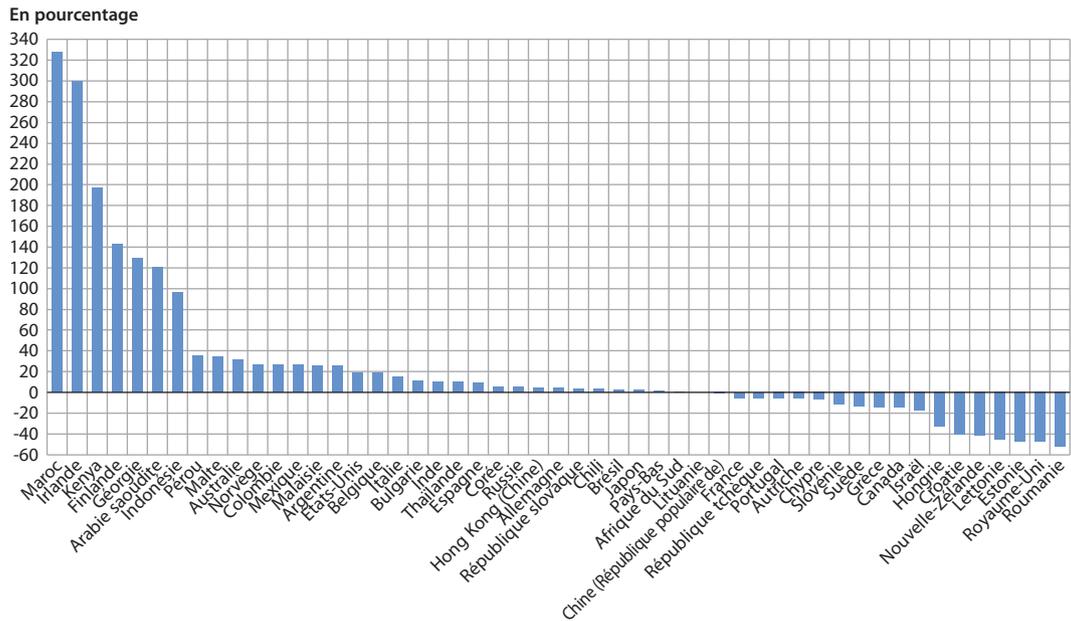
Le contribuable doit transmettre ses pièces justificatives en ligne, via le portail électronique dédié, et son recours est examiné par le service central de recours en ligne, qui fait office de point de contact unique entre les requérants et le gouvernement. Ce système permettra à l'Inde de gagner en efficacité, en transparence et en responsabilité, tant du côté des contribuables que de l'instance de recours.

Source : Administration fiscale brésilienne (2021), Service des recettes publiques de Géorgie (2021), et Inde – Income Tax Department (2021).

Pour améliorer efficacement les procédures de règlement, il est nécessaire de disposer de mécanismes fiables d'information et de suivi. Il est encourageant de constater que, depuis la publication du rapport sur les administrations fiscales de 2015, 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 graphiques 8.3 et 8.4 montrent l'évolution entre 2018 et 2019 du nombre de dossiers ayant fait l'objet d'une procédure de contrôle interne et externe non clôturés en fin d'exercice. Il est intéressant de noter l'augmentation significative du nombre de dossiers examinés signalés par quelques juridictions.

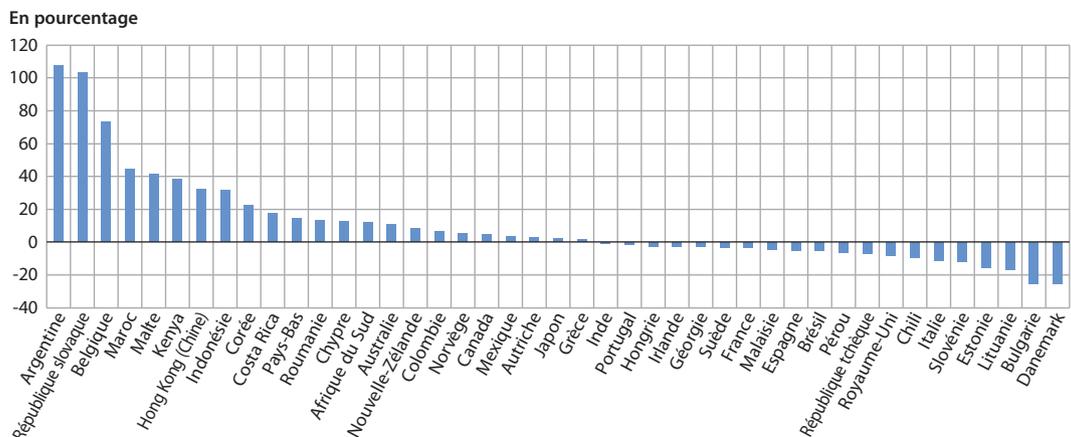
Graphique 8.3. Procédure de contrôle interne : variation entre 2018 et 2019 du nombre de dossiers en fin d'exercice



StatLink <https://dx.doi.org/10.1787/888934302006>

Source : Tableau A.38 Règlement des différends : nombre de dossiers.

Graphique 8.4. Examen indépendant par des organismes externes : variation entre 2018 et 2019 du nombre de dossiers en fin d'exercice

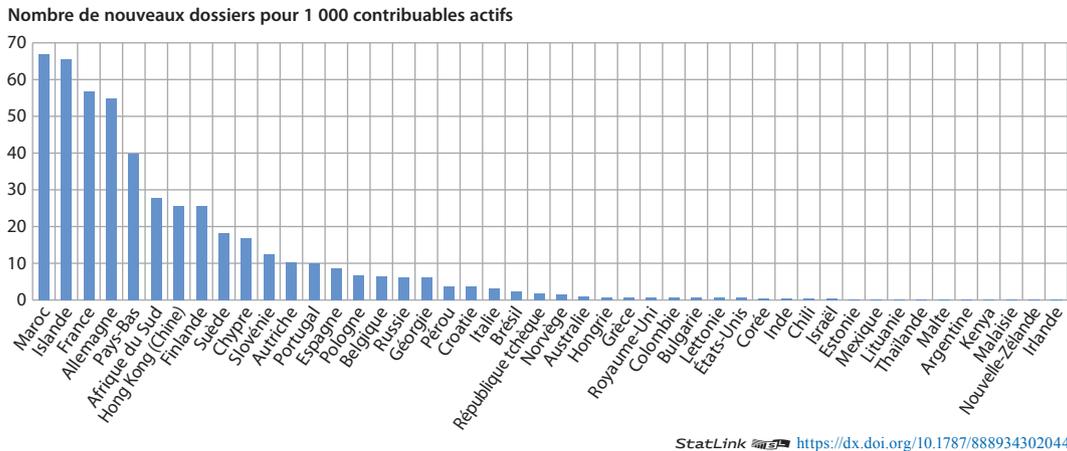


StatLink <https://dx.doi.org/10.1787/888934302025>

Source : Tableau A.38 Règlement des différends : nombre de dossiers.

On notera par ailleurs que le volume des dossiers varie considérablement d'une juridiction à l'autre. Par exemple, le tableau A.38 montre que le nombre de dossiers faisant l'objet d'une procédure de contrôle interne est très faible en Irlande, et que le fait de passer d'un dossier à quatre dossiers non clôturés explique l'augmentation de 300% constatée entre fin 2018 et fin 2019. Le graphique 8.5 confirme cette observation, et met en lumière les différences importantes qui existent entre les juridictions quant à l'utilisation des procédures de contrôle interne.

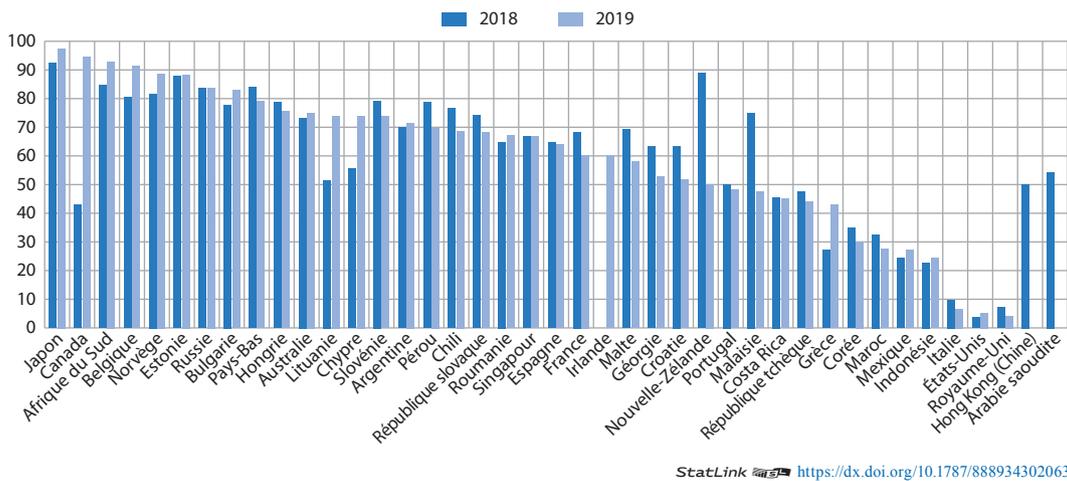
Graphique 8.5. Nombre de nouveaux dossiers en interne pour 1 000 contribuables actifs redevables au titre de l'IRPP et de l'IS, 2019



Note : Pour l'Islande et la Pologne, les données se rapportent à l'année 2018.

Source : Tableau D.24 Recours administratif et procédures judiciaires.

Graphique 8.6. Pourcentage de dossiers résolus en faveur de l'administration



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. Dans le cas de la France, le nombre de dossiers résolus en faveur de l'administration inclut toutes les décisions entièrement ou partiellement favorables à l'administration. S'agissant de la Corée, le nombre de dossiers résolus en faveur de l'administration correspond aux décisions où toutes les questions ont été tranchées en faveur de l'administration fiscale.

Source : Tableau D.24 Recours administratif et procédures judiciaires.

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 8.6. illustre les performances des administrations en ce qui concerne les dossiers jugés par les tribunaux. On constate qu'il y a peu de variations entre 2018 et 2019, 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.

Note

1. Voir www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-program.htm (consulté le 29 avril 2021).

Références

- Australian Taxation Office (2021), *Independent review for small businesses with turnover less than \$10 million*, [www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Independent-review/Independent-review-for-small-businesses-with-turnover-less-than-\\$10-million/](http://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/In-detail/Avoiding-and-resolving-disputes/Independent-review/Independent-review-for-small-businesses-with-turnover-less-than-$10-million/) (consulté le 1^{er} septembre 2021). [2]
- OCDE (2021), *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE*, OCDE, Paris, 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 1^{er} septembre 2021). [4]
- 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>. [5]
- 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>. [3]



Extrait de :

Tax Administration 2021

Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2022), « Différends », dans *Tax Administration 2021 : Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/f98ca00d-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

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>.